



”De existir un Estándar Básico de Derechos del Contribuyente como consecuencia de la última Reforma de Modernización Tributaria;

¿Ese estándar corresponde al de los países OCDE?”

Análisis de Políticas OCDE y legislación comparada.

TESINA DE LA CARRERA DE DERECHO

ALUMNA: PIA BRANTE TAPIA

PROFESOR: GONZALO PARDO

DICIEMBRE 2021.

INDICE

Contenidos	Páginas
Resumen	<u>4</u>
Abstrac	<u>5</u>
<u>I. CAPITULO</u>	<u>5</u>
<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>5</u>
<u>1.1 Relación con la Doctrina Internacional</u>	<u>6</u>
<u>1.2 Los Derechos de los Contribuyentes como Límites a la Potestad Tributaria</u>	<u>6</u>
<u>1.3 Comentario Personal</u>	<u>7</u>
<u>DESARROLLO</u>	<u>8</u>
<u>II. CONTENIDO DE LAS CARTAS, CATALOGOS O DECÁLOGOS DE D.D.F.F.</u>	<u>8</u>
<u>2.1 Derechos Fundamentales contenidos en la Carta de la Unión Europea.</u>	<u>8</u>
<u>2.2 Garantías del OPE chileno, presentes en la Carta de la UE.</u>	<u>8</u>
<u>2.3 Servicio de Impuestos Internos como parte de la Administración del Estado.</u>	<u>10</u>
<u>2.4 Fundamento fáctico de los derechos de los contribuyentes.</u>	<u>10</u>
<u>2.5 Fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes.</u>	<u>10</u>
<u>III. CAPITULO</u>	<u>11</u>
<u>3.1 Análisis de los derechos del artículo 8 bis, comparándolos con algunos similares de países OCDE.</u>	<u>11</u>
<u>3.2 Deficiente educación tributaria a los contribuyentes</u>	<u>12</u>
<u>IV. CAPÍTULO</u>	<u>13</u>

<u>4.1 Estructura del Sistema Tributario.</u>	<u>13</u>
<u>V CAPITULO</u>	<u>15</u>
<u>5.1 El Servicio de Impuestos Internos.5.2 Cambio de paradigma en la relación Servicio de Impuestos Internos con los Contribuyentes</u>	<u>15</u>
<u>5.3 Recomendación OCDE</u>	<u>17</u>
<u>5.4 Cumplimiento Tributario</u>	<u>17</u>
<u>5.5 Sobre la Buena fe del contribuyente</u>	<u>17</u>
<u>5.6 Los contribuyentes en la actualidad</u>	<u>19</u>
<u>VI .CAPITULO</u>	<u>21</u>
<u>6.1 SOBRE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES</u>	<u>21</u>
<u>6.2 Equidad y justicia en la distribución de los tributos</u>	<u>24</u>
<u>6.3 Simplicidad de las normas y procesos tributarios</u>	<u>25</u>
<u>6.4 Certeza y seguridad jurídica</u>	<u>27</u>
<u>VII. CAPITULO</u>	<u>27</u>
<u>7.1 Catálogo de Derechos del Contribuyente.</u>	<u>27</u>
<u>VIII. CAPITULO</u>	<u>39</u>
<u>8.1 Sobre procedimientos de fiscalización y el Debido Proceso</u>	<u>39</u>
<u>8.2 Sobre el “Secreto tributario”.</u>	<u>40</u>
<u>8.3 Sobre el derecho a ejercer recursos.</u>	<u>41</u>
<u>8.4 Sobre las alegaciones de los contribuyentes respecto a la ausencia o falta de Motivación y Fundamentación del acto del SII reclamado.</u>	<u>44</u>
<u>IX. CAPITULO</u>	<u>45</u>
<u>8.1 La Defensoría de los Derechos de los Contribuyente en Chile (DEDECON)</u>	<u>45</u>

<u>8.2. Problemas DEDECON</u>	<u>49</u>
<u>CONCLUSIONES</u>	<u>50</u>
<u>BIBLIOGRAFIA</u>	<u>51</u>

RESUMEN

La importancia de contar con normas dentro del CT, que establezcan un sistema de derechos acerca de los cuales, el contribuyente se encuentra en condiciones de exigir al Órgano Fiscalizador, es un cambio en el paradigma que se tuvo durante décadas a este respecto. El Servicio era considerado como un ente déspota, autoritario y que si se le reclamaba por un acto errado, existía la posibilidad cierta, de quedar en una posición aún más desventajada. No hay que olvidar, que esta nueva mirada comenzó el año 2010, con la publicación de la Ley N°20.420 que fue la pionera en incorporar el “Catálogo de Derechos de los Contribuyentes” en el nuevo artículo 8 bis CT.

La Ley N°20.420 realiza una detallada labor en sistematizar y expresar los derechos de los contribuyentes, que la ley reconoce y tutela mediante el “Recurso de Resguardo” (RR). La particularidad del RR es que otorga un derecho de opción inicial al contribuyente, quien al ver vulnerados sus derechos del 8bis CT o bien garantías constitucionales del OPE, tendrá dos opciones a saber, de acudir directamente ante el DR o bien DN del SII, si es el DR es el infractor, o bien interponer Recurso de Resguardo ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

El proyecto de ley, que finalizó en la publicación de La ley N°21.210 cuyo Mensaje del Presidente Piñera, indicó que en base a un informe de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), es que se hace necesario “contar certeza jurídica” en el ámbito tributario.

Efectivamente es indispensable para una persona natural, al iniciar una actividad económica, conocer las leyes, los reglamentos, la normativa de la autoridad específica. Ello se incrementa en el ámbito tributario, requiero información de las actuaciones e interpretaciones del SII.

En conclusión, el catálogo de Derechos de los Contribuyentes, vienen a brindar la certeza jurídica necesaria para realizar una actividad económica, sin embargo, su consagración en el artículo 8bis, no fue el sentimiento altruista del Presidente de turno, sino más bien, era necesario brindar certeza jurídica a los administrados como exigencia a los países que realiza en su informes la OCDE cada ciertos períodos.

De acuerdo a los informes publicados sobre “Lo Catálogos de Derechos de los Contribuyentes” se hará una comparación de los derechos efectivamente ejercitados y aquellos que no cumplen con el estándar esperado de Chile.

ABSTRAC

The importance of having norms within the TC, which establish a system of rights about which the taxpayer is in a position to demand from the Supervisory Body, is a change in the paradigm that has existed for decades in this regard. The Service was considered a despotic, authoritarian entity and that if it was claimed for a wrong act, there was a certain possibility of remaining in an even more disadvantaged position.

It should not be forgotten that this new look began in 2010, with the publication of Law No. 20,420, which was the pioneer in incorporating the "Taxpayers' Rights Catalog" in the new article 8 bis CT.

Law No. 20,420 carries out detailed work on systematizing and expressing the rights of taxpayers, which the law recognizes and protects through the "Resguardo Resource" (RR). The particularity of the RR is that it grants a right of initial option to the taxpayer, who upon seeing his rights of the 8bis CT or constitutional guarantees of the OPE violated, will have two options, namely, to go directly to the DR or DN of the SII, if is the DR is the offender, or to file an Appeal for Protection before the Tax and Customs Courts.

The bill, which ended with the publication of Law No. 21,210 whose Message from President Piñera, indicated that based on a report from the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), it is necessary to "have certainty legal" in the tax field.

Indeed, it is essential for a natural person, when starting an economic activity, to know the laws, regulations, and regulations of the specific authority. This increases in the tax area, I require information on the actions and interpretations of the SII.

In conclusion, the Taxpayers' Rights catalog provides the necessary legal certainty to carry out an economic activity, however, its consecration in Article 8bis, was not the altruistic sentiment of the current President, but rather, it was necessary Provide legal certainty to the administered as a requirement to the countries that the OECD makes in its reports every certain period.

According to the reports published on "Taxpayers' Rights Catalogs" a comparison will be made of the rights effectively exercised and those that do not comply with the expected standard of Chile.

I. CAPITULO

INTRODUCCIÓN

En todo sistema de gobierno, los ciudadanos gozan de una serie de derechos básicos, junto con ello ciertas cargas tributarias de naturaleza obligacional con a sus Estados. Así, el ente

fiscalizador es un Órgano que forman parte integrante de la Administración Tributaria y que cuenta con atribuciones y prácticas arraigadas hace ya muchas décadas, siendo un mancomunidad tarea de deshacerse de esas prácticas infractores, adaptándose el SII a los nuevos tiempos, y a los derechos que les a todas las personas.

La gran mayoría de los países que pertenecen a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) disponen de normativa, tanto legal como reglamentaria e incluso en circulares infra reglamentarias, donde se establecen derechos y obligaciones de los contribuyentes, que deben observarse en momento durante el vínculo con el ente fiscalizador. (OCDE, 2010, p.241)

1.1 Relación con la Doctrina Internacional

La Doctrina Internacional considera que “Los Catálogos de los Derechos de los Contribuyentes” como el reverso correlativo al “Deber de Contribuir”. Este Deber, es considerado tanto en la Carta Internacional de Derechos Humanos, como en Tratados Regionales de Derechos Humanos, especialmente el Pacto San José de Costa Rica (PSJCR), como un “Deber del Hombre” de tal importancia, que es condición necesaria para lograr la efectiva realización de los Derechos Fundamentales (DDFF).

1.2 Los Derechos de los Contribuyentes como Límites a la Potestad Tributaria.

Se advierte que el Deber de contribuir, no es una condición de existencia de los Derechos Fundamentales de las personas, pero existe una interdependencia entre ellos. Esto es así, porque sin él, no habría la posibilidad de que las Naciones pudiesen cumplir con la función social que les corresponde con sus connacionales. Es por ello, que se entiende que este Deber es parte de la soberanía de los Estados, de la “Potestad Tributaria”¹. Sin embargo, así como “la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, ese poder cuando más ilimitado, en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente, la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más

allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”. (Billardi, 2017: p.92).

De esta manera, de la misma forma en que los D.D.F.F. son considerados como límites a la potestad pública de los Estados, los derechos de los contribuyentes son considerados límites a la potestad tributaria. Es por ello, que el Estado al ser quien detenta el monopolio jurídico de la potestad tributaria, es responsable por todos los daños y perjuicios que le provoque a un contribuyente, en ejercicio de esta actividad. (Billardi, 2017: p.94) Incluyendo el cúmulo de responsabilidades respecto de un funcionario por su falta personal en el ejercicio de sus funciones y a la institución por falta de servicio.

Es necesario advertir, que los Tratados de derechos y deberes del hombre, han reconocido expresamente el “deber de pagar impuestos” sin realizar señalamientos particulares sobre los derechos de los contribuyentes, a diferencia de otros “status del hombre” tales como, el de ciudadano en la recepción de “los derechos políticos”, familiar, trabajador, o teniendo en consideración situaciones particularmente vulnerables de la persona como la condición de refugiados, minoría étnica, sexual, religiosa, entre otros. (Billardi, 2017: p.94)

A nivel regional, la Convención Americana (PSJCR) de noviembre de 1969, en su artículo 8.1, ha previsto expresamente la aplicación de las “garantías judiciales” a la “determinación de derechos y obligaciones de orden (...) fiscal”. (Billardi, 2017: p.94) De la misma forma, prescribe que “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley, para el sostenimiento de los servicios públicos”.

De esta manera, es que la consagración constitucional del deber de contribuir, implica la existencia de una obligación dirigida a los ciudadanos y el reconocimiento de una potestad a los poderes públicos para la exigencia de ese deber, el que debe ejercerse en los límites constitucionales. (Billardi, 2017:p.94) Dichos límites, se expresan prescribiendo “Principios” como garantías de los derechos del contribuyente, frente al ejercicio de la potestad tributaria.

1.3 Comentario Personal

Personalmente, siento que mucho de elevar a un nivel superior esta obligación de “Deber de Contribuir”, cuando cada uno de los países de Europa cuenta con su propio paraíso fiscal,

donde realizan negocios inconmensurables, bajo un total hermetismo, con el objetivo de “no cumplir con su deber de contribuir”, y la respuesta parece ser, que el deber de contribuir es sólo para las clases medias y bajas, porque el 1% más rico del país realiza sus actividades económicas evitando a toda costa contribuir.

Peor aún, esta situación es naturalizada y completamente aceptada, el ejemplo y por cuanto es de extrema importancia para Chile, dado a conocer el reciente y escandaloso contrato de la venta de Minera Dominga que involucra a toda la familia Piñera, que derechamente evadió los correspondientes impuestos, dejando en claro el deber de contribuir, no es una obligación para la familia Piñera.

DESARROLLO

II. CONTENIDO DE LAS CARTAS, CATALOGOS O DECÁLOGOS DE D.D.F.F.

2.1 Derechos Fundamentales contenidos en la Carta de la Unión Europea.

“La Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea” del 7 de diciembre del año 2000. En ella, se reconoce expresamente ciertos derechos de los contribuyentes que pueden resumirse en los siguientes: a) derecho a la propiedad (art. 17); b) igualdad ante la ley y prohibición de discriminación (arts. 20 y 21); c) a la buena administración (art. 41); d) derecho de acceso a los documentos (art. 42); e) a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial (art. 47); f) presunción de inocencia y derecho de defensa (art. 48); g) de legalidad e irretroactividad de las leyes penales (art. 49); h) de proporcionalidad de delitos y penas (art. 49.3); i) non bis in ídem (art. 50). (Billardi, 2017: pp.107.108)

2.2 Garantías del OPE chileno, presentes en la Carta de la UE.

Analizando las garantías prescritas en la Carta Política de la UE, podemos afirmar que el artículo 19 de la Constitución Política de la República de Chile (CPR), subsume las garantías relacionadas a la Libertad, la Igualdad ante la ley, no Discriminación Arbitraria, a la Propiedad y de Propiedad, las llamadas garantías del Debido Proceso, que son aquellas garantías que forman parte de lo que se conoce como Orden Público Económico (OPE). Sin embargo, el OPE ha

dejado fuera, aquellas garantías que significan importantes obligaciones y deberes a la Administración del Estado, lo que alude al contexto social, político y económico en que fue escrita nuestra Carta fundamental, dejando desprotegido del ámbito constitucional a las personas frente al ente fiscalizador, generando gran desconfianza e inseguridad por parte de los administrados al momento de tener que relacionarse con la Administración Tributaria.

La elaboración de los denominados Estatutos o Cartas de los contribuyentes, tienen la finalidad de explicitar y especificar los límites constitucionales y legales a los cuales debe sujetarse el ejercicio de la potestad tributaria, tanto en su faz normativa como material, a la vez que declaran su intención de mejorar la relación colaborativa de confianza entre Fisco y contribuyente. (Billardi, 2017: p. 129)

A lo largo de la historia de nuestro país, el deber de contribuir en razón de sus ingresos, fue considerado de extrema relevancia para el cumplimiento de algunos de los llamados “Derechos Sociales”, que en la actual CPR no se trata de DDF, sino más bien, disposiciones programáticas o fines que el Estado se propone conseguir, para garantizar el bienestar de los ciudadanos más desventajados.

Así fue, que hasta antes del año 2010, hubo sistemáticas reformas al sistema tributario que llevaron a fortalecer las prerrogativas del ente fiscalizador para lograr la menor evasión, elusión, abuso de formas jurídicas o abuso del derecho por parte de los particulares. Sin embargo, esas reforzadas atribuciones, no cumplieron con el propósito establecido y llevaron a que el Servicio de Impuestos Internos (SII), se convirtiera en muchas oportunidades en un órgano despótico e infractor de los derechos de las personas, al momento de relacionarse estas con el ente fiscalizador.

La Ley que reformó el sistema de tributación chileno actualmente vigente, modificó el Código Tributario (CT), la ley de Impuesto a la Renta (LIR), la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), entre otras. Señala en su Mensaje presidencial, que todas las reformas pasadas al ordenamiento tributario, estuvieron encaminadas únicamente en fortalecer las herramientas fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos (SII), dejando a los ciudadanos con escasas o nulas posibilidades de obtener tutela jurisdiccional, debido a la ausencia de mecanismos o remedios que otorgaran las garantías necesarias a los contribuyentes, para que pudiesen

confrontar decisiones de la autoridad, generando con ello una sensación de desigualdad e indefensión.

2.3 Servicio de Impuestos Internos como parte de la Administración del Estado.

Cabe destacar que el SII es un organismo que pertenece a la Administración de Estado, por lo cual, se encuentra sujeto a la Ley de Bases de Procedimiento Administrativo (LBPA) en todas sus actuaciones, por lo que los contribuyentes desde la fecha de publicación de dicha ley, han contado con los recursos administrativos para impugnar los actos del ente fiscalizador. Sin embargo, la resolución de dichos recursos estaba en manos de un mismo funcionario que dictaba el acto administrativo y resolvía la impugnación del mismo, a saber el Director Regional del Servicio, lo que significaba en la práctica la indefensión del contribuyente, al no contar con garantías mínimas del debido proceso.

2.4 Fundamento fáctico de los derechos de los contribuyentes.

En ese orden de ideas, la situación precarizada de los ciudadanos, que no contaban con herramientas administrativas efectivas ni mucho menos procedimientos jurisdiccionales, en donde los conflictos con el Servicio se resolvieran por un tercero imparcial, fue que el ente fiscalizador se atribuyera competencias fuera de la ley, a través de ciertas prácticas generalizadas, como solicitar a los contribuyentes más documentos que los requeridos por la misma ley, o que los procesos de fiscalización fueran eternos, con gastos de gran cuantía que debía solventar los mismos fiscalizados, tampoco existían garantías de información respecto a los períodos fiscalizados, la materia, el tipo de impuesto, el funcionario a cargo entre muchas otras situaciones, que durante años fueron generando en la población, gran recelo con este órgano. De esta manera, los contribuyentes se ingeniaron alternativas jurídicas o de hecho para no tener que relacionarse con el Servicio, con el consecuente deterioro fiscal.

2.5 Fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes.

Por esta razón, es que la nueva ley fortalecería los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 8 bis CT y otras normas legales, estableciendo mecanismos de tutela contra a actos u omisiones arbitrarios o ilegales del ente fiscalizador que vulneren tales derechos.

Entre las modificaciones propuestas, se encuentran normas que garantizan la protección del contribuyente durante los procedimientos que lleva a cabo el SII en virtud de sus facultades revisoras y fiscalizadoras prescritas en el CT. La ley clarifica los vacíos existentes sobre con qué derechos cuentan quienes están siendo sometidos a dichos procedimientos, entre otros, es fundamental que se les señale expresamente las razones del mismo, se les informe las causas, los plazos, las pruebas, los medios de impugnación de las resoluciones etc.

III. CAPITULO

3.1 Análisis de los derechos del artículo 8 bis, comparándolos con algunos similares de países OCDE.

El análisis que se desarrollará está enfocado a establecer si la última reforma de modernización tributaria, que se encuentra plasmada en la Ley N° 21.210 del 13 de febrero del 2020, cumple los estándares de los países OCDE en cuanto a la protección de los “Derechos de los Contribuyentes”, en lo referente a si efectivamente se logró satisfacer la necesidad de entregar certeza jurídica tributaria a las personas, dado el perfeccionamiento del catálogo de garantías de los ciudadanos en su relación con el SII o bien, este fortalecimiento no alcanza a ser eficaz para todos los contribuyentes.

El parámetro de comparación que se utiliza es el de los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que es la Organización Internacional que establece estándares y normas a nivel mundial en ámbitos relacionados con la mejora del desempeño económico y la lucha contra la evasión fiscal internacional².

En diversos informes, la OCDE invita a las autoridades fiscales a “definir y publicar los derechos y las obligaciones de los contribuyentes de forma que estos tengan confianza en la justicia y equidad del sistema fiscal, permitiendo al mismo tiempo ser conscientes de las consecuencias derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias” (OCDE, 2008: p.134). Estos informes han sido fuente de principios rectores que se deben observar en todo

² Texto extraído de © Organisation for Economic Co-operation and Development : <https://www.oecd.org/acerca/>

ordenamiento tributario, los cuales, se tuvieron a la vista por el gobierno del Presidente Piñera, plasmándose en el proyecto de ley que reformó el sistema de tributación chilena.

La idea que subyace detrás de la Ley N°21.210, es la comprensión por parte de la autoridad, de la conveniencia de contar con procedimientos de fiscalización absolutamente transparentes, con el objetivo de lograr una recaudación fiscal a través del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Lo que ocurriría con procesos que brinden las más altas garantías legales de información y transparencia, que finalmente brindarán certeza y seguridad jurídica en el órgano fiscalizador.

3.2 Deficiente educación tributaria a los contribuyentes

La segunda gran problemática que enfrenta nuestro sistema tributario, es la educación tributaria de los contribuyentes. En Chile, a las personas no se les enseña acerca de los derechos y acciones con las que cuentan al momento de enfrentar una situación con el SII, siendo además muy difícil que una persona común, pueda encontrar en leyes o reglamentos, los derechos que le asisten en un procedimiento de fiscalización. Ello, se debe principalmente porque los derechos aludidos no se encuentran en una sola norma ni siquiera en un solo texto legal, sino que dispersado en distintas disposiciones del ordenamiento tributario.

Así es, que si ya es complicado analizar e interpretar por parte de una persona letrada los derechos que expresamente se encuentran enumerados en el artículo 8 bis CT, es aún más dificultoso sistematizar las normas que prescriben garantías dentro de un proceso de fiscalización, como las normas de caducidad y de prescripción, las relativas a la prueba y su valoración, sobre la institución de cosa juzgada y un largo etc. Por esta razón, es que se torna muy difícil o imposible que un contribuyente sin ninguna preparación, que por lo demás son la gran mayoría, pueda hacer uso de los medios de tutela que el ordenamiento dispone por sí solos, incluso en el entendido que se encuentre en conocimiento de la existencia de sus derechos.

Lo anterior, no es sólo un problema en Chile, sino que se revela en el informe de la OCDE, el cual constata que “Todos los países establecen obligaciones para los contribuyentes y protegen sus derechos mediante diversos textos legislativos y documentos administrativos, que por lo general no están recopilados en un solo texto, por lo que no resultan accesibles ni

transparentes”³. De esta manera, en los países de la Unión Europea (UE) los derechos y obligaciones de los contribuyentes pueden encontrarse en las Constituciones nacionales, en el Derecho Comunitario, en la Convención Europea sobre Derechos Humanos, en la legislación nacional así como, en algunos casos, en los Decálogos confeccionados por las Administraciones tributarias⁴.

Sin embargo, hay muchos países OCDE con índices de Producto Interno Bruto (PIB) muy superiores al chileno, o más desarrollados, que han implementado políticas de educación tributaria a las personas desde temprana edad, logrando índices de elusión y evasión fiscal muy bajos, contribuyendo así a la redistribución de la riqueza y junto con ello, el crecimiento económico y bienestar general de su población.

En conclusión, el efecto que provoca la falta de conocimiento de los “derechos de los contribuyentes y sus medios de tutela” contra decisiones del SII, es una gran desazón y desconfianza con la autoridad, sumado a la poca transparencia de los procedimientos, la escasa preparación de los funcionarios sobre las obligaciones que deben observar con los contribuyentes y la nula educación tributaria o de información efectiva a éstos sobre la importancia de la recaudación, han provocado en los países con los más variados sistemas económicos, que los contribuyentes busquen formas jurídicas o fácticas para eludir o evadir sus obligaciones tributarias y con ello el estancamiento económico de la Nación, mayor desigualdad y menos oportunidades a quienes más lo necesitan.

IV. CAPÍTULO

4.1 Estructura del Sistema Tributario.

El sistema tributario chileno y en especial el catálogo de derechos del contribuyente, ha sido sujeto de significativas y beneficiosas modificaciones legislativas para las personas. Sin embargo, al poco tiempo los contribuyentes y las autoridades notaron que para accionar contra el SII por actos arbitrarios e ilegales o bien por vulneración de derechos era infructuoso, dado que la autoridad resolviendo las peticiones, se encontraba sujeta a muy escasas obligaciones procedimentales, pudiendo demorar el tiempo que estimara conveniente en resolver o

³ Texto extraído de © Organisation for Economic Co-operation and Development : <https://www.oecd.org/acerca/>

⁴ Texto extraído de © Organisation for Economic Co-operation and Development : <https://www.oecd.org/acerca/>

simplemente no resolver guardando absoluto silencio al respecto, debido a la falta de plazos o etapas procesales descritas de forma expresa para estos efectos en la legislación tributaria.

Hay que recordar, que el período anterior a la publicación de la ley N° 20.322 de fecha 27 de enero de 2009, el Director Regional (DR) del SII era juez y parte en los conflictos suscitados con los contribuyentes, por lo que en cierto sentido, no había protección efectiva frente a actos u omisiones arbitrarios o ilegales del ente fiscalizador, no existiendo un recurso jerárquico que se pudiese interponer en contra de dicha decisión ante el Director Nacional (DN) del Servicio.

Es por ello, que en la última década ha habido una creciente preocupación por el establecimiento de un sistema de tutela efectiva para los contribuyentes, lo que ha significado considerables avances en el desarrollo de un fortalecido catálogo de garantías prescritas en el artículo 8 bis CT y otras normas legales.

Ello se vincula directamente a un cambio de paradigmas a nivel internacional, las Administraciones tributarias han avanzado para mejorar la transparencia y accesibilidad en estas materias. De esta manera, 41 de 43 países integrantes de la OCDE han definido de alguna forma, un conjunto de derechos de los contribuyentes, algunos como Rusia los han codificado total o parcialmente, otros como Australia, Irlanda, Nueva Zelanda, Singapur y Sudáfrica los han recogido en documentos administrativos y en algunos sistemas tributarios los recogen en textos legales pero su extensión es desarrollada en documentos administrativos⁵. (OCDE, 2008: p.134)

De esta manera, el análisis se realizará identificando los derechos legales de nuestro ordenamiento, confrontándolos con las garantías que se prevén en sistemas tributarios de países integrantes de la OCDE especialmente legislaciones como la española, mexicana e italiana, examinando críticamente si en la experiencia nacional tanto administrativa como jurisdiccional, se ha logrado eficazmente alcanzar los objetivos propuestos en el Mensaje presidencial de la Ley N°21.210.

Ahora bien, es necesario hacer énfasis en que la comparación se realizará con los derechos desarrollados a nivel legal y no con aquellos sistematizados a nivel administrativo. Ello,

debido a que el objetivo es tener una panorámica respecto a las posibles mejoras que se pueden implementar lo más cercano a la realidad nacional.

Se debe tener presente que los criterios de codificación legal o bien administrativo, responde a factores culturales, económicos y legales, teniendo cada país una razón fundante en la elaboración de sus sistematización. Sin embargo, aquellos países que optan por una protección a los contribuyentes mediante documentos administrativos, dada la flexibilidad que otorgan estos actos, son precisamente aquellas legislaciones con mayores niveles de incerteza jurídica y económica. (OCDE, 2008: PP. 134-135)

V CAPITULO

5.1 El Servicio de Impuestos Internos.

El Servicio de Impuestos Internos, es un órgano de la Administración del Estado, cuyas competencias y atribuciones son otorgadas por el D.F.L. N°7 del Ministerio de Hacienda de octubre de 1980, que fija el texto de la Ley Orgánica Constitucional del SII, para imponer los tributos que correspondan a los contribuyentes. El Servicio “es el órgano responsable de administrar el sistema de tributos internos, facilitar y fiscalizar el cumplimiento tributario, propiciar la reducción de costos de cumplimiento, ayuda a potenciar aumentos en la productividad de los agentes económicos.

Las sucesivas reformas tributarias, han ido en pos de la modernización del Estado, para fortalecer el nivel de cumplimiento tributario mediante la implementación del sistema electrónico de tributación, lo que significó que actualmente un contribuyente se encuentra en condiciones de llevar toda su contabilidad de manera electrónica, aumentando la recaudación y el consecuente desarrollo económico⁶.

El sistema electrónico, permite impugnar resoluciones, liquidaciones, giros, pagos o cualquier actuación del Servicio en la página Web del mismo, siendo un paso muy importante en la protección de los derechos de los contribuyentes, ya que la interposición de los recursos

administrativos, se realiza desde el sitio personal del contribuyente y no requieren para su presentación de asistencia letrada.

Como todo organismo con tan importantes prerrogativas, podría en cumplimiento de esta labor, afectar garantías legales y/o constitucionales de los ciudadanos, excediéndose del mandato legal encomendado o bien, que sus funcionarios actúen de manera negligente o arbitraria ante peticiones, consultas o solicitudes de información al SII, respecto a su situación tributaria y/o en procesos de fiscalización.

Debido a esta relación de los contribuyentes con el ente fiscalizador tan desequilibrada en cuanto a facultades, producto de la deficiencia institucional de nuestro sistema, dado que existe un sólo órgano que se encarga de liquidar, girar y resolver todo tipo de asuntos que involucren los impuestos internos nacionales, lo que difiere de sistemas tributarios comparados es que se hace indispensable establecer garantías en el ámbito tributario, que sean a sus vez obligaciones que debe observar el Servicio de forma imperativa.

El establecimiento del sistema de protección de los derechos de los contribuyentes en Chile es de poca data, si bien existen principios en la Carta fundamental del '80 que deben ser garantizados por parte del SII como la igualdad tributaria, la legalidad de los tributos, el debido proceso, la no discriminación arbitraria, derecho a ejercer libremente una actividad económica, el derecho a la propiedad y de propiedad entre otros, no fue una preocupación de los gobiernos establecer un sistema de garantías tributarias a los ciudadanos.

Resulta muy fácil presumir las razones de este silencio legislativo, a mi parecer, los gobiernos deben cumplir funciones de servicio público, lo que se consigue con una alta recaudación, por lo que blindar y dar prerrogativas a los contribuyentes para conseguir por ejemplo devoluciones denegadas, multas mal cobradas, PPM no descontados, entre tantas otras situaciones, hace pensar la ausencia de voluntad política para cambiar tal la situación

5.2 Cambio de paradigma en la relación Servicio de Impuestos Internos con los Contribuyentes

El cambio de perspectiva, no fue de mutuo propio del gobierno de Chile, sino más bien, un requisito esencial para que nuestro país pudiese integrar la OCDE. De esta manera, se debía modificar la legislación interna, implementando un sistema de Catálogo o Decálogo de derechos de los contribuyentes y un sistema de remedios administrativos procesales para su tutela efectiva.

Lo anterior, se debe a que este Organismo Internacional se encuentra plenamente consciente que para promover y propiciar el crecimiento económico de los países, es indispensable la existencia.

Recomendaciones OCDE:

5.4 Cumplimiento Tributario

La mayoría de las administraciones modernas, han enfocado sus estrategias de aplicación en la optimización del **cumplimiento voluntario** por parte de los contribuyentes (OCDE, 2017). Por tal razón, es que las estrategias de fiscalización individual van quedando en el pasado, dado el crecimiento de grandes poblaciones de contribuyentes, siendo una tarea impracticable la fiscalización, si no se cuenta con un gran número de fiscalizadores, por lo que este enfoque individual, basado en grupos o segmentos, genera riesgos en el cumplimiento fiscal (OCDE, 2017). (Arriagada y Ormeño, 2019: p.29)

Si revisamos el Mensaje del presidente Piñera, podemos visualizar un traspaso de recomendaciones OCDE al proyecto de ley que propugna.

Únicamente de esta manera se logra la certeza jurídica y el cumplimiento voluntario, ya que se entendió que la determinación de un impuesto como su recaudación, pueden y afectan directamente el patrimonio de las personas, pudiendo incluso llegar a ser tan conculcatorio del patrimonio, como un delito contra la propiedad de las personas.

Por otro lado, la recaudación que hacen los Estados, es la base de la redistribución de los ingresos, siendo necesario e indispensable que sean los mismos contribuyentes quienes voluntariamente cumplan con las obligaciones tributarias correspondientes.

En ese orden de ideas, se debía encontrar una fórmula para brindar certeza jurídica a los ciudadanos, optando por normar el proceso de fiscalización del Servicio, estableciendo principios que sitúan al contribuyente en condiciones de mayor igualdad ante la ley, dejando atrás el paradigma de órgano déspota al que nada puede discutírsele, ya que simplemente sería una pérdida de recursos económicos o bien el temor de quedar en una situación más desventajada que la inicial.

5.5 Sobre la Buena fe del contribuyente

Un importante avance en nuestro sistema tributario, es el reconocimiento “del principio de buena fe del contribuyente”, tal y como lo indica la jurisprudencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso “La buena fe es un principio general de amplia o extendida aplicación, pero además se trata de algo con capacidad para introducirse en importantes figuras jurídicas y aportar en estas un elemento estructural trascendente, lo que le confiere a este principio una fuerza y jerarquía que lo coloca por encima de otros principios generales del derecho y lo hace merecedor del más alto nivel entre los órdenes jurídicos generales, constituyéndose en –Un Principio General Superior”. (Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Valparaíso (2020): Caso Inmobiliaria Lo Jacinto Ltda. Con SII)

Continúa el fallo ⁷ señalando que, “una manifestación de este principio se encuentra en el artículo 26 del Código Tributario, el cual prescribe que no procede el cobro retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a determinada interpretación de las leyes tributarias, por lo que el principio de la buena fe, constituye un límite a la potestad administrativa”. (Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero Valparaíso (2020): Caso Inmobiliaria Lo Jacinto Ltda. Con SII)

Este reconocimiento, es la mirada de la autoridad fiscalizadora a un contribuyente por ejemplo, que ha errado en su declaración, el que cuenta con el derecho garantizado en el artículo 8 bis CT, de aclarar sus errores sin que sea sometido a multas, como lo fue en un período anterior, en cierto modo, como un castigo, sin importar que en el actuar errado no hubiese intencionalidad, misma que se exige en otras áreas del derecho, como elemento de atribución de responsabilidad.

Así, las personas podrán cumplir sin temor sus cargas, viendo a la autoridad administrativa como un organismo que realiza una función de servicio público y no como un órgano encargado de descremar su patrimonio que tanto cuesta lograr y que se debe proteger a como diera lugar.

Lo señalado era precisamente la mirada por parte de la autoridad hacia el contribuyente, un sujeto que evitaba pagar sus impuestos, que escondía sus actividades económicas, en

definitiva, una mirada del contribuyente como un agente que actuaba de “mala fe”, ya que si tuviese la oportunidad, evadiría sus cargas.

De esta manera, al no existir herramientas efectivas, expeditas, transparentes y sobre todo certeras para ser utilizadas en la resolución de consultas, reclamaciones o bien en los procedimientos de fiscalización por mencionar algunos, se dejó al contribuyente en una total desprotección, en el caso que el fiscalizador cometiera errores de cálculo o cualquier tipo, le negara devoluciones, realizara discriminaciones o trato desigual o bien, lo sometiera a penalidades, sin tener derecho a defensa respecto a alguna decisión unilateral del fiscalizador.

Una práctica frecuente del SII, era la negativa de timbrar boletas y facturas de una empresa para impedir que siguiera realizando su actividad económica. A simple vista denota este afán castigador, sin un completo razonamiento en el sentido que perjudica a los propios intereses fiscales, ya que si el contribuyente está impedido de realizar la actividad económica para lo cual requiere los documentos timbrados por el Servicio, mucho menos va a poder continuar pagando los impuestos.

La actividad señalada, nunca ha sido una atribución del SII, sin embargo, si fue una costumbre muy arraigada, por lo que es una abierta vulneración al artículo 7 inciso 1 CPR, y la más descarada violación a la garantía constitucional del artículo 19 N°21 CPR a saber, la “libertad económica” siendo una garantía de carácter superior, debido a que es la base primordial del Orden Público Económico (OPE) chileno.

5.6 Los contribuyentes en la actualidad.

Actualmente los contribuyentes exigen de sus instituciones públicas altos estándares de calidad y de servicio, cosa que hace algunas décadas ni siquiera era pensado como posibilidad por parte de un ciudadano vulnerado por la Administración. Por esta razón, era imprescindible normar expresamente los “derechos de los contribuyentes” ante este sistema altamente burocrático y discrecional, transformándolo en una legislación clara y garantizadora, con recursos efectivos y procedimientos transparentes.

Por lo anterior, el SII ha avanzado en la introducción de cambios en la perspectiva de su relación con los contribuyentes. Dichos cambios, van en el “sentido de considerar al

contribuyente en una relación horizontal, de pleno respeto a sus derechos, garantizados constitucional y legalmente”. Además el Servicio adopta como estándar normal en la conducta de los contribuyentes “la buena fe”, teniéndola siempre presente al relacionarse con los mismos.

El objetivo de esta nueva mirada de la autoridad fiscalizadora, es avanzar hacia relaciones de mayor confianza mutua con los contribuyentes, brindando todas las garantías establecidas en el artículo 19 N°3 CPR pudiendo la ciudadanía entender el sentido y los resultados que de ellos se espera.

Dicho estándar corresponde al principio conocido en el Derecho Internacional como el de “Trato Justo y Equitativo” hacia las personas sean nacionales o extranjeros, significando que el contribuyente cumpla su obligación tributaria no pagando ni más ni menos de lo que corresponde legalmente. Para ello, el SII señala que el cálculo debe realizarse bajo procedimientos que cumplen con todas las garantías conocidas como “debido proceso”, con etapas de contradictorio, de prueba, de libre aportación de antecedentes por parte del contribuyente en la determinación de su obligación tributaria y por sobre todo, que las resoluciones del SII sean racionales y fundamentadas. (Circular N°1 (2021); p.21)

El estatuto constitucional de garantías que tutelan el Orden Público Económico (OPE), se encuentra en los artículos 1, 5, 6, 7 y 19 N°2, 3, 21, 22, 23, 24, 26 entre otros, que refieren al principio de legalidad a derechos como la igualdad, proscripción a la discriminación arbitraria, a la propiedad, de propiedad y por sobre todo la libertad económica. De esa lectura, de desprenden principios específicos que gobiernan el sistema tributario en Chile y en lo que nos convoca a saber, igualdad de repartición de los tributos en proporción a las rentas y la igual repartición de las cargas públicas, la no discriminación arbitraria en materia económica, la prohibición de establecer tributos manifiestamente desproporcionados e injustos o bien tributos expropiatorios y que los mismos no podrán estar afectos a un destino determinado.

El año 2003 fue promulgada la Ley N°19.880 Ley de Bases de Procedimiento Administrativo (LBPA), que regula las relaciones entre los particulares con órganos de la Administración del Estado y, que siendo una norma de carácter general, se aplica supletoriamente a la relación entre contribuyentes y el SII dado que en el artículo 17 se señalan como “Derechos de las personas”, pudiendo extrapolarse y reclamarse como derechos de los contribuyentes.

En la LBPA, se establecen principios y reglas que rigen las actuaciones y procedimientos de la Administración, brindando desde tal fecha, una mayor certeza a los administrados, sin embargo, dicha normativa general en muchas ocasiones se torna ineficiente en conflictos tan técnicos y especializados como lo son los relacionados a la tributación fiscal.

Los actos del SII se caracterizaban por una desigualdad en el plano jurídico, por lo que la LBPA brindó herramientas para que las actuaciones pudieran ser impugnadas mediante recursos administrativos. De esta manera, se podrá interponer siempre reposición a un acto ante el funcionario que lo dictó el acto arbitrario o ilegal.

Como lo señaló el profesor Gencel “En la relación entre administración Tributaria y los Contribuyentes, no existe una relación de equilibrio entre los ambos, como ocurre también en el caso de la relación entre el cliente y el consumidor final (...).Por otra parte, dicha relación cuenta con un componente de poder, que, bajo las definiciones de Hofmann, Gangl, Kirchler y Stark, puede ser utilizado de forma coercitiva o legítima por la administración tributaria (2014). En ese sentido, la autoridad fiscalizadora dentro de sus facultades puede cometer actos que se constituyan como arbitrarios o ilegales, razón por la cual se establecen los derechos de los contribuyentes. (Arriagada y Ormeño, 2019, p.11)

Es importante señalar, que el sistema tributario chileno, cuenta con remedios y procedimientos especiales de reclamación en sede administrativa y/o jurisdiccional, contra actos u omisiones arbitrarias o ilegales del SII, los que se analizarán respecto a la protección de los derechos de los contribuyentes haciendo la comparación con sistemas tributarios de países OCDE.

VI .CAPITULO

6.1 SOBRE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Como ya se mencionó, existe desde la década de los '80 protección constitucional en materia económica que se extiende al ámbito tributario y desde el año 2003 con la publicación de la LBPA, medios de tutela y un procedimiento de reclamación ante el mismo SII, sin embargo, nuestro sistema no tenía incorporado un estatuto de derechos de contribuyente, que fuera conocido por las personas y que el SII estuviese obligado a respetar y velar por su cumplimiento en su relación con los ciudadanos.

El año 2010 se publica la Ley N° 20.420 de origen moción parlamentaria, que se hizo cargo de esta falta de protección a los contribuyentes, disponiendo un catálogo de “los derechos de los contribuyentes” insertándose al CT el artículo 8 bis con la enumeración de tales derechos, siendo inicialmente una suerte de analogía del artículo 17 LBPA . Durante la discusión del proyecto se hizo énfasis en “la precaria situación en que se encuentran los contribuyentes” (Polanco, Navarro, y Magasich, 2020: p.30), frente a la autoridad administrativa que era juez y parte en los procedimientos de reclamación, señalándose que aunque la Constitución no contenga expresamente un catálogo de derechos de los contribuyentes, de todas maneras existen debido a que “son expresión de los derechos de todas las personas y deben ser respetados y promovidos por el Estado”. (Arriagada y Ormeño, 2019: p.11).

Las sucesivas leyes que modificaron el sistema tributario en los años 2011 y 2014, estuvieron en la línea de fortalecer las garantías de tutela a los contribuyentes en su relación con la autoridad fiscalizadora.

Es importante señalar, que fortalecer el sistema de protección de los contribuyentes es una tendencia de las últimas décadas en los países que forma parte de la OCDE. Así, en España la Ley 58/2003 de 17 de diciembre conocida como la Ley General Tributaria, se consagra el catálogo de “Derechos y Garantías de los Contribuyentes” con 21 derechos complementados con obligaciones impuestas a la Administración tributaria. En México, la Ley Federal de Derechos de Contribuyente, establece los “Derechos de los Pagadores”. Bajo la misma lógica, en Perú en el artículo 92 del CT se consagran 17 derechos de los contribuyentes complementados por otras normas. (Arriagada y Ormeño, 2019: p.11)

Los decálogos que realizan declaración de derechos de los contribuyentes, van de la mano con correlativas obligaciones de los administrados. Ello, se debe a que la certeza jurídica que se busca en la relación Administración-contribuyente, tiene como finalidad el cumplimiento voluntario de la correspondiente carga tributaria para que el funcionamiento del sistema sea eficaz.

En la mayoría de los países que integran la OCDE, se establece mediante leyes “el equilibrio” adecuado entre derechos y obligaciones de los contribuyentes, prescribiendo obligaciones como la de ser sinceros, de cooperar, de proporcionar información cierta y

documentación puntual, de llevar registros contables, de ser puntuales en el pago de los impuestos entre otras. (OCDE, 2010: p. 255)

Sobre el particular, es llamativo el Derecho anglosajón en lo referente a la normativa legal, destacándose Reino Unido, dado que su sistema de Administración tributaria es extraordinariamente flexible ya que puede adaptarse a los vaivenes de la economía y necesidades de los contribuyentes. Lo anterior, viene dado porque las iniciativas para prescribir derechos y obligaciones de los contribuyentes, pueden provenir de los órganos administrativos, sin tener que someterse necesariamente a la rigidez de las leyes. De esta manera, el órgano administrativo ha declarado expresamente siete derechos y obligaciones de los contribuyentes. (OCDE, 2010: p.255)

En E.E.U.U. la Internal Revenue Service (IRS) que es el Servicio de Rentas Internas de este país, siendo el organismo análogo al SII en Chile, ha realizado la declaración de una “Carta de Derechos de los Contribuyentes” (OCDE, 2010: p. 255). Lo novedoso y replicable en nuestra legislación, es que en estos sistemas del Common Law, se norman derechos y obligaciones mediante potestades reglamentarias o reglamentación infra legal, pudiendo esta normativa ser modificada de acuerdo a las necesidades contingentes.

Sabemos que el derecho económico fluctúa con mayor rapidez que cualquier otra área del derecho, por lo que podría constituirse en una buena política establecer derechos y obligaciones por vía reglamentaria, pero susceptibles de ser tutelados como derechos legales y/o constitucionales.

La OCDE se ha preocupado de la generación de diversos documentos haciendo recopilaciones normativas de acuerdo a los antecedentes aportados por países miembros y no miembros acerca de los avances en sus legislaciones tributarias, entre las variadas materias que involucran dichos informes se encuentran “los derechos de los contribuyentes”. Se analizan los derechos implementados por ciertos países y los avances económicos que ha aparejado para los países su implementación, realizando recomendaciones normativas no vinculantes destacando las particularidades más beneficiosas de la formulación y estructura de ciertos derechos.

Muchas de estas recomendaciones han sido plasmadas en Tratados Multilaterales como lo ha sido “La Carta de derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario” (ILADI), aprobada el 9 de noviembre de 2018, en el

marco de las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario sostenidas en Montevideo. (OCDE, 2010: p. 32)

La ley publicada en febrero 2020, de origen mensaje presidencial, explicita que la nueva normativa que “moderniza el sistema tributario”, se hará cargo del desequilibrio existente entre las obligaciones y los derechos de los contribuyentes en su relación con el SII, por lo que realiza modificaciones al estatuto de derechos de los contribuyentes. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 3)

El mensaje señala además que “Tenemos la oportunidad única de modernizar nuestro sistema tributario, incorporando las mejores prácticas a nivel internacional, así como hacernos cargo de los desafíos y particularidades que en materia tributaria implican los avances tecnológicos, tales como la economía digital y colaborativa, que en general han dejado obsoletos los sistemas tributarios tradicionales”. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 41)

El mensaje del Presidente Piñera indica que desde el año 2010, diferentes reformas al sistema tributario han ido fortaleciendo las facultades del SII produciendo un mayor número de fiscalizaciones, además de obligaciones a los contribuyentes de entregar mayor cantidad de información a la autoridad que busca la determinación directa de la carga tributaria.

Sin embargo, ese fortalecimiento de facultades no ha ido de la mano con una protección eficaz de los “derechos de los contribuyentes” generando una sensación de desigualdad y de indefensión. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 3). Es por ello, la nueva ley hace una exhaustiva revisión del artículo 8 bis , del artículo 8 ter y diversas normas relacionadas a las “*facultades fiscalizadoras y revisoras*” del SII, entre ellas, las de los artículos 33 y siguientes y 59 y siguientes del CT, “contemplando correlativamente derechos a fiscalizaciones con fines, objetivos y plazos claros y específicos”. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 41)

En un análisis comparado sobre el actual catálogo de los derechos de los contribuyentes, se debe siempre tener a la vista los principios o bien el espíritu que hay detrás de cada uno de las garantías que buscó proteger el legislador nacional como el internacional, dado que como ya se mencionó, el fortalecimiento de la tutela a los contribuyentes frente a la Administración tributaria es una tendencia mundial. Por tal razón, se expondrán los principios que fundamentan la reforma que modernizó el sistema tributario de Chile.

6.2 Equidad y justicia en la distribución de los tributos

El proyecto indicaba que las normas tributarias deben converger en la búsqueda de la “equidad” donde los contribuyentes en situaciones con características análogas, deben ser tratados de manera similar, de esta manera, el fisco únicamente debe cobrar al contribuyente lo que corresponda (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 5). El espíritu del principio de equidad genera “la libre convicción” en los contribuyentes, que es la sensación respecto a que el pago de tributos realizado, de alguna manera sería la forma de ayudar a quien tiene menos recursos y que es proporcional a sus capacidades.

Personalmente siento que si la administración tributaria me cobra un impuesto razonable en relación a la actividad económica que realizo y es transparente en dicho proceso, no tendré ningún motivo para no realizar mis declaraciones de manera efectiva y real, por lo que equidad buscaría la voluntariedad en las declaraciones y el pago de las mismas.

El Mensaje hace alusión a que el sistema tributario debe siempre “otorgar las garantías” necesarias cuando exista vulneración a los derechos de los contribuyentes. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 7). Estas garantías son los mecanismos y herramientas tanto administrativas como jurisdiccionales, que tengan la finalidad de tutelas de manera eficiente los derechos garantizados.

El espíritu de la norma tanto en el sistema nacional como el internacional, es que un “catálogo de derechos de los contribuyentes”, es letra muerta sin un efectivo sistema de recursos que los afectados tengan acceso sin trabas, que sea un proceso expedito y accesible a todo quien se pueda ver vulnerado por la Administración tributaria.

6.3 Simplicidad de las normas y procesos tributarios

La ley de modernización señala en su Mensaje que tiene como objetivo hacer simple y comprensible el sistema tributario a las personas, permitiéndoles interactuar con la Administración de manera personal y así minimizar los costos en realizar todo tipo de asuntos con el SII. De esta manera, se podrá lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los usuarios.

Se señala además que los procesos de fiscalización llevados a cabo por el SII antes de ser iniciados, la autoridad debe tener muy claro el objeto y la finalidad del procedimiento, con cuanto

tiempo dispone para la realización y la forma de poner término definitivo a este. Agrega que el contribuyente, deberá tener conocimiento del proceso en su contra y la fiscalización no puede, salvo expresas excepciones, imponerle trabas al “legítimo ejercicio de sus derechos”. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 7)

De esta manera, se limitan al máximo las posibilidades del SII en orden a la práctica. que utilizaba de negar el timbraje de facturas o boletas cuando un contribuyente tenía deudas impositivas. Pudiendo las personas emitir sus documentos y efectuar trámites en un marco legal claro.

Lo anterior, no es sino la expresión de la garantía fundamental de la “libertad económica” prescrita en el artículo 19 N°24 CPR, reconocido en tratados internacionales de D.D.H.H. ratificados por Chile, siendo proscrita la práctica sancionatoria mencionada, que significaba vulneración a los derechos legales y constitucionales de los contribuyentes.

El proyecto hizo énfasis en que el contribuyente perciba al SII, como un órgano que actúa dentro la competencia otorgada por ley en los procesos de revisión, actuando únicamente en las materias y con las herramientas entregadas legalmente y que no exija formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley”. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 7)

De esta manera, el proyecto del Presidente Piñera establece que en sede jurisdiccional “debe existir la sensación de eficacia, de que la justicia es expedita, eficiente, no gravosa, que se pueden presentar pruebas, especialmente documentales, que son del todo relevantes y que los recursos judiciales están disponibles en materia tributaria” ya que no es razonable que pasen años esperando una sentencia judicial. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 7)

Luego recomienda soluciones diferentes a la vía judicial utilizando vías alternativas para resolver conflictos con la administración como lo son la conciliación, avenimiento y mediación. Así, se crea el avenimiento extrajudicial y la posibilidad de “poner término en todo momento juicios con la administración llegando a avenimiento”. (Mensaje Proyecto Ley N°21210, 2018: p. 7)

Un importante cambio que propició el proyecto es que digitalizó la relación del SII con el contribuyente, creando una carpeta electrónica personal y los documentos tributarios, adicionales a la factura que ya era electrónica desde el año 2014 con la Ley N° 20.727. Se hacen más expeditos los procesos de devolución de IVA.

6.4 Certeza y seguridad jurídica

Se indica en el mensaje del presidente que un sistema tributario acorde con un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica. De esta forma, el contribuyente debe “tener claridad de los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir sus obligaciones tributarias”. Lo anterior, significa apego irrestricto al principio de legalidad tanto para los contribuyentes como para el SII, es decir, que la autoridad sea predecible, que su actuar sea consistente en la interpretación, aplicación de las normas, en la forma de resolución de los conflictos contando con mecanismos de prevención de las disputas.

VII. CAPITULO

7.1 Catálogo de Derechos del Contribuyente.

El ordenamiento jurídico chileno, ha realizado grandes avances respecto a la relación que existe entre el Estado y sus administrados, pudiendo progresivamente dar cumplimiento al mandato constitucional del artículo 1º de la Constitución Política de la República.

Los derechos contemplados en el artículo 8 bis del CT luego de la reforma, han sido generadores de importantes deberes y obligaciones hacia la autoridad administrativa, siendo el SII el primer órgano llamado a garantizar su respeto y cumplimiento, junto con ellos debe garantizar los derechos constitucionales en materia impositiva, siendo estos la base de un sistema tributario respetuoso del Estado de Derecho y del principio de legalidad en cada una de sus actuaciones.

Se revisará el catálogo de derechos de los contribuyentes que actualmente se encuentra prescrito en el CT, realizando comparaciones de los preceptos respecto de derechos análogos en distintas jurisdicciones tributarias y organismos especializados en la materia.

Es necesario señalar, que en ningún caso el análisis pasa a ser más que una opinión racional de lo que podría ser esperable en la práctica o en la norma legal chilena, cuando se rescatan del derecho comparado disposiciones muy eficientes y atractivas de ser valorizadas por nuestro legislador.

Sin embargo, dichos derechos al generar graves implicancias a su inobservancia por parte la Administración, no fueron tomadas en consideración ya que como se verá, las reformas en

Chile si bien han sido benéficas para los ciudadanos, tratan en lo posible, no prescribir sanciones al organismo fiscalizador.

El estudio está orientado al entendimiento de si la reforma de “Modernización Tributaria” en lo que refiere a los derechos de los contribuyentes, se encuentra dentro de los lineamientos esperados en una economía como la chilena o por el contrario, el estándar que prescribe actualmente el artículo 8 bis CT es en todo o en parte, difícil de garantizar debido a la estructura, prácticas, falta de capacitación de los funcionarios del SII, entre otras problemáticas.

Para efectos del presente análisis, se utiliza un concepto amplio de contribuyente de acuerdo a lo prescrito en la Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en donde se señala que para efectos de la Carta “contribuyente” son todos los obligados tributarios a partir del momento en que realicen el presupuesto de su obligación, no sólo el obligado tributario principal por haber realizado el hecho imponible. Entonces, la definición incluye a los terceros responsables al señalar “En la medida en que resulten aplicables, los derechos y garantías propuestos serán también referibles a aquellos sujetos cuyos deberes fiscales se inserten en obligaciones entre particulares (retenedores o agentes de retención y de percepción o sujetos autorizados u obligados a repercutir)” (ILADT, 2012: p. 10)

De esta manera, se entiende que el Título Preliminar en el Párrafo 4º del CT denominado “Derechos de los Contribuyentes”, se incluyen como titulares a los terceros responsables del pago de impuesto, es decir, se trata de derechos que imperan en la relación de cualquier persona con el SII.

En el mismo texto de la ILADT se utiliza un concepto amplio de tutela a los contribuyentes, manifestando que “Los derechos de los Contribuyentes” serán “los ámbitos de protección con un contenido sustancial, que pueden adoptar las fórmulas de derecho fundamental, derecho subjetivo público o garantía institucional. Se corresponden con un deber de tolerancia o con un deber activo de la Administración o del Estado que ha de ser reclamable a través de recursos, acciones o vías de impugnación”⁸. (ILADT, 2012: p.10)

En muchos de los distintos sistemas tributarios de países que forman parte de la OCDE, aunque no contaran de forma explícita con decálogos de derechos de los contribuyentes, siempre se ha encontrado presente; “El derecho a recibir información, ayuda y a ser atendido”.

Actualmente en nuestra legislación, el derecho a la información encabeza el catálogo del artículo 8 bis CT, explicitando que la información debe ser fácilmente comprensible para los contribuyentes, con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El derecho a la información es de tal envergadura en el sistema tributario chileno, que se encuentra prescrito en los numerales 1, 4, 6, 15 y 16 del artículo 8 bis del CT.

La ley N° 21.210 realiza una significativa mejora con el perfeccionamiento del “Derecho a la Información” de los administrados en su vínculo con el SII, reduciendo el ámbito discrecional del ente fiscalizador, siendo su comportamiento arbitrario respecto a la información, una característica de la autoridad entre las décadas del '90 al 2010. De esta manera, se exige desde la incorporación del catálogo de derechos de los contribuyentes el año 2010 en el CT, que el actuar de la Administración debe denotar transparencia y claridad en cada instancia relacional con las personas, lo que consecencialmente apareja confianza y certeza jurídica a los ciudadanos.

Es importante señalar, que el año 2010 el derecho a la información no iba aparejado a la finalidad que le dio el legislador del 2020, ya que la redacción era una combinación de las letra a), e) y h) del artículo 17 de la LBPA, es decir, es un derecho general de los administrados, siendo la normativa de la Ley N°19.880 aplicable supletoriamente a la relación entre el SII y los contribuyentes. De esta manera, la nueva normativa fundamenta el motivo por el cual es de vital importancia la información, que es el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias, con el objetivo de recaudar los impuestos correspondientes y con ello propender al bien común.

Con el reforzamiento del derecho a la información por la Ley N° 21.210, la obligación de informar no se satisface únicamente con el hecho de demostrar por parte de la autoridad el haber entregado la información o los antecedentes a un contribuyente, sino que “dichos antecedentes deben ser claros, es decir, inteligibles, fáciles de comprender”⁹ (Navarro y Mgasich, 2020: p.36). De esta manera, se la obligación del SII se encamina a obtener la finalidad del

cumplimiento voluntario, ya que el contribuyente se encuentra en conocimiento de cada uno de los elementos que determinan su carga impositiva.

Los profesores Navarro y Magasich señalan que el estándar sobre la información clara e inteligible, debería tender a mirar las características particulares del contribuyente, debiendo considerar la capacidad efectiva del contribuyente para comprender la dirección y alcance de las actuaciones a las que va a ser sometido.

Sin embargo, los magistrados del Tribunal Tributario y Aduanero del Valparaíso, han fallado que el estándar de información clara e inteligible, es un parámetro objetivo que no depende de un contribuyente en particular, sino que debe ser entendida y comprendida por cualquier contribuyente sin importar si posee o no algún grado de preparación que lo califique de alguna manera determinada.

La modificación al numeral se encuentra en la misma línea que la ley española del año 2003 que en su artículo 34 letra a) prescribe “Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. (BOE) N°302, Ley 58/2003: p.25)

Sin embargo, ambas jurisdicciones quedan bastante alejadas de los parámetros que han incorporado a sus legislaciones distintos países OCDE, ya que le han brindado al derecho a la información, una amplitud que no se refleja en nuestra legislación, ni menos en la práctica por parte del SII.

De esta manera, en el Decálogo de derechos de los contribuyentes del año 2009 sobre información comparada de países OCDE, el derecho a recibir información trata de “ayudarle a entender sus obligaciones y a cumplir con ellas” para ese objetivo se adicionan mecanismos que se encuentran garantizados en la legislación como “atender con presteza sus llamadas telefónicas y sin transferencias innecesaria”, “devolverle sus llamadas telefónicas en la mayor brevedad posible”(OCDE, 2008: P.125) , lo anterior no podría ser garantizado por nuestra jurisdicción porque supondría grandes costos en capacitación y contratación de personal para llevar a cabo dicha labor.

Si bien en la Circular N°12 de febrero 2021 del SII, establece como obligación del organismo, además de realizar actividades de *promoción* de información sobre los derechos que tutelan la relación de este con los contribuyentes, tanto en procedimientos de fiscalización como

cualquier otra actuación e indicarle su marco normativo, se dispone que el organismo debe exhibir afiches en todas sus oficinas del “*catálogo de los derechos de los contribuyentes*”. (Circular N°12, 2021: p.1)

Resulta complejo entender que en la práctica, para una persona normal la exhibición de un afiche que contenga el catálogo de derechos del contribuyente o que se le señale el artículo de la ley donde encuentra fundamento jurídico de alguna actuación que está realizando el SII, se dé cumplimiento a la obligación de información. Personalmente siento que es un acto de transparencia, de publicidad, mas no de información, por las razones comentadas anteriormente, en que la información entregada para que sea efectiva, clara, oportuna debe ser personalizada en relación a las cualidades del contribuyente en particular.

Nuestro país al no contemplar herramientas en la legislación tributaria para el cumplimiento efectivo de esta garantía y tan sólo velar por el cumplimiento de la probidad que se le exige a todo funcionario de la Administración, de acuerdo a lo señalado en el artículo 55 de la Ley N° 18.834 sobre Estatuto Administrativo (EA), e incluso con el hecho de que los canales digitales actualmente se han convertido en la más importante fuente de información en todo ámbito de materias, dicha información únicamente puede ser utilizada por quienes tengan algún grado de preparación tributaria, por lo que alcanza tan sólo a un sector mínimo de la población.

Por los argumentos señalados, creo que una herramienta para asegurar el cumplimiento de esta obligación por parte de los funcionarios del SII, es establecer sanciones efectivas ante algún reclamo fundado de un contribuyente, bajo la prescripción de presunción de derecho establecida en la ley a favor del afectado, de esta manera, se aseguraría un trato muy distinto al real en relación a los deberes informativos del SII hacia todos los ciudadanos.

Ello, dado a que la única manera de alegar que no se le entregó la información necesaria a un contribuyente, ante el TTA correspondiente es acreditar que dicha falta de información le causó perjuicio, o bien alegarla como falta de fundamentación de alguna determinada resolución del fiscalizador que le causo indefensión. En cualquiera de las dos circunstancias, se podría solicitar la nulidad de las resoluciones por falta de fundamentación, siempre y cuando se acredite perjuicio para el contribuyente, además de la existencia de una relación de causalidad entre el acto administrativo y el daño.

En ese orden de ideas, el derecho a la información se encuentra ligado a “la obligación de fundamentación de los actos administrativos, o al derecho de que los actos del SII sean motivados y dicha motivación sea además clara y suficiente. Ello, se encuentra de manifiesto en la redacción del numeral 4 letra a) del catálogo de derechos de los contribuyentes. En esa misma línea se encuentran los deberes de fundamentación que se imponen al SII, como las del artículo 8 bis número 8 parte final, que prescribe que el SII deberá apreciar la prueba “fundadamente”.

Dada la importancia de la fundamentación y motivación de todas las actuaciones del SII, y la gran cantidad de recursos que actualmente se ventilan ante los TTA, es que se analizará el tema más adelante. Ello, porque los criterios que los TTA actualmente utilizan para resolver los recursos han ido evolucionando, y junto con ello se envía un mensaje a la autoridad fiscalizadora a modificar el formato de las resoluciones que utiliza, dado las reiteradas sentencias que acogen la falta de fundamentación, únicamente por un tema de forma de los actos administrativos, más no de fondo.

La idea que subyace detrás es que el acto administrativo debe bastarse a sí mismo y no remitirse a información que se encuentra contenida en otras actuaciones del SII o bien otros organismos como plan regulador municipal, catastros o informes técnicos entre tantos otros. Siendo esta una práctica generalizada hasta el día de hoy por parte del ente regulador¹⁰.

El segundo derecho de los contribuyentes que es necesario analizar, no fue una novedad en el catálogo del artículo 8 bis CT, más bien, la modernización tributaria lo que hizo fue incorporar los calificativos “diligente y oportuna”, a la obligación de los funcionarios del SII de atender cortésmente, con el respeto y consideración que se merecen todos los administrados.

La atención respetuosa y oportuna se encuentra normada en tres cuerpos legislativos, uno de ellos es el EA, la LBPA y LOCBGAE. Teniendo a la vista que el SII es un órgano parte de la Administración del Estado, se ha entendido que en sus relaciones con los contribuyentes, que son plenamente aplicables todos los principios de la Ley N°18.575 o Ley Orgánica de Bases de la Administración del Estado (LOCBGAE), en la cual “la probidad administrativa” que exige un comportamiento intachable por parte del funcionario, podría ser plenamente aplicable a una conducta “cortés, diligente y oportuna” hacia un contribuyente.

Entonces, la LOCBGAE sería el fundamento de lo ya establecido en los artículo 17 letra e) de la LBPA y el artículo 55 letra c) del EA, ambas normativas prescriben la obligación de los funcionarios de la Administración en su relación con las personas, observar un “trato deferente y amable”.

La problemática se genera en cómo un contribuyente que sea maltratado por algún funcionario del SII, pueda reclamar la vulneración de este derecho en sede jurisdiccional. Ello, porque de interponer el reclamo por vulneración del derecho número 2 del artículo 8 bis CT y este es rechazado, luego se lleva ante los TTA tal y como lo dispone el artículo 155 CT, la dificultad probatoria de tal vulneración es altísima. Posteriormente, en el caso de que sea acogido el reclamo, en qué pudiera verse beneficiado el contribuyente dentro del procedimiento por vulneración de derechos, salvo que posteriormente accionara en la jurisdicción ordinaria por indemnización de perjuicios.

Lo anterior, lleva a concluir que el procedimiento por vulneración de derechos del artículo 8 bis CT, lo único que podría lograr es el reconocimiento del derecho violado, más no dispone de medidas reparatorias ante tal vulneración, al menos, no de la forma en que finalmente se encuentra redactado el artículo 155 y 8bis CT.

La atención diligente significa que la información entregada al contribuyente debe ser exacta y útil, por medio de canales de comunicación que dispone el SII, tanto en sus oficinas o durante un procedimiento de fiscalización. La oportunidad implica que la atención no debe dilatarse, posponerse o interrumpirse sin causa justificada en consideración a los plazos establecidos en la ley o en las instrucciones del DN. (Circular N°12, 2021: p. 2).

El derecho analizado se encuentra consagrado en la mayor parte de las jurisdicciones tributarias de países OCDE, destacándose entre ellas la de Reino Unido, dado que en el mismo texto en que se prescribe “el trato cortés”, señala la o las herramientas que se encuentran disponibles para hacer que una petición planteada por el contribuyente, además de ser tratado amablemente al realizarla, sea esta resuelta de manera eficiente y oportuno (Navarro y Magasich, 2020: p. 36). Sin embargo, en otras legislaciones no se menciona el trato cortés como un derecho de los contribuyentes, como es el caso de España.

Sobre el particular, es menester visualizar que la legislación española no señala el trato cortés, diligente y oportuno en el catálogo de los derechos de los contribuyentes, sin embargo,

se trata de “un derecho de los ciudadanos” en general, reconocido en su Código de Derecho Administrativo del año 2015, el cual es una recopilación de la Ley de Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, en cuyo mensaje don Felipe VI Rey de España, da cuenta que las normas prescritas en tal Código son la manifestación de los principios reconocidos constitucionalmente («BOE» N°236, 2021: pp. 28-33), por lo que es un derecho de los contribuyentes aunque no establecido de forma expresa.

En ese orden de ideas, es fundamental comprender que el establecimiento de un catálogo de los derechos de los contribuyentes y que este sea conocido fácilmente por las personas, tiene el efecto de que estos derechos sean reclamados y tutelados. De esta manera, la dispersión de garantías en diferentes cuerpos normativos, dificulta su entendimiento, conocimiento y por ende no son derechos que puedan ser alegado por todas las personas de un Estado, sino que sólo quienes tengan acceso económico a asistencia técnica o bien personalmente posean conocimientos de la materia.

En relación a la atención oportuna, la reforma de modernización tributaria no ha señalado de manera expresa “plazos” dentro de los cuales se entienda que cuando nos encontramos con una actuación diligente o no. Ello, a diferencia de lo que ocurre en Decálogos de los derechos analizados de países OCDE donde el derecho prescribe la frase “plazos breves”, con el objetivo que la administración tenga tiempo suficiente, más no discrecional para resolver, en función de brindarle certeza al contribuyente.

De esta manera, el Decálogo propuesto por la OCDE agrega al derecho analizado acotaciones como: “Atender a sus consultas por escrito en el plazo de... días” (en la mayor brevedad posible), “resolver las solicitudes urgentes tan pronto como sea posible” o bien, luego de finalizado el procedimiento de fiscalización indica que es un derecho “remitirle en el plazo de... días (en la mayor brevedad posible) notificación por escrito del resultado”. (OCDE, 2009: p.135)

Resulta ilustrativo mencionar que el “Decálogo de Servicios” de Singapur prescribe plazos para que la atención cortés sea oportuna y eficiente, de esta manera señala que “Le responderemos con puntualidad, contestaremos la mayoría de sus llamadas telefónicas en dos minutos, contestaremos la mayoría de las cartas en el plazo de tres semanas, cuando nos visite normalmente le atenderemos antes de veinte minutos, normalmente practicaremos las devoluciones en el plazo de 30 días”. (OCDE, 2009: P.137)

La legislación de Singapur establece como garantía que lo “atenderán funcionarios cualificados”, se trata de funcionarios con conocimientos técnicos o universitarios que se encuentren capacitados para brindar a los contribuyentes la información este le requiere. Siendo un derecho que preceptúan diversas legislaciones de países OCDE. Así por ejemplo se menciona en “la Carta de Derechos de los Contribuyentes- Administración Tributaria Canadiense (CRA)” entre los derechos regulados por ley “A ser tratado con profesionalidad, cortesía y justicia”. (OCDE, 2009: p.137)

Respecto de ser atendido por un funcionario cualificado o profesional, el estándar de profesionalismo de los funcionarios chilenos es alto y si bien la norma no lo contempla como garantía, se cumple de igual forma el estándar recomendado por la OCDE.

El sistema tributario actual en el artículo 8 bis CT, no estableció plazos para atender a los contribuyentes, sin embargo, se han interpretado que los plazos serían los que modificó la reforma en los artículos artículo 59 CT que estableció un plazo para realizar las fiscalizaciones que comiencen con requerimientos de antecedentes de 9 meses como “máximo” y en el artículo 6° letra B numeral 5° CT, donde señala un plazo de sesenta días para resolver peticiones administrativas.

Sin embargo, como lo señala el profesor Gonzalo Polanco, la infracción de esta obligación resulta difícil de establecer y su aplicación práctica es escasa. Lo anterior se debe a que la imposición de plazos en sólo dos artículos del CT, deja fuera a muchas actuaciones o solicitudes que pudiese tener un contribuyente frente al SII. Por ello, se entiende que no hay forma imponer sanciones en la práctica ante el incumplimiento mencionado, por lo que pareciera ser en realidad letra muerta en la ley en lo referente a la oportunidad¹¹. (Navarro y Magasich, 2020: p. 36)

Creo que la solución a la problemática mencionada es muy fácil de resolver, como lo sería si a la garantía se le incorporara un plazo en días para que el contribuyente sea atendido de manera diligente y oportuna. Otra manera de garantizar el cumplimiento de la prerrogativa, aunque impopular para los funcionarios, sería que los funcionarios sean multados o bien sancionados con alguna anotación en su hoja de vida por contravención al derecho analizado.

El tercer derecho a los contribuyentes, es el que origina gran cantidad de recursos administrativos y judiciales a través del procedimiento especial por vulneración de derechos, este es, el “Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas”.

Se entiende que la devolución de impuestos es la manifestación de la garantía constitucional prescrita en el artículo 19 N° 24 CPR el “*Derecho de Propiedad*”, ya que los impuestos pagados en exceso son de propiedad del contribuyente y no del Fisco. Dado que este a lo largo de la historia ha sido demasiado burocrático en su devolución, es que se ha normado como un derecho de los contribuyentes susceptible de ser reclamado mediante el procedimiento por vulneración de derechos en sede administrativa y ante los TTA. (Martínez Cohen, 2020: p.103)

Sin embargo, existen muchos fallos tanto de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) y jurisprudencia de la Corte Suprema (CS) en donde se indica que en los impuestos de declaración y posterior pago al Fisco, “no se adquiere un derecho de dominio indubitativo sobre el exceso pagado por el cual se solicita la devolución” (Sentencia C.A. La Serena, 2014; C. 4° y 5°), mientras se encuentre vigentes los plazos para fiscalizarlos que el artículo 59 CT le impone al SII.

Sobre el particular, magistrados del TTA de Valparaíso, han construido un criterio acerca de que las devoluciones de impuestos de deben alegadas por la vía del procedimiento general de reclamaciones del artículo 123 bis CT. Significan que el procedimiento especial por vulneración de derechos es un mecanismo para restablecer el imperio del derecho, por lo que no es viable admitir a tramitación el alegato de devoluciones de impuestos no satisfechas por el SII, por esta vía.

La razón es, que producto de que su reconocimiento requiere de diligencias probatorias o apertura de un término probatorio que no admite el procedimiento especial, por lo que han optado por declarar inadmisibles los recursos intentados por los contribuyentes mediante el procedimiento del artículo 155 CT, indicando en la sentencia que el procedimiento adecuado para alegar la devolución de impuestos es el del artículo 123 bis CT.

De esta manera, modestamente creo que los magistrados se equivocan al declarar inadmisibles los recursos interpuestos por vulneración del numeral 3 del artículo 8 bis CT, dado a que el legislador no realiza tal impedimento, no le corresponde al interprete hacerlo. Al

contrario, es tan importante tanto para el Constituyente del '80, como para el legislador de la Ley N°21.210 el “Derecho de Propiedad”, que ha dejado intacta la redacción del artículo 155 CT lo que conlleva a que todas las vulneraciones del artículo 8 bis CT, puedan ser reclamadas mediante el procedimiento especial por vulneración de derechos.

Así, los contribuyentes están facultados para reclamar por sus devoluciones de impuestos mediante el procedimiento especial del artículo 155 CT, procedimiento general del artículo 123 bis CT e incluso más, mediante la acción de protección constitucional del artículo 20 CPR por vulneración del artículo 19 N°24 CPR. Por lo que los TTA, no tienen atribuciones legales para impedir dar curso a las reclamaciones del numeral 3 del artículo 8 bis CT, interpuestas en procedimiento especial por vulneración de derechos, mediante la vía de declararlas inadmisibles dado error en el procedimiento.

En relación a la devolución “completa”, el SII señala que cuando sea procedente, este deberá ordenar a solicitud del contribuyente y dentro de los plazos legales, la restitución de la totalidad de las devoluciones de impuesto que correspondan de acuerdo a la ley, señalando que el contribuyente tendrá derecho al interés y reajuste legal que corresponda. (Circular N° 12, 2021: p. 2)

Respecto a los intereses y reajuste legal, el CT establece en el artículo 57 que “Toda suma que se ordene devolver o imputar por el SII o de Tesorería por haber sido ingresada a arcas fiscales indebidamente, en exceso o doblemente (...) se restituirá o imputará reajustada de acuerdo a la variación del IPC (...)”. “(...) cuando los tributos, reajustes, intereses y sanciones se hayan debido pagar en virtud de una reliquidación o liquidación de oficio practicada por el SII y reclamada por el contribuyente, serán devueltos además, con intereses de 0.5% mensual por cada mes completo desde que ingresaron en arcas fiscales (...)”¹². Adicionalmente se señala en el artículo 58 CT que los reajustes e intereses que deba pagar o imputar el Fisco se liquidarán en la fecha en que se efectúe su devolución o imputación.

Sobre el pago de intereses que la legislación tributaria le otorga a ciertas devoluciones, me genera algunas dudas si en la práctica efectivamente son pagados por la autoridad correspondiente, debido a que de un análisis personal de diversas sentencias tanto de los TTA como de la CS, respecto a procedimientos iniciados por vulneración de derechos del artículo 8

¹² Artículo modificado por Ley N°19.738 de 19 de junio de 2001, artículo 1° letra g) número 1 y 2.

bis N°3 CT en relación al artículo 19 N°24 CPR, no he encontrado ninguna en que se ordene la aplicación de intereses de los artículos 57 y 58 CT a una devolución.

Por lo anterior, pareciera ser que dicha normativa tiene escasa o nula aplicación y aunque se encuentre estipulada como un derecho del contribuyente respecto a la devolución completa, no se aplica y es más tampoco es alegada por los contribuyentes al iniciar un procedimiento especial por vulneración de derechos ante los TTA.

Con respecto a la reajustabilidad de la devolución, la jurisprudencia chilena esta conteste en que los montos a devolver se deben reajustar por alguna unidad de reajustabilidad que puede ser índice de precios del consumidor (IPC) o bien mediante unidad tributaria mensual (UTM).

El numeral 3 del artículo 8 bis CT señala adicionalmente que la devolución debe ser “oportuna”, al respecto el SII en Circular N°19 derogada por Circular N°12 interpretaba que una devolución oportuna dice relación con la época en que la obligación legal del Fisco a restituir deba ser cumplida, no significando una fecha cierta y determinada, salvo que la ley lo haya dispuesto así expresamente. Actualmente el SII señala que la devolución deberá ordenarse oportunamente, es decir, que una vez recibida la solicitud del contribuyente se dará cumplimiento a los plazos legales, ya sea los del CT o de la Ley N° 19.880. (Circular N° 12, 2021: p. 2)

El derecho a la devolución elevado a garantía constitucional en Chile, se encuadra con el estándar de diversos integrantes de la OCDE. En la “Carta de Derechos del Contribuyente” canadiense, el primer derecho es “a percibir las cuantías que les correspondan y no pagar importes en exceso o en defecto de lo que determine la ley”. (OCDE, 2009: p.138)

Sin embargo, el Decálogo de los Derechos de los contribuyentes recomendado por la OCDE, señala que muchas legislaciones de países miembros han incorporado de manera expresa un “plazo” en que la administración tributaria realizar los importes utilizando fórmulas como “atender las solicitudes de devolución en el plazo de... días (en la mayor brevedad posible) y, cuando las leyes lo permitan, pagarle intereses sobre ese importe”. (OCDE, 2009: p.138)

De esta manera, si bien en la nuestra legislación se entiende que existen plazos legales para que se practiquen las devoluciones, no es menos cierto que conocer dichos plazos no es una tarea fácil para el general de los contribuyentes, pudiendo ayudar a brindar certeza jurídica,

que en el numeral estudiado del artículo 8° bis CT, se prescribieran plazos precisos o bien un rango de plazos de acuerdo a la naturaleza de la devolución.

VIII. CAPITULO

8.1 Sobre procedimientos de fiscalización y el Debido Proceso

Dado que el objetivo del presente análisis no es realizar una comparación de todos y cada uno de los derechos de los contribuyentes del artículo 8 bis CT, es que considero de importancia excepcional, realizar una revisión de los derechos de las personas durante un procedimiento de fiscalización del SII, dado que en él se enmarcan varios de los numerales de mismo 8 bis CT. Más aún, las mayores vulneraciones a los contribuyentes, a lo largo de la historia se han dado en relación a algún procedimiento del ente fiscalizador en ejercicio de sus facultades.

Entre los derechos garantizados en los procedimientos de fiscalización del 8 bis CT, encontramos los numerales 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 18, todos exigibles a los funcionarios del SII durante un procedimiento de fiscalización, pero también son exigibles en todas las actuaciones emanadas por el organismo, de conformidad a lo dispuesto en cada norma.

Entre los derechos incorporados o mejorados por la Ley N°21.210, encontramos “el Derecho a ser notificado de ciertas actuaciones”, “el Derecho a eximirse de aportar ciertos documentos”, “Derecho a obtener copias y la devolución de documentos”, “el Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones”, “Derechos relativos al Debido Proceso administrativo” como el derecho a aportar pruebas, derecho a realizar actuaciones de toda índole.

El derecho a ser notificado de ciertas actuaciones, dice relación con actos que son importantes en la vida tributaria del contribuyente como lo son la notificación del inicio y el término de un procedimiento de fiscalización que se lleve en contra del contribuyente. El eximición de aportar documentos refiere a aquellos instrumentos que ya se encuentran en manos del SII. Sobre el derecho a la devolución de los documentos aportados por el contribuyentes, nace una vez de finalizado el procedimiento de fiscalización en el entendido que se trata de instrumentos de carácter privado del contribuyente, donde se contiene su información comercial por lo que son de su propiedad.

El Debido proceso administrativo contiene varias garantías constitucionales, aplicables de manera análoga a los procedimientos tributarios, como que los procedimientos sean llevados adelante en un tiempo prudente y sin dilaciones. La libre aportación de pruebas, va de la mano a obtener una determinación directa de la base imponible del impuesto que se trate, consecuente con el cambio de paradigma a nivel global que es el siempre tener a la vista “la buena fe” del contribuyente.

8.2 Sobre el “Secreto tributario”.

Un derecho de vital importancia en los procedimientos de fiscalización, es el establecido en el numeral 9 del artículo 8 bis CT. Así, los funcionarios del SII en todo momento deben respetar la vida privada, la protección de los datos personales de los contribuyentes y la reserva de las declaraciones impositivas. Ello, de conformidad a la garantía constitucional del artículo 19 N°4.

Lo anterior, lleva a la íntegra aplicación de la Ley N°19.628 de 2012, sobre protección de la vida privada. En especial, los funcionarios deben considerar lo señalado en el artículo 9° de dicha ley, en el sentido de que “los datos personales deben utilizarse sólo para los fines para los cuales hubieren sido recolectados, salvo que provengan o se hayan recolectado de fuentes accesibles al público”. (Navarro y Magasich, 2020: p. 45)

El catálogo de derechos en Eslovenia, incluye “el Derecho a la privacidad” en que los contribuyentes pueden esperar no ser importunados por las autoridades fiscales, cuando los impuestos de hayan calculado, regularizado y pagado en tiempo y forma oportuna. (OCDE, 2009: p. 136)

En gran número de países OCDE, incluyen en sus catálogos de derechos de los contribuyentes “el derecho a la privacidad” señalando que “únicamente investigaremos sobre usted cuando sea necesario para comprobar que ha cumplido con sus obligaciones tributarias; y que únicamente accederemos a la información que sea pertinente a nuestra investigación y confirmaremos confidencial toda la información obtenida, que recibamos o poseamos”. (OCDE, 2009: p. 136)

Los catálogos separadamente prescriben “el Derecho a la confidencialidad y al Secreto tributario”, señalando por ejemplo “no utilizaremos o divulgaremos ninguna información de índole personal financiera sobre Ud. a menos que nos haya autorizado por escrito, o aquellos en que la ley lo permita, señalan además que “únicamente permitiremos el acceso a su información personal aquellos empleados que pertenezcan a la Administración, que estén autorizados por ley que necesiten dicha información para aplicar nuestros programas y así cumplir con la legislación”. (OCDE, 2009: p. 136)

Es importante señalar que los decálogos de países OCDE, reconocen el derecho a la privacidad de manera separada del derecho a la confidencialidad y secreto, dada la importancia de respetar la garantía de rango constitucional. En nuestro país estos dos derechos se fusionan en el numeral 9 del artículo 8 bis CT, entendiéndose que se protege la vida privada protegiendo la confidencialidad. Sin embargo, a juicio personal, creo que la vida privada no se protege únicamente con mantener en secreto la información tributaria o viceversa.

8.3 Sobre el derecho a ejercer recursos.

Finalmente, se encuentran los derechos que se relacionan al debido proceso pero en una etapa posterior a la fiscalización, ello significa, que nos encontramos frente a un acto terminal del SII y ese acto no ha dejado al contribuyente satisfecho o bien este se siente vulnerado por la infracción de alguno de sus derechos durante el procedimiento administrativo que concluyó en dicho acto. En ese momento, nacen los derechos del contribuyente encaminado a solicitar al ente fiscalizador que revise el acto administrativo que se considera errado o vulneratorio, mediante los recursos administrativos que dispone el CT, dirigiéndose al funcionario que dictó el acto, al Director Regional (DR) o bien al Director Nacional (DN) del SII.

El derecho a ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados, personalmente o representados, se encuentra en el numeral 11 del artículo 8 bis CT. Este derecho se encontraba contemplado en la norma existente hasta antes de la dictación de la Ley N°21.210. Se explicitó en esta versión el derecho de los contribuyentes para ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que le correspondan, lo que resulta coherente con el aumento en el número de recursos disponibles para los obligados que efectuó la ley, (OCDE, 2009: p. 46)

Realizando una comparación con el derecho a los recursos de Decálogos de países que integran la OCDE, este lleva aparejado el derecho de que los contribuyentes cuenten con “un asesor legal o consultor tributario colegiados durante las inspecciones que realice el ente fiscalizador” (OCDE, 2009: p.135), dicho derecho no se contempla en el catálogo chileno. Sin embargo, con la creación de la Defensoría de los Derechos de los Contribuyentes, se supliría esta ausencia, cumpliendo los parámetros que se tuvieron a la vista con la modernización tributaria.

La gran mayoría de los países que integran la OCDE prevén el recurso administrativo dentro del proceso de gestión de los impuestos. De esta manera, el contribuyente puede recurrir la resolución adoptada por la administración tributaria sin tener que acudir a la vía judicial, o como proceso previo a esta vía. (OCDE, 2009: p.142)

Cabe señalar que en 29 países entre los cuales se encuentra Corea, Eslovenia y Finlandia, el recurso administrativo es “obligatorio” antes que el contribuyente pueda recurrir a la vía judicial. En 37 países, entre lo que se encuentra Chile, el procedimiento lo realiza el propio organismo de administración tributaria, sin embargo, 8 de ellos reciben la asistencia de otro departamento de la Administración, como por ejemplo el Ministerio de Hacienda. (OCDE, 2009:p.142), Excepcionalmente en Austria e Islandia, el procedimiento es llevado por organismos fuera de la administración tributaria, como un tribunal independiente en el primer caso o bien como competencia del Consejo Nacional de Hacienda en el segundo.

Un tema interesante, es que a pesar de ser competencia de la administración tributaria fijar los estándares para los recursos administrativos, tan sólo 18 países integrantes de la OCDE han realizado dicha regulación. Algunos estándares son la fijación de plazos para que el contribuyente pueda recurrir, variando entre 8 días a los 5 años, dependiendo de cada país. Y también, se ha establecido en gran número de países que el ente fiscalizador puede recaudar el impuesto objeto del recurso. (OCDE, 2009: p.142),

El legislador chileno se ha preocupado del control de los actos administrativos mediante recursos administrativos generales aplicables a todos los organismos que pertenecen a la Administración del Estado, por lo que siempre ha existido la posibilidad de reponer los actos del SII. Sin embargo, la Ley N°21.210 perfeccionó el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) del artículo 123 CT, introdujo a la Revisión de la actuación Fiscalizadora

(RAF) del artículo 6 letra B número 5 CT, la revisión de “resoluciones” del SII, introdujo el Recurso Jerárquico (RJ) en el artículo 6 letra A número 7CT y el Recurso de Resguardo en el artículo 8 bis número 19 CT el cual prescribe que “el contribuyente podrá presentar un **recurso** de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional”.

La particularidad del Recurso de Resguardo, es que otorga un derecho de opción al contribuyente, quien podrá interponerlo directamente ante los TTA sin necesidad de tener obligatoriamente que acudir previamente a la Administración tributaria. Ello nos da cuenta que la nueva ley, al realizar el perfeccionamiento e incorporación de todos los recursos administrativos mencionados, se encarga de proteger a los contribuyentes frente a cada actuación del ente fiscalizador, pero por sobre todo, contra infracciones que pueda cometer el SII de los derechos de los contribuyentes, sobrepasando los parámetros de países OCDE.

En el sistema tributario chileno, los recursos administrativos son una etapa previa para que el contribuyente primero solicite al mismo SII que revise el acto administrativo que se considera arbitrario o ilegal y que por tal, le está causando perjuicio. Luego de lo que diga el ente fiscalizador, dependiendo de la infracción, el contribuyente se encuentra en condiciones de recurrir a la justicia especializada, esto es, al Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) mediante los cinco procedimientos establecidos en el CT.

Los procedimientos que nos interesan para la defensa de los derechos de los contribuyentes, son los establecidos en los artículos 123 bis y 155 del CT. A saber, el procedimiento general de reclamaciones y el procedimiento especial por vulneración de derechos, ambos pueden ser incoados por los contribuyentes.

De acuerdo a lo anterior, si la Ley N°21.210 otorgó a los contribuyentes derechos que se encuentran expresamente señalados en el artículo 8 bis CT, los TTA no podrían declarar inadmisibles un Recurso de Resguardo porque el contribuyente equivocó la norma alegada, si el contenido del derecho es equivalente a la garantía constitucional. Ello, por aplicación del principio *Iura Novit Curia*, siendo denegada la tutela jurisdiccional que el legislador determinadamente les otorgó a los contribuyentes.

De esta manera, lo expuesto da luces que la jurisdicción tributaria aún no ha incorporado la importancia del perfeccionamiento del catálogo de los derechos de los contribuyentes incorporado por la nueva normativa. Se requiere capacitación de los magistrados para lograr la efectiva protección que buscó el legislador, en la finalidad de la normativa fue contar con un sistema de protección que brindara certeza jurídica a los contribuyentes y con la actual forma de resolver de los TTA, no se está logrando alcanzar el espíritu de la ley.

8.4 Sobre las alegaciones de los contribuyentes respecto a la ausencia o falta de Motivación y Fundamentación del acto del SII reclamado.

Para analizar el alcance que han tenido los derechos del artículo 8 bis CT, en nuestra jurisprudencia tributario, debo comenzar señalando, que la manera de enfrentar actuaciones del Servicio era desechar la falta de motivación o rechazar la falta de fundamentación y la razón de ello, eran las alegaciones del SII, quien aludía a que si bien el acto administrativo reclamado, adolecía de ciertas referencia, el contribuyente tuvo a la vista todos los antecedentes que fundamentan el acto reclamado. El mismo de su sitio personal, imprimió los documentos que ahora presenta en juicio, no encontrándose en indefensión alguna, ni causándole ningún perjuicio.

Lamentablemente es una práctica que el SII utiliza frecuentemente, de acuerdo a un “Formato Estándar” que ya se quedó obsoleto, y lo que están realizando como práctica habitual los TTA, es acoger en muchas de las reclamaciones por falta de motivación o fundamentación.

De esta manera, le envía un mensaje al Servicio para que cambie el Formato de ciertos actos administrativos. En fallo Repuestos Boston contra SII, en que se interpuso reclamo en contra de la Liquidación N° 280401063, la que es nula y de ningún valor, ya que carece en forma absoluta de los antecedentes de hecho que han servido de base al Servicio de Impuestos Internos, para liquidar el impuesto en la forma que lo propone, debiendo esta bastarse a sí misma para su debida inteligencia. (Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, 2020, Repuestos Boston con DGA)

Agrega que, con la Liquidación que el SII le ha notificado, se ha violado en forma manifiesta el Derecho al debido proceso de su parte y en particular el derecho que le confiere expresamente el Artículo 8° bis N°4 letra a) del CT. Siendo evidente que “no expresa los hechos,

el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, por lo cual, deviene en abiertamente nula e ilegal”.

Posteriormente, sostiene que la Liquidación carece de los fundamentos de hecho infringiendo con ello lo dispuesto en los artículos 11 inciso 2° y 16 de la Ley N°19.880, cuya sanción es la nulidad de derecho público de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7° inciso 3° de la Constitución Política de la República; y el artículo 1°, N° 8 de la Ley N°20.322, impidiéndose su derecho a defensa y conculcándose la garantía del debido proceso.

IX. CAPITULO

8.1 La Defensoría de los Derechos de los Contribuyente en Chile (DEDECON)

El Defensor del Contribuyente nace con la finalidad de resolver los conflictos en materias tributarias. Ello, porque los medios tradicionales, sean estos administrativos o judiciales, no han sido suficientes al momento de prevenir o reparar los perjuicios que se hubieren generado, de esta manera, es que se hace necesario entregar soluciones a las controversias entre la autoridad fiscal y los contribuyentes. (Arriagada, 2019: p.33).

Se pueden distinguir una serie de factores que determinan la creación de las Defensorías, por parte del Estado, por ejemplo para el caso de Estados Unidos, se debe a que la legislación tributaria es altamente compleja, puesto que en relación a las solicitudes de créditos por ingreso del trabajo (EITC, por sus siglas en inglés), solicitado en la declaración de impuestos, Nina Olson señala que “...un aspecto inusual del EITC es que muchos beneficiarios pagan por asistencia para preparar una reclamación de este beneficio contra la pobreza. Esto hace que el EITC sea el único programa contra la pobreza por el cual los beneficiarios pagan para recibir beneficios” (Arriagada, 2019: p.33), aquello genera, además, un aumento de las probabilidades de aquellos contribuyentes de escasos recursos, sean estas personas individuales o comercios menores, presenten errores por desconocimiento.

La encargada de la Defensoría del Contribuyente en Estados Unidos, afirma que “La mayoría de los contribuyentes de hoy no tienen ni idea si tienen derechos o de cuáles son esos derechos. En una encuesta realizada el 2012, sólo el 46 por ciento de los contribuyentes estadounidenses dijo que creía que tenían derechos ante IRS, y sólo el 11 por ciento dijo que sabía

cuáles eran esos derechos”. Aquello, genera que los contribuyentes de escasos recursos o que no tienen la capacidad de poder ser asesorados correctamente, sumado al desconocimiento que tienen por exigir sus derechos, sea vean vulnerados frente a la autoridad fiscal, caso contrario es lo que sucedería con los contribuyentes de mayores ingresos y que pueden ser asesorados correctamente, ya que pueden asumir de mejor forma una defensa ante la autoridad tributaria.¹³

La Defensoría de los derechos de los contribuyentes en Chile fue creada por la Ley N° 21.210 de febrero de 2020, siendo comunicada su existencia a la ciudadanía por el gobierno del Presidente Sebastián, al momento de presentar el proyecto de ley de “*Modernización del Sistema Tributario*” en discurso en donde señaló que “Nuestro deber es trabajar, en cuerpo y alma, para ayudar a todos los chilenos a resolver sus problemas, a aprovechar sus oportunidades, a mitigar sus temores y a cumplir sus sueños (...), se creará la Defensoría del Contribuyente para evitar actos arbitrarios o abusivos contra ellos, otorgándoles mayor certeza y mayor seguridad jurídica” (Arriagada, 2019: p.34).

El Ministro de Hacienda de turno Felipe Larraín Bascuñán, al momento de presentar el proyecto de ley a la Cámara de diputados, en lo que dice relación a la DEDECON señaló que será “un nuevo organismo, que dependerá del Ministerio de Hacienda y estará a cargo de velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes, especialmente de los más vulnerables y las Pymes. Será una entidad que, sin tener facultades jurisdiccionales, ni de representación judicial de los contribuyentes, tendrá un relevante rol de mediación de los conflictos que se presenten entre el Servicio y los contribuyentes”. (Boletín N°12.043-05, 2018)

Es importante dar luces de cómo ha resultado la Procuraduría de Derechos del Contribuyente en México (PRODECON) en palabras de Diana Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora reelecta, el PRODECON se vuelve fundamental, pues constantemente observa las complejidades que tienen los contribuyentes, aportando como institución a simplificar el pago de los impuestos. No obstante, lo anterior, las dificultades presentes para la implementación de dicho tipo de institución, abordan, según Diana Ladrón, una serie de retos. Señala además, que la PRODECON tuvo las vicisitudes que debe afrontar cualquier institución pública nueva, dentro de lo cual, su propia constitución se caracterizó por falta de simpatía del poder, tras ser impugnada en la primera corte de justicia. (Arriagada, 2019: p. 32)

El cuanto a las atribuciones de la Defensoría, estas no sufrieron modificación desde el proyecto original hacia el texto definitivo de la ley, quedando establecido que su labor se centra fundamentalmente en cuatro ámbitos de aplicación a saber, los derechos de los contribuyentes, el cumplimiento tributario de estos, la realización de estudios, análisis, revisiones, dar opiniones técnicas y, por sobre todo, servir de mediador entre el SII y los contribuyentes de conformidad con lo prescrito en el artículo 3° de la Ley N° 21.210.

El origen de la DEDECON no fue una idea de los impulsores de la ley, sino que viene a seguir la tendencia de países OCDE como E.E.U.U., México, Colombia, España entre otros, que han incorporado en su legislación tributaria un organismo autónomo, técnico y especializado encargado de la defensa de los contribuyentes ante trasgresiones u omisiones a sus derechos, que se cometen por el organismo fiscalizador. (Alarcón, 2019: p.38)

Con la finalidad de analizar si la DEDECON logrará alcanzar el objetivo de defender a los contribuyentes frente a la autoridad fiscalizadora, brindando con ello la seguridad jurídica que el Presidente Piñera prometió en el discurso de agosto de 2018 y dado que artículo 3° del DFL N°1 de 16 de abril de 2021 del Ministerio de Hacienda señala “que la fecha de la iniciación de actividades de la Defensoría del Contribuyente será a contar del 1° de agosto de 2021”, es que se hace un pronóstico relacionando las atribuciones actuales de la Defensoría chilena, con atribuciones de organismos de defensa de los contribuyentes en sistemas tributarios de países OCDE, que eficazmente han logrado brindar seguridad jurídica, confianza y protección de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

De esta manera, se podrá visualizar si el catálogo de “Derechos del Contribuyente” del artículo 8 bis del CT, los del artículo 17 de la Ley N°19.880 y las garantías constitucionales logran ser tutelados de manera igualitaria para todos los contribuyentes y no sólo respecto de aquellos que cuentan con mayores recursos económicos, en razón de que los servicios prestados por la DEDECON serán enteramente gratuitos.

La legislación tributaria de Estados Unidos de América, ha creado el “Servicio de Defensa del Contribuyente” que es un organismo autónomo del Servicio de Rentas Internas (IRS) que es el organismo análogo al SII chileno y es dirigido por el Abogado del Contribuyente. La actividad del Abogado discurre en dos tipos de funciones, una de ellas es la tramitación de

las reclamaciones individuales y la segunda es la elaboración de informes y propuestas normativas.

La función de la defensoría es intervenir en situaciones en que el IRS no ha podido o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, debido a que el contribuyente considera vulnerados sus garantías o bien, porque en la controversia se requiere la “*mediación*” de un organismo administrativo independiente a la IRS (Alarcón, 2019: p.49) . Podemos visualizar que tanto la orgánica como las atribuciones de la Defensoría estadounidense, son similares a las dispuestas para la DEDECON.

En el sistema tributario de la República de Colombia se ha creado “La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero” incorporado por el Decreto N° 1071 del 26 junio de 1999 en el artículo 31, señalándose que se trata de una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y económica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de Colombia, siendo la DIAN el órgano análogo al SII. Su rol es asegurar que la administración tributaria cumpla lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando porque la administración no imponga cargas que no establece la ley, y procurando que los ciudadanos reciban un trato justo, equitativo, amable y respetuoso. (Alarcón, 2019: p.54)

De esta manera al igual que la DEDECON, la Defensoría colombiana posee autonomía respecto a la DIAN, sin embargo, se diferencian respecto a la amplitud de sus objetivos debido que la Defensoría analizada incorpora a los contribuyentes del Servicio Aduanero y no se limita a los impuestos internos, lo que sería muy beneficioso en la no discriminación de ciertos contribuyentes que de igual manera pudieren ser vulnerados en sus garantías constitucionales o legales, dejando a Chile atrás respecto de Colombia en la protección de estos contribuyentes.

En la legislación tributaria de la República México existe la “Procuraduría de la Defensa del Contribuyente” (PRODECON) que es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica y funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita; ágil y sencilla servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, recepción y trámite de quejas”. (Alarcón, 2019: p.56). La PRODECON es el organismo que se asemeja de mayor forma a la DEDECON orgánicamente, ya que estos no son organismos autónomos sino que más bien, descentralizados de la Administración, aunque se diferencia que en que la PRODECOM puede tener la

representación legal en sede judicial de los contribuyentes y *la DEDECON* carece de dicha facultad dejando en indefensión a los contribuyente en sede judicial debido a que muchos contribuyentes carecen de los medios para contratar representación especializada quedando no cumpliendo nuestro organismo con los parámetros de países OCDE especialmente el mexicano.

Por su parte, en el Estado Español la Ley Orgánica 3/1981 de 6 de abril, consigna el llamado “Defensor del Pueblo” en su artículo 1º dispone que “el Defensor del Pueblo es el alto comisionado de las Cortes Generales designado por estas para la defensa de los derechos comprendidos en el título I de la Constitución, a cuyo efecto podrá supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales. Ejercerá las funciones que le encomienda la Constitución y la presente Ley”¹⁴ (Álvarez, 2016: p.106.)

De la misma forma que la DEDECON, el Defensor del Pueblo y el Consejo para la Defensa del Contribuyente no realizan una función de representación jurisdiccional del pagador de impuestos

8.2. Problemas DEDECON

Existe una gran molestia sobre las atribuciones que la ley le otorgó a la DEDECON frente a los funcionarios del SII porque se le ha otorgado ciertas facultades “*superiores*” que, en la práctica, implicarán observar y corregir, si fuera necesario, el trabajo de la autoridad tributaria en materias de tributación fiscal interna, es decir, en el ámbito de la competencia del propio SII.

Lo anterior, dice relación a que el organismo de defensa conocerá las quejas de los contribuyentes respecto del ejercicio del rol fiscalizador del Servicio, cuando supongan una vulneración de sus derechos, o incluso si alguna de las instrucciones de este vulnera también la propia ley.

CONCLUSIONES

1-Las sucesivas reformas que ha experimentado el sistema tributario chileno en las últimas décadas, ha contribuido para ir estableciendo las bases sólidas que se requieren para la tutela efectiva de los contribuyentes, pero aún queda mucho por hacer, implementar y educar, para lograr su efectividad en nuestro país, como si se ha logrado en países OCDE.

2- Sabemos que su incorporación como Catálogos de Derechos de los Contribuyentes, fue principiado al ser una exigencia para que Chile pudiese incorporarse a la OCDE, pero desde ahí han tomado camino propio, fortaleciendo algunos, interpretando otros, reconfigurando los plazos en los procedimientos.

3- La creación de los TTA, a diferencia de muchos sistemas de tributación comparados, que no cuentan con justicia especializada, ha sido un avance fundamental en el equilibrio y la justicia, ya que será un tercero imparcial que determinará el conflicto.

4-Finalmente la DEDECON, se espera mucho de este organismo de promoción y orientación de los más desprotegidos en su relación con el SII.

BIBLIOGRAFIA.

1- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2010), La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada”.

2-Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (2008), La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada”, Centro de Políticas y Administración Tributarias (CPAT).

- 3- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2010)**, Centro de Políticas y Administración Tributaria (CPAT), “Foro sobre Administración Tributaria La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie, Información comparada”.
- 4- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2009)**, Centro de Políticas y Administración Tributaria (CPAT), “La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie Información comparada”.
- 5- Servicio de Impuestos Internos (SII)**, Cuenta Pública 2002-2003.
- 6- Servicio de Impuestos Internos (SII), Subdirección Normativa Impuestos Indirectos, Circular N°34**, Imparte instrucciones relativas al procedimiento de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario, modificado por la Ley N° 21.039. Deroga Circular N°13, de 29 de enero de 2010 y Circular N° 12.
- 7- Servicio de Impuestos Internos (SII), Subdirección Normativa Impuestos Indirectos, Circular N°12**, Imparte instrucciones sobre derechos de los contribuyentes, comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria, 2021, Chile.
- 8- Polanco Zamora G. en María Pilar Navarro y Álvaro Magasich (2020)**, “Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios”, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, España.
- 9- Zúñiga Arriagada, Felipe (2019)**, “Relación de la Administración Tributaria y los Contribuyente”, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, Santiago de Chile.
- 10- Martínez Cohen, Rafael (2020)** “Derechos del Contribuyente y Medios de Fiscalización”, 1ª Edición, Santiago de Chile.
- 11- María Pilar Navarro y Álvaro Magasich (2020)**, “Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios”, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, España.
- 12- Cristián José Billardi (2017)**, “Los Derechos del Hombre y su Tutela Jurídica en el Derecho Tributario y Financiero”, Dottorato in Diritti Umani: Evoluzione, Tutela e Limiti, Università Degli Studi Di Palermo, Palermo, Italia.

18- Alarcón Rojas, Javier (2019), “Derechos del Contribuyente: Defensoría de Derechos del Contribuyente (DEDECON) y su Experiencia Internacional”, Anuario de Derecho Tributario, N°11.

20. Álvarez Banderas, Jorge (2016), “El Defensor del Contribuyente en México y España: Un análisis de sus facultades y una propuesta para México”, Universidad del país Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea, México.

21- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (2012- 2015), “Carta de Derechos del contribuyente para los países miembros”, Santiago de Compostela, México.

22-Ley 39/2015 de 01 octubre, “Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”, Jefatura del Estado «BOE» N°236, de 2 de octubre de 2015. Última modificación: 10 de julio de 2021 Referencia: BOE-A-2015-10565.

23-Sentencia Corte Apelaciones de la Serena, Rol Corte N°6-2014, “Procedimiento especial por vulneración de derechos” del artículo 155 CT, 29 de agosto de 2014. Considerando 4° y 5° 2021

24. Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, **Ruc 18-9-0000- 609-4**, caratulado inmobiliaria Lo Jacinto Limitada con Servicio de Impuesto Internos, de fecha 17 de julio de 2019.

25- Mensaje Presidente Sebastián Piñera (2018), Proyecto de Ley N° 21.210 de “Modernización Tributaria”, 23 de agosto, Santiago de Chile.

26- Sentencia Corte Apelaciones de la Serena, Rol Corte N°6-2014, “*Procedimiento especial por vulneración de derechos*” del artículo 155 CT, 29 de agosto de 2014. Considerando 4° y 5°.

27- Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, **RUC 19-90000443-8**, caratulado Repuestos Boston con Dirección General de Aduanas, de fecha 07 de Agosto de 2020.

28- Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, **Ruc 18-9-0000- 609-4**, caratulado inmobiliaria Lo Jacinto Limitada con Servicio de Impuestos Internos, de fecha 17 de julio de 2020.

29- Proyecto de Ley Boletín N°12.043-05, sobre Modernización Tributaria, ingresado a la Cámara de Diputados con fecha 23 de agosto de 2018. Ministerio de Hacienda, Chile.

