

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE: DEFENSORÍA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (DEDECON) Y SU EXPERIENCIA INTERNACIONAL

JAVIER ALARCÓN ROJAS²²

RESUMEN

El Proyecto de Ley sobre Modernización Tributaria²³, iniciado por el Gobierno del Presidente Sebastián Piñera ante la Cámara de Diputados, ha presentado una nueva institucionalidad para compatibilizar el rol fiscalizador del SII y, por otra, los anhelos e inquietudes de los contribuyentes, siguiendo la tendencia que en otros países como México o Colombia, ambos miembros de la OCDE, donde se ha establecido un organismo técnico y especializado encargado de la defensa de los contribuyentes ante transgresiones u omisiones a sus derechos que se cometen por parte de la administración tributaria.

El presente artículo, tiene por finalidad analizar desde un punto de vista teórico y conceptual, la figura de la Defensoría del Contribuyente en otros países miembros de la OCDE; para luego, analizar las principales competencias, facultades, funciones y características que pretende el Gobierno con la creación de esta nueva institución. Finalmente, analizar las principales problemáticas que se observan en relación a los derechos de los contribuyentes, tanto en la administración tributaria como en la judicatura, de acuerdo a la legislación vigente, y verificar las soluciones propuestas por el Gobierno en su proyecto de modernización tributaria.

PALABRAS CLAVES: Defensoría, contribuyentes, derechos, transgresiones.

²² Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Andrés Bello. Magíster en Derecho Tributario, Universidad Diego Portales. Abogado Resolutor en el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago. Director académico y profesor del Diplomado en Derecho Aduanero de la Universidad Andrés Bello.

²³ 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.

INTRODUCCIÓN

El proyecto de ley sobre modernización tributaria impulsado por el Gobierno del Presidente Piñera pretende crear un nuevo organismo que se relacione con la administración tributaria, la DEDECON, 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 pymes. En el mensaje presentado ante la Cámara de Diputados, indica que “...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, recibiendo quejas de estos últimos, pudiendo proponer buenas medidas en pos de una mejor política pública, e incentivando el cumplimiento tributario, entre otras. También podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas...”²⁴.

En efecto, el Ejecutivo, a través del referido proyecto de ley, ahonda en consolidar derechos de los contribuyentes, buscando definir y establecer derechos a fiscalizaciones con fines, objetivos y plazos claros y específicos; derecho a que se le informe al administrado la situación tributaria y el estado de tramitación de un procedimiento administrativo; derecho a que se admita la acreditación de los actos, contratos, etc., mediante los medios probatorios que correspondan conforme al ordenamiento común y si se trata de actos suscritos en el exterior a que no se exijan requerimientos incumplibles; a obtener certificaciones de no existir gestiones pendientes; a no ser fiscalizados por las mismas partidas y períodos que ya han sido objeto de una fiscalización anterior; entre otros. También que se aclaran y especifican las situaciones que conforme al art. 8 ter del CT permiten el bloqueo de documentos tributarios, puesto que se reconocen las gravosas consecuencias que puede tener dicha medida para el contribuyente, quien debe conocer con precisión y debe ser notificado de la adopción y causales de tales medidas, a fin de que pueda proceder a su pronta solución.

Con esto, el proyecto coloca al contribuyente en un rol esencial en lo que es una administración tributaria moderna, lo que está en consonancia con las últimas reformas en materia impositiva. Ejemplos de esto podemos encontrar en la presente década con la dictación de las siguientes leyes: i) Ley N°20.322, que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ii) la Ley N°20.420, que estableció los Derechos del Contribuyente en el CT y, iii) la Ley N°20.780, sobre reforma tributaria, que estableció la Subdirección de Asistencia al Contribuyente al interior del SII.

²⁴ Ver nota al pie N°23 anterior.

De estos ejemplos, podemos evidenciar el interés del poder político de dotar de mayores resguardos y derechos a nuestros contribuyentes, no solamente en lo formal —en el aspecto administrativo—, sino que también, en el aspecto procesal, al generar mecanismos jurisdiccionales que aseguren la eficacia de las garantías y principios en que se desarrolla la función impositiva del estado hacia sus ciudadanos.

En este contexto, frente a la decisión del poder político de robustecer la administración tributaria parece una buena política pública el cambio de paradigma en materia de los derechos del contribuyente, toda vez que busca equilibrar la posición fiscal versus quien paga los impuestos. Así, el establecimiento de una “Defensoría del Contribuyente”, constituye una figura inédita en nuestro sistema tributario que no puede tener otra finalidad que fortalecer la posición del administrado frente a las fiscalizaciones y aplicación de sanciones que pretende nuestra administración tributaria, lo cual robustece el sistema impositivo chileno, acorde a experiencias comparadas.

No obstante lo anterior, evidenciamos que el contenido del proyecto de ley que propone la creación de la DEDECÓN, no dice nada respecto a la asesoría legal y gratuita en sede jurisdiccional. Con esto, podemos inferir que, el Gobierno solo pretende establecer un órgano público, con facultades de mediación, en sede administrativa, no haciéndose cargo de la litigación ante la justicia tributaria y aduanera, lo cual, a juicio de diversos actores y la doctrina que han participado en el debate político ante la Cámara de Diputados, a propósito de la discusión del referido proyecto, no da garantías de asegurar el real y efectivo acceso a la justicia para pequeños y medianos contribuyentes, a través de una defensa letrada, para aquellos que no cuentan con los medios económicos para contratar los servicios de un asesor legal, tal como lo prescribe al art. 129 del CT²⁵, al establecer la no obligatoriedad del patrocinio de abogado en aquellos juicios cuya cuantía sea inferior a las 32 UTM.

¿Qué problemática podemos advertir de esta exención en la obligación de contar con asistencia letrada en sede jurisdiccional?

Por una parte, podemos advertir que, tal como lo ha indicado el Juez Hernán Farías, presidente de la Asociación de Jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros²⁶, esto puede generar un desincentivo a la interposición de reclamos tributarios por parte de los contribuyentes, al no contar con los conocimientos

²⁵ Esto está en concordancia con lo establecido en los arts. 6° y 7° del CPC y la Ley N°18.120, sobre Comparecencia en Juicio. Asimismo, el SII ha dado instrucciones al respecto en la Circular N°54, de 20 de septiembre del año 2002, sobre comparecencia de contribuyentes ante dicho Servicio.

²⁶ DIARIO FINANCIERO, Chile, Edición de fecha 06 de marzo de 2019, página 18, sección DF Tax, entrevista titulada “Justicia Tributaria dice que sus fallos no son pro fisco y apunta a defensa de los contribuyentes”.

procesales ni tributarios para enfrentarse en juicio a la administración tributaria. Por otra parte, también, podemos señalar que la falta de asistencia letrada y técnica en juicio puede ocasionar que el contribuyente no defienda bien sus derechos e intereses, lo cual puede acarrear un notable perjuicio de su posición frente a la autoridad tributaria. Esto, es uno de los motivos, tal como lo explica el Juez Farías, que puede conducir a que el contribuyente obtenga una sentencia desfavorable, solo por no contar con una asistencia adecuada en juicio.

A contrario sensu, el establecimiento de esta norma, tiene en vista la situación de los pequeños y medianos contribuyentes que muchas veces no cuentan con asesoría contable ni mucho menos con asesoría legal. Fue esto lo que tuvo en vista el legislador al establecer esta exención de la representación judicial. Sin embargo, la experiencia —estadísticas de los TTA— nos ha demostrado que no ha resultado ser una herramienta que aliente la reclamación para aquellos que tienen justa causa para requerir la intervención de un tribunal en sus conflictos con la administración tributaria, sino que, todo lo contrario.

Por otra parte, también evidenciamos que, el proyecto no se hace cargo de los contribuyentes de otros servicios que participan de la administración tributaria, como lo son el SNA o la TGR.

Con esto —y aquí la finalidad de este artículo—, es presentar y exponer, en primer lugar, las características y funciones que tendrá la DEDECON en nuestro país, conforme al proyecto de ley promovido por el Gobierno ante el Congreso Nacional. En segundo lugar, presentar otros modelos de defensoría del contribuyente que existen en países miembros de la OCDE; para esto, examinaremos la experiencia de EE.UU., México y Colombia, estos últimos dos países, que, conforme al tenor del mensaje presidencial del Ejecutivo, han servido de inspiración para la figura que se pretende implementar en Chile. Finalmente, se pretende exponer acerca de facultades o funciones que debería detentar la DEDECON en nuestro país.

I

MARCO CONCEPTUAL

El Derecho a la Defensa Jurídica

En los últimos años ha emergido con fuerza la necesidad de atender la defensa de las personas dentro del Estado moderno. En efecto, el derecho a defensa jurídica constituye una de las garantías en juego más trascendentes en el contexto de un “*debido proceso*”.

El derecho a la defensa es un pilar más que fundamental de nuestro ordenamiento jurídico nacional. En este sentido, debe recordarse, primeramente, que la CPR de Chile de 1980, asegura a todas las personas, en su numeral tercero del art. 19° “...la igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos...”, y que “...

toda persona tiene derecho a defensa jurídica en la forma que la ley señale y ninguna autoridad o individuo podrá impedir, restringir o perturbar la debida intervención del letrado si hubiere sido requerida...

Junto con lo anterior, es preciso recordar que los derechos aludidos han sido reconocidos por todos los ordenamientos jurídicos de los Estados democráticos del mundo occidental, y vertidos, a su vez, en numerosos tratados internacionales, algunos de ellos ratificados por nuestro país, formando así parte del derecho internacional interno.

El Debido Proceso en el Derecho Internacional

El Derecho Internacional de los Derechos Humanos se ha preocupado, desde sus primeras manifestaciones, de establecer ciertas garantías mínimas en todo proceso que permitan a la persona tener acceso a la justicia y asegurar que todo procedimiento se desarrolle de acuerdo a ciertos cánones que velen por el respeto de la persona. Esta preocupación se refleja en la consagración en los diversos instrumentos internacionales de normas relativas al debido proceso legal, que dicen relación, en especial, con la consagración de los principios de legalidad, derecho a la defensa y de no retroactividad en materia penal. A este conjunto de normas se le conoce, doctrinariamente, con el nombre de “*el debido proceso legal*”, institución que constituye, por excelencia, la garantía de todos los derechos humanos, y un requisito *sine qua non* para la existencia de un Estado de Derecho.

En efecto, el art. 8° de la CADH, consagra el principio del “*debido proceso*”. Asimismo, la Corte Interamericana ha sostenido que el campo de este principio “*no se limita a los recursos judiciales, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier acto que pueda afectar sus derechos.*”

Los Requisitos Generales del Debido Proceso

El art. 8.1 de la CADH, establece una norma general que se aplica a todo tipo de procedimiento jurisdiccional. De esta norma se desprenden ciertos derechos generales comunes a todo procedimiento y que dicen relación, por ejemplo, con el derecho a ser oído, el derecho a un tribunal competente, independiente, imparcial y establecido con anterioridad por la ley, igualdad en el proceso, principio de contradicción y el derecho a estar representado por un abogado, estas últimas, calificadas por la doctrina bajo el concepto de “*Debida Garantía*”.

Las Debidas Garantías

La expresión “*debidas garantías*” alude al concepto “*fair trial*” del derecho anglosajón. Ambos conceptos son indefinidos, ya que no determinan los elementos que los componen. En general, las debidas garantías dicen relación con ciertos requisitos mínimos para conducir un proceso. No basta que el juicio se lleve a cabo por un Tribunal competente, independiente e imparcial. Es necesario, al

respecto, también que el tribunal dé a las partes la posibilidad de presentar su caso con libertad, lo que implica tener, en todo tipo de juicio: un defensor, si así lo desea; tiempo y facilidad para presentar las pruebas en apoyo a sus peticiones; una evaluación razonable de las pruebas; y decisiones razonadas en cada una de las actuaciones llevadas a cabo ante el tribunal.

El Principio de Igualdad Aplicado al Proceso

Como todo derecho humano, el derecho al debido proceso debe gozarse por todos, sin discriminación. El principio de igualdad, por lo tanto, subyace a éste, como a todos los otros derechos humanos reconocidos por los instrumentos internacionales. El Estado moderno, en especial, debe adoptar todas las medidas que garanticen que aquellos grupos especialmente vulnerables, ya sea por razones de edad, género, etnia, condición social, discapacidad física o intelectual, salud u otras, puedan gozar y ejercer su derecho a un debido proceso.

El Derecho a estar Representado por un Abogado

Una importante garantía y la cual se pretende resaltar en este párrafo es, justamente, aquella que dice relación a la posibilidad de poder nombrar un abogado en el juicio, lo que no está establecido expresamente en la garantía fundamental del debido proceso, pero que, obviamente, forma parte de los derechos de aquél que acude a la justicia. Por otra parte, la asistencia jurídica gratuita podría ser incluso exigible si así lo requiriera una persona, cuando, por ejemplo, en un procedimiento dada la naturaleza de la controversia, si es demasiado técnica o requiere de un elevado conocimiento del derecho sustantivo, en ese caso la carencia de ayuda legal hará ilusorio el derecho de una persona a ser oída por el Tribunal.

Derecho de Defensa

La CADH, en su art. 8.2. c), establece el derecho del acusado, demandado o inculcado a disponer del tiempo y los medios adecuados para la preparación de su defensa. Lo mismo establece el Pacto de San José de Costa Rica en su art. 14.3, letra b).

Por su parte, la Comisión del Pacto de San José de Costa Rica, ha señalado algunos criterios para considerar este plazo: deberá considerarse el acceso a documentos y demás testimonios que el demandado o acusado necesite para preparar su defensa: además, deberá fijarse un período que haga posible a éste contratar un abogado y comunicarse con él.

Derecho a la Asistencia Letrada

La letra d) del art. 8° de la CADH permite al acusado o demandado asumir, en primer lugar, su defensa personal o, por el contrario, hacerse asistir por un defensor de su elección, y comunicarse libre y privadamente con él.

En este contexto, a reglón seguido, el art. 8.2, letra e) de la CADH reitera el derecho a la defensa, como un derecho “irrenunciable”, a pesar de que podría discutirse si es siempre posible nombrar un defensor a una persona demandada o acusada, que se niega a tenerlo o si ello solo debe hacerse cuando el interés de la justicia lo requiera.

Asimismo, otra hipótesis que se origina, es determinar qué sucede cuando la persona que requiere asistencia letrada no cuenta con los medios para proporcionárselo, en tal sentido, el Estado debería acudir ante tal carencia.

Otro elemento a considerar es el momento en que nace este derecho. Sin duda, el acceso a una asistencia letrada debe darse desde las primeras actividades iniciadas en contra de la persona acusada o demandada, aun cuando sea en las gestiones preparatorias.

Institucionalidad Pública en la Defensa de las Personas en Chile

La asistencia procesal viene dada por el hecho de que una persona cuente con capacidad de ser parte en un proceso jurisdiccional, como también, el que pueda concurrir ante éste. No obstante, hay casos en que se encuentra imposibilitada para gestionar por sí misma ciertos actos del proceso, por desconocimiento para direccionar los trámites del procedimiento o, porque derechamente, carece de un letrado para que le guíe.

En nuestro ordenamiento jurídico y, específicamente, ante tribunales establecidos por la Constitución y las leyes, se ha establecido la asistencia de la figura del abogado, para asesorar, ejercer y disponer de los derechos sustantivos y procesales del particular, hecho que puede principiar desde antes del proceso, durante y de forma posterior a éste, según la naturaleza del encargo procesal por parte del patrocinado.

En nuestro país, podemos encontrar las siguientes instituciones que se encargan de la asesoría letrada y gratuita de las personas que carecen de los recursos económicos para acceder a ella, a saber: Corporación de Asistencia Judicial (que abarca materia civil y asuntos de familia), Defensoría Laboral y Defensoría Penal Pública.

II

DEFENSORÍA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE “DEDECON”

La Generación de la Defensoría del Contribuyente

Desde el año 2010 y siguiendo una tendencia internacional, nuestro CT ha venido reconociendo derechos básicos que tiene un contribuyente; sin embargo, un proyecto modernizador no puede dejar sin resguardo los derechos de los administrados en materia impositiva. En efecto, en los últimos años las diversas reformas en materia tributaria impulsadas por diferentes Gobiernos han tendido a potenciar las facultades del SII, lo que se ha traducido en más fiscalizaciones, más información que

se debe proveer a la administración tributaria, más declaraciones juradas, etc. No obstante, los derechos de los contribuyentes no se han ajustado de la misma manera y en ocasiones ello ha generado una sensación de desigualdad e indefensión, toda vez que solo hemos visto como, tímidamente, nuestra administración tributaria, por medio de su potestad interpretativa e instructiva, a través de la dictación de las Circulares N°s 41 y 49, de los años 2006 y 2010, respectivamente, ha establecido presupuestos mínimos en que debe desenvolverse la relación entre el administrado y el órgano fiscalizador, estableciendo la base de los derechos del contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, nuestro legislador, a través de la Ley N°20.420, mediante moción parlamentaria promovida por el ex senador Baldo Prokurica, propició la consagración y complementación de aquél catálogo de derechos reconocidos administrativamente, mediante su incorporación especial en el CT, por medio de la inclusión de un nuevo art. 8 bis, que dio cuenta de un decálogo de derechos del contribuyente. Para esto, expuso ejemplos de legislaciones comparadas como la española, francesa y californiana. Así, se estableció de un modo específico derechos ya contemplados en la Ley N°19.880, sobre procedimientos administrativos, pero consagrándolos de un modo taxativo y preferente en nuestra legislación tributaria, dotándolos de un mecanismo tutelar para su defensa, como lo es el procedimiento especial por vulneración de derechos establecido en el art. 155²⁷ del CT, del cual conocen los TTA.

A fin de lograr compatibilizar el rol fiscalizador del SII, por cierto, irremplazable y de insustituible valor, y los anhelos e inquietudes de los contribuyentes, el proyecto de ley sobre modernización tributaria impulsado por el presente Gobierno, en su art. 23, crea la DEDECON bajo el siguiente orden y que se expresa en su articulado:

- En su título I, establece la naturaleza, patrimonio y domicilio de la DEDECON, contemplados entre los arts. 1° al 4°.
- En su II título, se establece la organización de la Defensoría, cuestión que esta tratada entre los arts. 5° al 18°.
- Luego, en el título III, se contempla lo atinente al personal de la Defensoría, esto es, entre los arts. 19° a 24°.
- En su título IV, se contemplan las normas generales, desarrollado entre los arts. 25 a 37.
- En el título V, se refiere a los servicios prestados por la defensoría, materia que se extiende hasta el art. 59.
- Finalmente, en el título VI, se refiere a otros servicios y atribuciones, lo cual se desarrolla entre los arts. 60 a 82.

²⁷ Ley N°20.322, Chile, que crea los TTA. Contempla un procedimiento judicial para la protección de las garantías constitucionales establecidas en los numerales 21°, 22° y 24° de la CPR y de aquellos derechos establecido en el art. 8 bis, introducido por la Ley N°20.420.

Para una mejor ilustración de la organización y competencia que detentaría este servicio público, de aprobarse el proyecto de ley, su art. 1° lo estructura del siguiente modo “...un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica, con patrimonio propio y sometido a la supervigilancia del Presidente de la República, a través del Ministerio de Hacienda. Su domicilio será la ciudad de Santiago, sin perjuicio de otros domicilios que pueda establecer en el país...”²⁸. A su vez, el art. 3° define el ámbito de competencia, al señalar que “...tendrá por objeto principal velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en las materias de tributación fiscal interna. En el ejercicio de sus atribuciones legales, la Defensoría deberá velar especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas...”²⁹.

En este contexto, en la presentación del proyecto de ley en comento realizada por el Ministro de Hacienda, Felipe Larraín Bascuñán, en lo que dice relación a la DEDECON, señaló que “(la defensoría) se trata de 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 contribuyentes³⁰, recibiendo quejas de estos últimos, pudiendo proponer buenas medidas en pos de una mejor política pública, e incentivando el cumplimiento tributario, entre otras. Tendrá funciones operativas como las de recibir quejas de los contribuyentes que prefieren acercarse a la defensoría para que represente ante el Servicio dicha queja. Es una entidad que puede efectuar recomendaciones para mejorar la relación fiscal entre contribuyente y el Servicio; también podrá actuar como entidad de mediación y coadyuvar a la celebración de acuerdos entre Servicio y contribuyentes. Podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas. Su sede estará en Santiago y la relación con los contribuyentes de regiones se podrá realizar a través de las Intendencias Regionales o Gobernaciones Provinciales. Al cabo de dos años de iniciado su funcionamiento, el Ministerio de Hacienda deberá emitir un informe que analice la necesidad de instalar o no en algunas regiones del país unidades regionales de la DEDECON...”³¹.

²⁸ Ver nota al pie N°23 anterior.

²⁹ Ver nota al pie N°23 anterior.

³⁰ Lo resaltado pertenece al autor del presente artículo.

³¹ CÁMARA DE DIPUTADOS, sitio de internet: <https://www.camara.cl>. Enlace sobre “proyectos de ley”, boletín N°12.043-05, sobre Modernización Tributaria: https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=12561&prmBoletin=12043-05 [consulta: 22 de septiembre de 2019].

En este orden, el Ministro de Hacienda, prosiguiendo con la discusión ante la Cámara de Diputados, señaló que “(con la defensoría) se busca obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el Fisco como para el contribuyente, evitando litigios tributarios innecesarios (se agregan medios alternativos de solución de conflictos). Se busca otorgar orientación tributaria a los contribuyentes, cumpliendo un rol relevante de mediación en los conflictos que se presenten entre el Servicio y éstos. Se fomenta la confianza recíproca entre el contribuyente y la autoridad tributaria, fomentando buenas prácticas de fiscalización y cumplimiento tributario...”. Así, explicó que esta propuesta fue una de las necesidades más intensamente planteadas por las Pymes. A su vez, aseguró que descongestionará los TTA, evitando juicios innecesarios aplicando mecanismos alternativos de solución de conflictos.

Asimismo, señaló el Ministro que, en cuanto a las funciones y áreas de la Defensoría, se tomó como modelo la experiencia mexicana, que en opinión del Ejecutivo “...ha tenido muy buenos resultados...”.

El Rol de la DEDECON: La Mediación

En el texto que se aprobó en el primer trámite constitucional en la Cámara de Diputados, se ha considerado la idea que el contribuyente pueda solicitar un procedimiento de mediación destinado a resolver de manera directa y extra-judicial sus conflictos con el SII. Esto, cuando exista disconformidad sobre un procedimiento de fiscalización, en la liquidación, giro o resolución que incida en el pago de impuestos, o en los elementos que sirven de base para determinarlo.

Este proceso tendrá 30 días como plazo, cumplido el cual se dará por concluido si no se logra un acuerdo mutuo (pudiendo el contribuyente acudir a tribunales si lo desea) o si una de las partes lo abandona previamente. La DEDECON emitirá una resolución al respecto que podrá aportarse en un eventual reclamo tributario. Si se llega a acuerdo, constará por escrito con el rol del defensor como ministro de fe (una nueva facultad que inicialmente no tenía), y tendrá efecto de cosa juzgada.

Otras Facultades de la DEDECON

Del texto del proyecto de ley que se discute en la Cámara Alta, podemos señalar que en el articulado que desarrolla la DEDECON señala que, podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación, y emitir opiniones técnicas.

En definitiva, la DEDECON es...

Del texto presentado por el Ejecutivo y aprobado por la Cámara de Diputados, en su primer trámite constitucional, podemos inferir que la DEDECON busca

obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el fisco como para el contribuyente, evitando en lo posible litigios tributarios innecesarios y de largo plazo, entregando medios alternativos de solución de conflictos.

A través de esta entidad se busca fomentar la confianza recíproca entre el contribuyente y la autoridad tributaria, incentivando buenas prácticas de fiscalización y cumplimiento tributario.

Este órgano busca ser un pilar y un baluarte de ayuda al contribuyente que ve vulnerados sus derechos, para cuyo efecto tendrá funciones claramente operativas como las de recibir quejas de los contribuyentes que prefieren acercarse a la defensoría para que represente ante el Servicio dicha queja. Es una entidad que puede efectuar recomendaciones para mejorar la relación fiscal entre contribuyente y el Servicio; también podrá actuar como entidad de mediación y coadyuvar a la celebración de acuerdos entre Servicio y contribuyentes.

También, podrá ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (grupos de contribuyentes), desarrollar reuniones periódicas con el Servicio a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas. Sin embargo, en el catálogo de sus funciones y facultades se extraña la misión que debe cumplir una institución de estas características, la cual es, reestructurar el modelo de las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes, a fin de procurar el justo equilibrio en la relación jurídica tributaria, y hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como mejorar el sistema tributario. Por lo tanto, podemos concluir, derechamente, que la defensoría solo tendrá un rol de mediador en nuestro sistema tributario.

III BREVE REVISIÓN Y ANÁLISIS DE MODELOS COMPARADOS SOBRE DEFENSORÍAS DEL CONTRIBUYENTE

En este apartado, se analizará experiencias en legislaciones foráneas sobre la creación y puesta en marcha de la institucionalidad de “Defensoría del Contribuyente”, a objeto de poder apreciar, de una mejor manera, su implementación y el modelo que Chile podría seguir al respecto.

Para esto, se expondrán, a vía ejemplar, los modelos instaurados en EE.UU., Colombia y México, estas dos últimas naciones que, han servido de inspiración para el proyecto de Defensoría y que actualmente se debate en el Congreso Nacional.

1. La Defensoría del Contribuyente en EE.UU.³²

Durante la década que va desde la primera Declaración Estadounidense de Derechos del Contribuyente, en el año 1988, hasta el último catálogo de derechos incluido en la Ley de Reestructuración del IRS, en el año 1998, el Departamento del Tesoro de los EE.UU. ha venido desarrollando distintos servicios encaminados a un mismo objetivo, mejorar la equidad y eficiencia del sistema tributario en dos sentidos:

- 1° Dando amparo a determinadas situaciones de desprotección jurídica en la que pueden llegar a verse atrapados determinados contribuyentes.
- 2° Creando los cauces y procedimientos de participación de los ciudadanos en las políticas tributarias para detectar las disfunciones del sistema y dar entrada en el mismo a sus sugerencias, quejas y propuestas.

Todo ello ha tomado cuerpo, principalmente, en la figura del “Abogado del Contribuyente”, de los servicios que presta y de la organización que preside.

En este contexto, para un mejor entendimiento sobre el modelo norteamericano, expondremos su análisis en cuanto al modelo de organización y funciones asignados a este servicio público y a otros programas de actuación concebidos con la misma finalidad, para repasar las dos órdenes de procedimientos de actuación utilizados, como lo son: las reclamaciones individuales y de participación ciudadana.

1.1. ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DEL ABOGADO DEL CONTRIBUYENTE

Como organismo independiente del IRS el ordenamiento federal norteamericano, prevé la existencia de un Servicio de Defensa del contribuyente (*Taxpayer Advocate Service*) dirigido por el Abogado del Contribuyente (*Nacional Taxpayer Advocate*).

Es así, que en cada Estado o circunscripción del IRS existe, al menos, un Delegado del Abogado del Contribuyente (*Local Advocate Taxpayer*), que tiene su oficina propia o bien trabaja en las sedes del IRS a través de las Oficinas de Resolución de Conflictos de la Agencia Tributaria (*Problem Resolution Office*).

No se trata de un órgano que sustituya o supla la actividad del IRS en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias que surgieran en la aplicación de los tributos, sino que su función reside en intervenir en situaciones que, sea porque el IRS no ha podido o no ha sabido resolver por los procedimientos ordinarios, sea porque el ciudadano considera vulnerados sus derechos fundamentales, requieren la mediación de un organismo administrativo independiente del IRS

³² La Información que se expresa a continuación, se ha obtenido de la Publicación de R.E. Timbie, *The Taxpayer Bill Of Rights*, 1990, pp. 49.1-49-16. Además, del siguiente sitio web: sobre el Abogado del Contribuyente obra en su página web: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/> [consulta: 15 de septiembre de 2019].

que procure amparo al ciudadano, tratando de encauzar la adecuada y diligente resolución del problema planteado. No tiene competencia, pues, para dictar actos administrativos de determinación, liquidación, comprobación o recaudación de los tributos, aunque sí tiene potestad, en algunos supuestos, para suspender la tramitación y efectos de un procedimiento de gestión tributaria.

El Servicio, al examinar las situaciones de agravio, que ante él mismo hacen valer los contribuyentes, es lógico que identifique todo tipo de incidencias en la aplicación de los tributos: incongruencias de fondo o de forma, trámites prescindibles, contradicciones o lagunas formativas, plazos improcedentes, etcétera. De todo ello arranca su segunda función: el estudio, análisis y presentación de propuestas de reformas normativas o de pautas de actuación en la aplicación del sistema tributario que contribuyan a mejorar su eficiencia reduciendo, al mismo tiempo, la presión fiscal indirecta del contribuyente.

Para el desarrollo de esta segunda función, el Abogado del Contribuyente, cuenta en su equipo con un Departamento (*Office of Systemic Advocacy*) específicamente dedicado a estudiar supuestos recurrentes —no casos concretos— así como a preparar informes y propuestas. Esta oficina está organizada en una Secretaría General y dos Direcciones —personas físicas y personas jurídicas. En el mismo sentido se apoya, para el desarrollo de esta segunda función, en una entidad de carácter consultivo, *Taxpayer Advocacy Panel* (en adelante, TAP). Constituido en el año 1998, al amparo de la Ley que regula los comités de participación ciudadana (*Federal Advisory Committee Act*), está integrado por 95 voluntarios elegidos por dos años a través de un concurso público. En cada una de las siete grandes jurisdicciones en las que está organizado el IRS está constituido un comité y cada Estado tiene asignado un miembro o más —hasta los diez que corresponden a California— en función del número de contribuyentes.

En este orden de ideas, el TAP es un órgano de consulta del Departamento del Tesoro y tiene asignada la función específica de constituir el marco de encuentro entre la administración tributaria y los ciudadanos. Tanto el IRS, como otras entidades o Agencias implicadas en la actividad financiera pública —de forma particular, la Oficina del Abogado del Contribuyente— recurren a sus comisiones, territoriales o temáticas, para impulsar la opinión de los ciudadanos sobre proyectos o novedades y para recibir de los mismos sugerencias y propuestas en materia tributaria.

Cabe destacar, que los miembros de este Consejo consultivo, celebran sesiones públicas y canalizan propuestas de ciudadanos o entidades relativas a la ordenación y funcionamiento del sistema tributario. Cada año rinde informe de su actividad ante el Secretario del Tesoro y ante el Presidente del IRS.

Durante el año 2002, la oficina del Abogado del Contribuyente ha constituido un Comité de enlace (*Design Steering Committee*), en el que hace coincidir a directivos del IRS, a representantes de los sindicatos de empleados u oficiales del Departamento del Tesoro y a asesores fiscales, con el objetivo de concitar

opiniones y concertar acuerdos en relación con disfunciones detectadas en la estructura o aplicación del sistema tributario.

1.2. EL SERVICIO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES

La actividad del Abogado del Contribuyente discurre por cauces distintos para los dos tipos de funciones que tiene encomendadas.

Un primer ámbito viene representado por la tramitación de las reclamaciones individuales que hace valer un específico contribuyente. Un segundo cauce, se refiere a lo relativo a la elaboración de informes y propuestas normativas.

1.2.1. RECLAMACIONES INDIVIDUALES

Ante situaciones en las que la resolución por parte del IRS de un determinado expediente se dilata extraordinariamente en el tiempo, o de su tramitación se puede derivar un grave perjuicio para el contribuyente, éste puede acudir al Abogado del Contribuyente a objeto de que le procure amparo y asistencia.

Esta asistencia puede revestir distintas formas y discurrir por cauces más o menos formales. El Abogado del Contribuyente, por una parte, dispone de dos números telefónicos gratuitos en el que se facilita información y orientación tributaria no solo de orden normativo, sino también, y en la medida o tiempos en los que se puede disponer de la misma, sobre el estado de tramitación de un determinado procedimiento o razón del empleado responsable del mismo. Por otra parte, se puede acudir directamente a alguna de las oficinas que tiene abiertas a lo largo de todo el territorio —al menos una por cada distrito del IRS— o contactar a través de su página web.

El procedimiento escrito denominado *Application for Taxpayer Assistance Order* (TAO) aparece regulado en la sección 7811 del *Internal Revenue Code* (IRC). Al igual que ocurre en el ordenamiento español, no se trata de un recurso ordinario encaminado a la anulación o modificación de una actuación o acto administrativo ilegal, sino que obedece, más bien, a la necesidad de encauzar el desconcierto o dar amparo a la irritación que produce en el contribuyente el enfrentarse ante un comportamiento de la agencia tributaria, de sus agentes, en el que —pese a actuarse con arreglo a la normativa o doctrina administrativa— el resultado que se produce es inaceptable en términos de justicia.

Se inicia completando un formulario (Form 911) en el que, se ha de identificar el contribuyente, el supuesto hecho irregular, los antecedentes y el problema, especificando los daños a que se enfrenta el contribuyente, así como el amparo que se solicita. No se prevé un plazo específico para su presentación, pero sí se evalúa por la oficina de reclamaciones si el tiempo transcurrido desde que surgió la eventualidad del daño hasta que se solicitó el amparo es o no razonable. También se contempla la posibilidad, mas no exigencia, de actuar mediante representante, en cuyo caso se ha de formalizar el apoderamiento mediante un documento administrativo (Form 2848).

La peculiaridad sustancial que presenta el procedimiento americano de reclamación, respecto de lo que ocurre en una reclamación equivalente presentada ante el Consejo Español de Defensa del Contribuyente, estriba en la posibilidad de suspender el procedimiento tributario en que se reconoce al Abogado del Contribuyente Americano. Éste, o quien actúe en su nombre en los servicios descentralizados, tiene reconocida la facultad de dictar esta orden, TAO, si advierte la necesidad de paralizar un determinado procedimiento tributario en aras de evitar un grave daño al contribuyente que solicita protección.

El presupuesto del que se parte para solicitar tal suspensión es el de la eventualidad de que la continuación del procedimiento generase para el contribuyente “*a significant hardship*”. Este daño no tiene por qué ser de orden patrimonial, pero tampoco puede consistir en una mera inconveniencia o dificultad financiera, sino que ha de tener una entidad que “ofenda el sentido elemental de la justicia del común de los contribuyentes”.

El Abogado del Contribuyente puede, como contenido específico de la TAO, ordenar actuaciones cautelares de protección del contribuyente de muy diverso tipo. Al respecto, se puede apreciar dentro de su regulación las siguientes medidas descritas en la sección 7811 (b) IRC:

- Levantar un embargo.
- Suspender la tramitación de un procedimiento de liquidación o recaudación.
- Suspender la tramitación de un procedimiento de comprobación o inspección.
- Suspensión de cualquier otro procedimiento legal de cualquier otro orden.

Dictada la orden de intervención —la TAO— tan solo puede rescindir o modificar sus efectos el propio Abogado del Contribuyente o determinados altos cargos del IRS. La emisión de la mencionada orden implica la suspensión automática, no la interrupción, del cómputo de los distintos plazos de prescripción —de por sí prolongados— que contempla el ordenamiento tributario americano, hasta que el Abogado del Contribuyente resuelva al respecto.

Suspendida la tramitación del procedimiento, el órgano administrativo responsable del mismo pasa a tener un interés específico en resolver la cuestión planteada por el contribuyente ante la oficina del Abogado del Contribuyente, ya que, en cuanto no se haya resuelto el incidente por este organismo el procedimiento no puede avanzar. Este procedimiento no tiene coste alguno para el contribuyente.

Por otra parte, el IRS financia un programa de asesoramiento fiscal de oficio (*Low Income Taxpayer Clinic*) —al margen de sus sistemas de asistencia al contribuyente— mediante el que se puede disfrutar de un servicio de asesoramiento fiscal gratuito. Un buen número de organizaciones sin ánimo de lucro y departamentos universitarios participan de este programa. La ventaja del mismo, frente a los sistemas oficiales de asistencia tributaria, radica en que —aun recibiendo cierta financiación pública— estos llamados servicios “clínicos” de contribuyentes con

rentas bajas, conservan su independencia de criterio. Eso sí, el propio IRS hace notar en la información que facilita al respecto, que no se responsabiliza de la asistencia y consejos fiscales procurados en tales servicios gratuitos.

1.2.2. PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La segunda estructura de cauces encaminados en el ámbito de responsabilidad del Abogado del Contribuyente, son los que no tienen carácter individual sino colectivo. Como se ha hecho notar, además de procurar amparo a contribuyentes específicos en situaciones de conflicto con el IRS, el Abogado del Contribuyente tiene la responsabilidad de detectar disfunciones normativas, organizativas o aplicativas en el funcionamiento diario del sistema tributario para, una vez estudiadas y analizadas, informar al IRS y al Congreso Federal, proponer modificaciones a la legislación tributaria, conforme a las imperfecciones detectadas.

En este orden de cosas, se puede apreciar el procedimiento denominado de *Systemic Advocacy*. Al respecto, la Oficina del Abogado responsable de este programa no tramita casos concretos, sino que se dedica a estudiar procedimientos, normas tributarias, políticas administrativas, prácticas organizativas, etcétera, todas ellas, que afectan a un buen número de contribuyentes y que condicionan el normal ejercicio de sus derechos, desestabilizando la equidad, eficacia y eficiencia del sistema fiscal.

Este departamento selecciona sus ámbitos de interés a través de distintas metodologías. Por una parte, las TAO presentadas por distintos contribuyentes pueden dar razón de un determinado aspecto que merece ser estudiado de forma global. Por otra parte, el departamento tiene abierto lo que bien podría denominarse buzón de sugerencias, en virtud del cual, a través de un determinado formato (Form 14411) o, directamente, mediante mensaje electrónico (*Systemic Advocacy@irs.gov*) cualquier contribuyente a título personal o en representación de asociaciones o grupos de ciudadanos puede plantear propuestas o dar razón de situaciones injustas en el funcionamiento de la administración tributaria.

A este respecto, el departamento, informa el hecho de que no es su misión específica resolver casos concretos sino estudiar sistemas, prácticas o políticas que afectan a un número relevante de contribuyentes, de una localidad, de un sector o que comparten una determinada situación. Por ello, se insiste en que no se faciliten los datos de identificación del contribuyente que plantea la cuestión o sugerencia.

Este mismo departamento es el responsable de elaborar los dos Informes que cada año, en junio y en diciembre, el Abogado del Contribuyente debe presentar ante el Congreso Nacional. El primero ha de contener el plan de trabajo para el siguiente año y, el segundo, que da razón del trabajo realizado durante el año, se estructura en tres apartados:

- Un listado, de los 20 problemas de más difícil aplicación planteados por los contribuyentes.

- Recomendaciones en orden a resolver dichos problemas.
- Otras actuaciones llevadas a cabo por el IRS en orden a mejorar el servicio a los contribuyentes y a aliviar su presión fiscal indirecta.

Además, en este canal de participación ciudadana en la política tributaria, el contribuyente tiene acceso —como más arriba se refería— al Consejo consultivo del que se daba razón, y que constituye un canal permanente de comunicación entre el IRS, el Abogado del Contribuyente y los ciudadanos, con amplia implantación en todo el territorio.

En sus reuniones periódicas —en buena medida de audiencia pública— se exponen las ineficiencias y problemáticas que se generan en el normal desarrollo de la administración tributaria; generándose así, sugerencias y propuestas que, en no pocos casos, terminan teniendo una incidencia en una modificación legal de las normas tributarias.

La experiencia señala que, en gran medida, muchas de las decisiones que en los últimos años han mejorado el estatuto del contribuyente americano, en materia de acciones recaudatorias contra cónyuges inocentes, simplificación de formularios o requerimientos en materia de retenciones, han tenido su origen en los Informes del Abogado del Contribuyente y en los trabajos que desarrollan las comisiones consultivas de voluntarios a las que se ha hecho referencia.

*2. La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero en la República de Colombia*³³

La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia se estructura en el Art. 31 del Decreto 1071 de junio 26 de 1999 (inicia funciones en 2002), como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y económica, al interior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN) de Colombia, cuyo propósito es garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en el ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la DIAN.

Al respecto, la Defensoría asegura que la administración tributaria cumpla con 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.

La Defensoría está a cargo de un Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero designado por el Presidente de la República, de una terna que le propone anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

³³ Decreto N°1071, de 26 de junio de 1999, Colombia, a través de la cual se establece la organización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional de Colombia. En su art. 31 y siguientes, se crea la Defensoría del Contribuyente.

El Defensor tiene jurisdicción nacional, y cuenta con delegados regionales que se prevén en la planta de personal de la DIAN y que son funcionarios de libre nombramiento y remoción, seleccionados por el Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero y nombrados por el Director General de la DIAN.

El Defensor presenta un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades a la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera del Congreso de la Nación.

FACULTADES DE LA DEFENSORÍA

Entre las facultades que le ha encomendado la ley al Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero en Colombia, podemos destacar las siguientes:

- Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias en la prestación del servicio de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes.
- Formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal.
- Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso.
- Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar porque una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN.
- Velar porque las actuaciones de las diferentes dependencias de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública.
- Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera del Congreso Nacional y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades.

DE LA RECLAMACIÓN POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

En este contexto, la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero ejerce su función legal cuando hay indicios que permiten, razonablemente, advertir que las actuaciones y servicios prestados por la administración tributaria han vulnerado o puesto en peligro los derechos de los contribuyentes o usuarios, para lo cual cuenta con un procedimiento de reclamación denominado “reclamo por vulneración de derechos”, accionando contra la administración tributaria en caso de que el contribuyente o usuario señale ante la Defensoría los derechos

que presuntamente le han sido vulnerados y aportando copia de los documentos que acreditan la citada vulneración.

De este modo, iniciado el procedimiento administrativo correspondiente, dirigido y llevado ante la Defensoría, luego de estudiar las solicitudes presentadas, y valorar las actuaciones de la administración, en el caso de encontrar la existencia de una vulneración, o la posibilidad de presentar propuestas orientadas a mejorar la prestación del servicio fiscal, la Defensoría emitirá las recomendaciones correspondientes ante la administración fiscal.

Por otra parte, también, se puede acudir al defensor en caso de tener alguna sugerencia o propuesta que contribuya a mejorar los procesos o servicios que presta la administración tributaria.

Por lo tanto, de estas facultades y funciones, podemos concluir que el rol de la Defensoría del Contribuyente en Colombia solo tiene un rol de “mediador” entre la administración tributaria y el contribuyente. Por otra parte, es interesante destacar que se contempla al usuario aduanero, por lo cual, su ámbito de acción incluye a todo tipo de contribuyente.

3. *La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en la República de México*³⁴

Para el caso mexicano, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante, PRODECON), es una figura inédita en dicho ordenamiento jurídico, ya que además de ser Procuraduría, se erige como el primer *Ombudsman* especializado en la protección de los derechos del contribuyente en esa nación.

La PRODECON se crea con la Ley Orgánica el 4 de septiembre de 2006 y el 1° de septiembre de 2011 inició actividades.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica 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 y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales en la República de México y que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales, los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos.

De igual manera la PRODECON, entre otras atribuciones sustantivas, fomenta la cultura contributiva, realiza propuestas de modificaciones normativas y

³⁴ Información obtenida desde el sitio de internet de la PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE: <http://www.prodecon.gob.mx/> [consulta: 15 de septiembre de 2019].

legales, identifica e investiga problemas sistémicos, celebra reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpreta disposiciones legales y emite recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.

En este contexto, **es un órgano público mandatado para garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa**³⁵, velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en México, así como en la recepción de quejas, reclamaciones o emisión de recomendaciones públicas a la administración tributaria, a efecto de que se lleguen a corregir aquellas prácticas que indebidamente lesionan o les causan molestias excesivas o innecesarias a los contribuyentes.

FACULTADES DE LA PRODECON

Entre las competencias y facultades con que cuenta este organismo público en México, podemos señalar las siguientes, conforme a lo establecido en su Ley Orgánica:

- i) **Asesoría:** que consiste en conocer y atender las problemáticas de los contribuyentes respecto de las actuaciones administrativas que generen las autoridades fiscales en materia tributaria; ofreciendo, en su caso, alternativas de solución y explicando su alcance jurídico. El servicio inicia cuando el contribuyente expone su problemática al asesor, entregando en su caso, la documentación en que se apoye su solicitud, la cual puede ser presentada en cualquier tiempo. Esta actividad va en directa relación a lo que es la cultura de fomento del cumplimiento tributario y de mediación ante la autoridad.
- ii) **Servicio de Representación Legal y Defensa:** la defensoría representa y defiende gratuitamente a las personas físicas, personas morales, obligados solidarios o terceros que se vean afectados por actos o resoluciones emitidos por autoridades tributarias.

Así, la PRODECON se constituye como un defensor ante las autoridades administrativas, jurisdiccionales y judiciales a través de sus asesores jurídicos expertos en la materia fiscal, dando soporte al contribuyente en la elaboración, presentación y seguimiento de los recursos administrativos, juicios de nulidad y/o juicios de amparo que sea necesarios para la defensa de sus derechos.

De este modo, la defensoría se obliga con el contribuyente a: a) dar orientación legal; b) representación judicial gratuita; c) patrocinar, legalmente, hasta la total resolución de la controversia suscitada entre contribuyente y

³⁵ Lo destacado es del autor de este artículo, a objeto de resaltar la facultad de asesoría letrada en sede administrativa y jurisdiccional.

la administración fiscal, salvo que se actualice alguna causal de terminación anticipada del asunto; d) que la información y datos que proporciona el contribuyente se consideren confidenciales.

iii) Presentación de quejas y reclamaciones: la defensoría está encargada de conocer e investigar los actos de las autoridades tributarias que se estimen violatorios de los derechos de los contribuyentes, a efecto de que aquéllas desistan de tales violaciones y los restituyan en el goce de sus derechos fundamentales.

En efecto, a través de un procedimiento expedito y ágil que pueden ejercer los contribuyentes, conoce e investiga los actos de las autoridades tributarias que se estimen violatorios de sus derechos, el cual inicia con la presentación de la Queja de forma presencial, escrita, a través de correo electrónico o mediante el portal de internet de la Procuraduría y puede concluir con una recomendación pública no vinculatoria (no existen medios de coerción para obligar a la autoridad a cumplirla), a través de la cual se sugieren a la autoridad las medidas correctivas para restituir los derechos de los contribuyentes que fueron vulnerados.

iv) Análisis y estudio de normas tributarias: la PRODECON está en constante análisis y seguimiento de la interpretación administrativa que realiza la autoridad fiscal respecto a la ley tributaria a objeto de que se dé estricto cumplimiento al principio de legalidad y de las normas constitucionales, evitando la transgresión del ordenamiento jurídico y de los derechos de los contribuyentes, en caso de abuso o arbitrariedad por parte de la autoridad.

Que, de estas facultades y competencias de la PRODECON, podemos advertir que dicha institucionalidad ha sido generada con objeto de proporcionar promoción y asistencia letrada, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, a los contribuyentes.

IV PROPUESTAS PARA UNA INSTITUCIONALIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE EN CHILE

“Hoy los contribuyentes, y estoy pensando en el millón de pequeñas y medianas empresas, están absolutamente indefensas ante Impuestos Internos, que actúa con mucha arbitrariedad, con mucha discrecionalidad, cambia de criterio, a unos los trata de una manera y a otros de otra, así que vamos a crear el Estatuto de Defensa de los Derechos de los Contribuyentes, para que el contribuyente sepa que tiene que pagar sus impuestos, pero que Impuestos Internos tiene que cobrar los impuestos que corresponden y no actuar con tanta arbitrariedad”³⁶.

³⁶ Discurso del Presidente Sebastián Piñera E. dado por cadena nacional al presentar el proyecto de ley sobre modernización tributaria, con fecha 21 de agosto de 2018, obtenido del

Estas palabras corresponden al discurso dado por el Presidente Sebastián Piñera E., en cadena nacional, al presentar a la ciudadanía el proyecto de ley sobre modernización tributaria, con fecha 21 de agosto de 2018.

Que al analizar el art. 23 del proyecto de ley ingresado al Congreso Nacional y verificando las indicaciones que presentó el Ejecutivo durante la tramitación de dicha iniciativa, en su primer trámite constitucional, queda, bastante claro que, la norma, en sí, no mejora la situación de quienes cumplen con sus obligaciones tributarias, pues ello está bien cubierto por los TTA. La iniciativa, más bien, busca posicionar en nuestra administración a un nuevo órgano público con un rol “mediador” entre los derechos y garantías de los contribuyentes y los posibles abusos u omisiones que pudiera cometer la administración tributaria, ubicándose, en atribuciones más similares a las del Sernac, con el propósito de garantizar un correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las personas.

No obstante, no debemos desmerecer la propuesta tributaria del gobierno, ya que plantea una modernización inédita en la relación contribuyente-administración tributaria, al adecuar la normativa impositiva al estándar de un Estado de derecho moderno, en que la ley reconoce la dignidad, el debido proceso, el trato justo y equitativo y, en síntesis, el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes de igual forma como se les reconoce a todos los demás ciudadanos en su interacción con el Estado.

Sin perjuicio de las legítimas discrepancias sobre aspectos puntuales del proyecto, es innegable que constituye un esfuerzo serio para una necesaria modernización de nuestro sistema tributario, eliminando evidentes desaciertos que generaron sucesivas reformas, y entregando certeza y estabilidad jurídica en el ambiente en que se desenvuelve la relación entre el administrador y el órgano fiscal. Sin embargo, dicha propuesta ha omitido a otros dos servicios que participan de la triada de la administración tributaria, como lo es: el SNA y la TGR.

Tampoco ha considerado la relevancia de una asesoría jurídica en sede jurisdiccional que podría prestar la DEDECON, cuestión que se ha planteado en el debate político del proyecto en el Congreso Nacional, así da cuenta el informe emitido por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en donde se escucharon a las asociaciones de Funcionarios del SII, de Funcionarios y Jueces de los TTA, cuando expusieron los graves y urgentes problemas que se evidencian en el acceso a la justicia y la falta de asistencia letrada en la defensa de los derechos de los administrados, quienes, muchas veces, por carecer de los recursos económicos, ven como sus pretensiones no son, adecuadamente, defendidas en sus controversias judiciales contra el fisco.

A este respecto, está en manos del mundo político que esas mejoras se realicen, al amparo de una legislación que las promueva y reconozca su aporte a nuestra certeza y seguridad jurídica, pero por sobre todo, por una verdadera defensa de los contribuyentes.

Los contribuyentes, en tanto —de incluirse mejoras encaminadas en asegurar mayores facultades a la DEDECON, en especial, la de asistencia jurídica en los juicios—, gozarán de importantes derechos y mecanismos para hacerlos valer. A su vez y para evitar el incumplimiento de las obligaciones tributarias por errores de los contribuyentes, se contempla que el SII pueda ejecutar algunas medidas preventivas y de colaboración, de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, lo que resultará muy relevante para las PyMES.

Todo proyecto es perfectible, y para eso justamente está la discusión parlamentaria. No ayuda en nada a la prosperidad de las ideas que ellas sean objetadas por el solo hecho de plantearlas y sin el necesario rigor de un serio y profundo análisis técnico, académico, y si se quiere, también político.

Cuando en el mes de agosto de 2018, el Presidente Sebastián Piñera comentó las bases de lo que sería la reforma tributaria, nos quedó claro el diagnóstico en cuanto a la promoción y defensa de los derechos de los contribuyentes. Con todo, aún resta camino por recorrer para avanzar en una real defensoría del contribuyente, en especial, tomando la experiencia comparada de México, con la PRODECON, la cual ha servido de modelo para nuestra institucionalidad. Es de esperar que, también, que tal como el proyecto ha recogido las funciones de mediación y estudio, también, recoja las facultades de representación judicial del contribuyente, ya que, sin duda, fortalecería la situación de miles de pequeños contribuyentes.

CONCLUSIONES

Por primera vez en nuestra historia legislativa —y esto sin duda debemos celebrarlo— los principios y garantías constitucionales de los contribuyentes ciudadanos no son mirados como meras limitaciones o trabas al poder tributario del Estado, sino más bien como principios inspiradores de las nuevas normas tributarias que se proyectan impulsar.

La propuesta de crear una defensoría pretende dejar en igualdad de condiciones, frente a un conflicto, a los contribuyentes con el SII; sin duda, esta institución conversará en igualdad de condiciones con el SII, lo que hasta ahora no existía, y que está en línea con lo recomendado por la OCDE³⁷.

³⁷ Información obtenida desde el sitio de internet de la OCDE - OECD: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf [consulta: 15 de septiembre de 2019].

En efecto, nuestro SII se ha destacado históricamente por su profesionalismo, seriedad y eficiencia, en que la creación de este nuevo organismo del Estado, como lo será la “DEDECON” no hará sino confirmar nuestro liderazgo, en un paso más de modernización en la relación autoridad-contribuyente.

Sería un error entender esta defensoría como una forma de debilitamiento del eficiente actuar fiscalizador del SII, pues más bien se trata de avanzar en un marco relacional bajo objetivos comunes: por un lado incentivar el adecuado cumplimiento tributario de los contribuyentes, y, por el otro, bajo una fiscalización eficiente de la autoridad y con los más altos estándares, fomentar en todo momento un ambiente de cercanía con el contribuyente, en el marco de la continua observancia de sus garantías y derechos, potenciándose cada vez más el mejor ambiente de negocios, en pro del desarrollo de nuestro país.

Se incorporan derechos básicos del contribuyente reconocidos en nuestro ordenamiento jurídico, como que las resoluciones del SII sean fundadas. Que el contribuyente entienda lo que se le pide, legítimamente impugna y lo que paga. Se reconocen recursos —como el jerárquico— existentes en cualquier procedimiento administrativo. Se fomenta el acuerdo entre las partes haciendo más eficiente el rol recaudador del Fisco, fortaleciendo la determinación conjunta de la obligación tributaria, evitando esa visión de contraparte que es ineficiente y tantas veces inconducente. Asimismo, la defensa jurídica que debe proporcionar el estado a las personas, construiremos y avanzaremos en un mejor estatuto de derechos y garantías para quienes contribuyen con el estado.

Con todo, solo resta concluir en este sentido que, la certeza y seguridad jurídica genera un correcto cumplimiento de la obligación tributaria y un esperable trabajo conjunto entre contribuyentes y la administración tributaria, cuando el estado promueve los derechos y deberes de cada parte y asegure un real y efectivo acceso a la justicia, en caso de que el contribuyente vea trasgredidos sus derechos y garantías.

Sin embargo, no podemos dejar de inferir que, sin facultades de representación judicial, la “DEDECON” solo tendrá como misión la de mediar los conflictos que se presenten entre el SII y los contribuyentes; con ello, más bien su rol será el de obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el fisco como para el administrado, evitando, en lo posible, litigios tributarios innecesarios de largo plazo, entregando medios alternativos de solución de controversias, tal como lo indica el proyecto.

Por otra parte, el proyecto original de defensoría, que fue enmendado por el ejecutivo durante su primer trámite constitucional, evidenciaba serias deficiencias en materia constitucional, dado que establecía limitaciones a la transparencia y publicidad de sus actos, al señalar que sus “acuerdos” serían secretos, lo que generaba una transgresión al art. 8° de la CPR. Asimismo, establecía una suerte de organismo co-legislador, al permitir al Director de la defensoría contar con la atribución de “*Proponer al Ministerio de Hacienda y al Congreso Nacional modificaciones*

a la normativa tributaria fiscal interna...”. Esto, implicaba transgredir la iniciativa legal en materia tributaria, lo cual es de exclusiva iniciativa del Presidente de la República, conforme a lo establecido en el numeral 1° del art. 65 del texto constitucional.

En este sentido y como da cuenta el presente artículo, resulta de toda lógica fortalecer las competencias y atribuciones del proyecto que contempla la creación de la defensoría del contribuyente, dotándola, derechamente, para que represente a los pequeños y medianos contribuyentes cuando un particular decida enfrentarse en juicio, con justa causa, con motivo de actuaciones que emita el SII. Asimismo, que se añada a los usuarios del SNA y de TGR como sujetos que pueden requerir los servicios de este nuevo órgano de la administración, todo ello en pos de la defensa y promoción de los derechos de los contribuyentes, garantizando de ese modo las bases del debido proceso legal o juicio justo, garantizado por nuestra Constitución (art. 19 N°3, inc. tercero) y consagrado en el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8 N°1), que contempla el principio del debido proceso.