

PROCEDIMIENTO ESPECIAL
DE RECLAMO POR VULNERACIÓN
DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE:
CRITERIOS JURISPRUDENCIALES.

SPECIAL TAX CLAIM PROCEDURE
AGAINST VIOLATIONS
TO TAXPAYER'S RIGHTS:
CASE LAW CRITERIA

*Claudio Andrés Salvatierra Garib**

Resumen

Esta investigación presenta un análisis de corte mixto, cuantitativo y cualitativo, sobre la jurisprudencia de los cuatro tribunales tributarios y aduaneros de la Región Metropolitana, respecto del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente. A partir de lo anterior, el estudio se centra en determinar cuáles son los principios conforme a los que estos tribunales especiales fundamentan sus decisiones. Al mismo tiempo, se busca ofrecer cifras y análisis de estos principios, así como información relevante para el ejercicio de la profesión, concernientes al procedimiento especial de reclamo en estudio.

Palabras claves: Derechos del contribuyente - tribunal tributario y aduanero – amparo tributario.

Abstract

Research is the result of a quantitative and qualitative study regarding the case law criteria of all four Tax and Custom Courts from the Metropolitan Region concerning the Special Tax Claim Procedure against Violations to Taxpayer's Rights. Based on the foregoing, the object of this study is centered on defining the principles from which this specialized courts

*. Licenciado en Ciencias Jurídicas. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Nacional Andrés Bello. Artículo recibido el 15 de enero de 2018 y aceptado para su publicación el 1 de septiembre de 2018. Correo electrónico: csalvatierragarib@gmail.com.

base their decisions and expose figures and analysis of this principles, showing relevant information for tax attorneys dealing with the Special Tax Claim Procedure under study.

Key Words: Taxpayer's rights - Tax and Custom Court – Tax Shelter.

“La idea fundamental de esta nueva acción es que hay actividades del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas que no inciden directamente en la determinación de un tributo, pero que pueden causar un menoscabo importante a los contribuyentes, como la demora en el despacho de la mercadería ingresada a los almacenes primarios de la Aduana o a la negativa a timbrar facturas”¹.

Introducción

Con el propósito de precisar los patrones jurídicos conforme a los cuales los tribunales tributarios y aduaneros² de la Región Metropolitana fundamentan sus decisiones, al conocer el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente³, se ha efectuado un barrido jurisprudencial que va desde su creación – el día 1 de febrero de 2013– hasta el 1 de septiembre del año 2017⁴. En este periodo, las cuatro magistraturas recibieron un total de cincuenta y cinco reclamos tributarios, mediante los cuales distintos tipos de contribuyentes solicitaron tutela jurídica para sus derechos a través de este procedimiento especial⁵.

¹ María SILVA GALLINATO, *Acciones protectoras de derechos fundamentales*, pp. 219-220.

² En adelante, también, “TTA”. Sobre los tribunales tributarios y aduaneros, sus fundamentos, naturaleza, atribuciones y procedimientos, Rodrigo UGALDE, Jaime GARCÍA y Alfredo UGARTE, *Tribunales tributarios y aduaneros*, pp. 9-458; Eduardo ALAMOS VERA, *La nueva justicia tributaria chilena*, pp. 11-341.

³ En Doctrina, este procedimiento es conocido como “amparo tributario”. En consecuencia, desde ahora será aludido de esta forma. Sobre el contencioso tributario en general, NAVARRO, Enrique, “El nuevo contencioso tributario”, pp. 31-46. Una visión global de los ilícitos tributarios, Rodrigo UGALDE y Jaime GARCÍA, *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*, pp. 13-378 y Pedro MASSONE PARODI, *Infracciones tributarias*, pp. 11-397. Más en particular, UGALDE, Rodrigo y Jaime GARCÍA, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, pp. 9-164.

⁴ Sobre la jurisprudencia tributaria hay diversos estudios precedentes. Jaime GARCÍA ESCOBAR, “Análisis de sentencias dictadas por los tribunales tributarios y aduaneros”, pp. 125-161

⁵ Sobre los procedimientos de reclamo en general, Eduardo ALAMOS VERA, *Los derechos del contribuyente chileno procedimiento de reclamo, un análisis de la ley N° 20420 de 2010*, pp. 9-141.

De esta forma, se pretende dar con las directrices que emplean los cuatro TTA de la Región Metropolitana al momento de fundamentar sus decisiones, en orden a poder establecer principios o criterios jurisprudenciales. Correlativamente, para una cabal comprensión de esos criterios, se aludirá a la duración de la tramitación del procedimiento; a los derechos más reclamados por los contribuyentes; al sujeto pasivo en contra de quien se dirige de forma más frecuente la acción; a quienes tienden a favorecer las decisiones de estos tribunales y, por último, al número de causas inadmisibles, desistidas, acogidas y rechazadas.

II. Antecedentes

II. A) LEY N° 20322:

ORIGEN DEL PROCEDIMIENTO E IMPLEMENTACIÓN

El procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos del contribuyente⁶ se enmarca en la gran reforma a la justicia tributaria mediante la ley N° 20322⁷. Esta acción de naturaleza cautelar, rango legal y carácter esencialmente impositivo tiene un correlato indisoluble con la creación de los TTA, pues son estos la magistratura competente, de conformidad a la ley, para conocer del reclamo en comento⁸.

En efecto, la aludida reforma robusteció a la justicia tributaria mediante el establecimiento de los nuevos TTA, órganos jurisdiccionales especiales, de primera instancia e independientes de la administración tributaria. Se rompe así de una buena vez con el contrasentido jurídico-procesal imperante sobre el SII, organismo que hasta entonces, a través de sus directores regionales⁹, detentaba la calidad de “juez y parte” en el conocimiento los asuntos contenciosos entre los contribuyentes y el propio ente fiscalizador.

⁶ El procedimiento fue incorporado al *Código Tributario* por ley N° 20322 en los artículos 155, 156 y 157, todos ellos bajo el párrafo “Del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos” del título III “De los procedimientos especiales”, libro III del mencionado código.

⁷ Ley N° 20322, Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera.

⁸ Artículo 155 del *Código Tributario*.

⁹ Antiguo artículo 115 del *Código Tributario*.

*II. B) AMPARO TRIBUTARIO:
NATURALEZA JURÍDICA, DERECHOS CONSTITUCIONALES
Y LEGALES DEL CONTRIBUYENTE*

II. B). i) Naturaleza cautelar del amparo tributario

La autoridad tributaria, en el ejercicio de sus facultades, puede vulnerar los derechos de los contribuyentes. Es a partir de esta hipótesis que parece prudente recordar la máxima consagrada en el Acta Constitucional N° 3 de 1976, la cual señala:

“Qué por muy perfecta que sea una declaración de derechos, éstos resultan ilusorios si no se consagran los recursos necesarios para su debida protección”¹⁰.

Inevitable es concluir que derechos sin garantías no son derechos. Se considera oportuno evocar esta premisa, la cual subyace en el amparo tributario, procedimiento de naturaleza cautelar que busca hacer más técnica la tutela de los derechos fundamentales tributarios al encargar el legislador su conocimiento a los TTA. En efecto, estos son órganos jurisdiccionales independientes y altamente especializados en la materia, cuya finalidad es restablecer el imperio del Derecho y asegurar la debida protección del solicitante en los casos que, producto de un acto u omisión del SII o del Servicio Nacional de Aduana¹¹, sus derechos resulten conculcados.

II. B). ii) Derechos constitucionales
del contribuyente

Para efectos de determinar el ámbito de aplicación del amparo tributario, es necesario distinguir entre derechos fundamentales reconocidos por la CPR y derechos de rango legal consagrados en el *Código Tributario*. Esta sección del trabajo se referirá a los primeros.

Al hacer una breve lectura del artículo 155 del *Código Tributario* se podrá concluir con certeza, que los derechos fundamentales protegidos por el amparo tributario son los reconocidos en los numerales 21, 22 y 24 del artículo 19 de la carta fundamental. La norma dispone en lo relevante:

“Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24°

¹⁰ Enrique NAVARRO BELTRÁN, “35 años del recurso de protección notas sobre su alcance y regulación normativa”, p. 618.

¹¹ En adelante, también SNA.

del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero (...)”¹².

El procedimiento en estudio protege tales derechos bajo una perspectiva en esencia impositiva, vale decir, son derechos que pertenecen y se le reconocen al contribuyente en el contexto de su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

II. B). iii) Derechos de rango legal del contribuyente

Se destaca en esta sección, primero, la circular N° 41 del año 2006¹³, expedida por el Director Nacional del SII. En ella, se contenía la enumeración de diez derechos reconocidos a los contribuyentes junto con la instrucción a los funcionarios del ente fiscalizador de velar por su respeto.

Luego, con fecha 19 de febrero de 2010, se publica en el *Diario Oficial* la ley N° 20420, mediante la cual se le confiere rango legal al decálogo de los derechos del contribuyente, modificando el *Código Tributario* al agregarle un nuevo párrafo 4^o¹⁴, dentro del cual el artículo 8° bis reconoce e individualiza los derechos de los contribuyentes ya señalados, en la circular N° 41.

El fundamento de la movilidad normativa del catálogo de derechos, esto es, pasar de estar contenido en un acto administrativo a una norma de rango legal, se explica en la génesis de la ley N° 20420. Así, el *Boletín* N° 3.8445-05 presentado el día 13 de abril del año 2005 por el senador Baldo Prokurica, señala:

“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse ‘derechos del contribuyente’, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial”¹⁵.

En concreto, por medio de su reconocimiento se busca definir la abstracción constitucional que importan los derechos de naturaleza im-

¹² Artículo 155 del *Código Tributario*.

¹³ SII, circular N° 41 de fecha 26 de julio de 2006, “Materia: Derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos”.

¹⁴ Titulado “Derechos de los Contribuyentes”.

¹⁵ “Modifica el Código Tributario en lo relativo a los derechos de los contribuyentes”.

positiva, otorgándoles una fisonomía específica, lo que no significa restringir el ámbito de su tutela a otras situaciones que no pudieran estar comprendidas en la enumeración del mismo artículo 8° bis.

A continuación, se enumeran los derechos que forman parte del catálogo de derechos de los contribuyentes:

“(…)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10° Derecho a plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones de la Administración en que tenga interés o que le afecten. (...)”¹⁶.

Ahora bien, el remedio jurídico para brindar tutela a los citados derechos en caso de ser conculcados, no es otro que el amparo tributario

¹⁶ Artículo 8° bis del *Código Tributario*.

conocido por los T.T.A., pues así se concluye al analizar el artículo 8° bis inciso segundo, el cual dispone:

“los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de este artículo serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código”¹⁷.

Precisamente, el procedimiento a que se hace referencia es, en efecto, que el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos consagrado en el artículo 155 y siguientes del *Código* en comento.

II. C) ASPECTOS PROCESALES DEL AMPARO TRIBUTARIO

Mediante este apartado, se pretende dotar al lector de un conocimiento general con respecto al reclamo especial por vulneración de derechos. De esta manera, será conveniente referir, en forma breve, a las siguientes particularidades:

II. C). i) Sujeto activo

Se defina como tal, al contribuyente que, producto de una acción u omisión del SII o del SNA, considere vulnerados sus derechos fundamentales de naturaleza tributaria, en concreto, los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la CPR, como también sus derechos impositivos de rango legal consagrados en el artículo 8° bis. del *Código Tributario*¹⁸.

II. C). ii) Sujeto pasivo

El reclamo puede interponerse en contra del SII¹⁹ o del SNA²⁰, según corresponda.

II. C). iii) Tribunal competente

En primera instancia es el TTA en cuya jurisdicción se haya cometido la acción u omisión²¹; mientras que, en segunda, lo será la respectiva Corte de Apelaciones²².

¹⁷ Artículo 8° bis del *Código Tributario*.

¹⁸ Artículos 8° bis y 155 del *Código Tributario*.

¹⁹ Artículo 155 del *Código Tributario*.

²⁰ Artículo 129 K de la Ordenanza de Aduanas.

²¹ Artículo 155 del *Código Tributario*.

²² Artículo 156 del *Código Tributario*.

II. C). iv) Causal

Cualquier acción u omisión²³ tanto del SII como del SNA, que lesione los derechos fundamentales del artículo 19 números 21°, 22° y 24° de la CPR como también, los demás derechos del contribuyente reconocidos en el artículo 8° bis del *Código Tributario*²⁴.

II. C). v) Remedios jurídicos y un comentario sobre la nulidad de Derecho Público

Frente a un derecho de naturaleza impositiva conculcado, los TTA deberán proveer al contribuyente de un remedio jurídico. Así, el *Código* del ramo faculta a estos últimos para adoptar las providencias que juzguen necesarias para efectos de “restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante”²⁵. En consecuencia, son amplias las facultades que ostentan estos tribunales especiales para sanar los derechos vulnerados de los contribuyentes. Sin embargo, ¿pueden dejar sin efectos los actos administrativos del SII o del SNA en el ejercicio de estas? Dicho de otro modo, ¿pueden declarar la nulidad de Derecho Público sobre actos administrativos emitidos por ambos sujetos pasivo?

El 1^{er} TTA de la Región Metropolitana en el reclamo caratulado “Polifusión S.A. con Servicio de Impuestos Internos Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte”, se pronuncia sobre la incompetencia que la Excelentísima Corte Suprema ha declarado respecto de los TTA para efectos de pronunciarse sobre la nulidad de Derecho Público de los actos administrativos del SII. Sin embargo, en atención a la naturaleza cautelar del amparo tributario, el 1^{er} TTA considera que puede dejar sin efecto las resoluciones en la especie impugnadas por el contribuyente, toda vez que atentan contra derechos fundamentales de este último²⁶.

²³ La nueva ley N° 21039 modifica, entre otras materias, la causal de procedencia del amparo tributario, pues a partir de esta se exige que tanto las acciones u omisiones que importen una vulneración a los derechos de los contribuyentes, tanto de naturaleza constitucional como legal, revistan el carácter de “ilegal o arbitrario”. No obstante, cabe señalar que en la práctica los TTA de Santiago, al calificar las acciones u omisiones que lesionan derechos de los contribuyentes, realizan el test de ilegalidad y arbitrariedad pese a que la ley no lo exija. A modo de ejemplo: 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013) RIT VD-15-00049-2013; 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015) RIT VD-15-00075-2015; 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014) RIT VD-16-00087-2014, entre otros.

²⁴ Artículo 8° bis y 155 del *Código Tributario*.

²⁵ Artículo 156 del *Código Tributario*.

²⁶ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016) RIT VD-15-00172-2015, considerando 7°: “Que, la jurisprudencia de los tribunales superiores de

Con todo, el pronunciarse sobre la nulidad de Derecho Público dejó de ser una facultad que únicamente podrán ejercer los TTA al momento de conocer el amparo tributario, debido a que dentro de las modificaciones que contempla la nueva ley N° 21039 se encuentra el siguiente numeral 8° que se introduce al artículo 1° de la ley N° 20322:

“Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. (...)”²⁷.

Debido a lo anterior, es factible hacer un juicio de valor: que la nulidad de Derecho Público deje de ser una aspiración y pase a ser una realidad concreta constituye una victoria para la defensa de los derechos del contribuyente.

II. C). vi) Plazo de interposición

La acción deberá presentarse dentro del plazo fatal de quince días hábiles, contados desde la ejecución del acto o la ocurrencia de la omisión o desde que se haya tenido conocimiento cierto de los mismos, lo que se hará constar en autos²⁸.

II. C). vii) Formalidad de la acción al momento de su presentación

Deberá presentarse por escrito, velando por señalar los fundamentos de hecho y de derecho.

II. C). viii) Incompatibilidad con el recurso de protección

A partir del estudio de las normas procesales del amparo tributario, es de observar lo que en opinión del presente estudio, constituye un vicio de

justicia, como ya se señaló y la doctrina de los autores de manera abrumadora sostienen que la competencia para conocer acciones de nulidad de derecho público la poseen los tribunales ordinarios de justicia. No siendo en consecuencia, ésta la sede procesal competente para realizar tales alegaciones. (...) Sin perjuicio, de dejar establecido que de acuerdo con lo señalado en el artículo 155 y siguientes del Código Tributario en este procedimiento de vulneración de derechos se dispone y establece expresamente que puede accionarse por actos u omisiones que se estimen conculcatorios de las garantías constitucionales contempladas en el artículo 19 números 21°, 22° o 24° de la Constitución Política, ante el Tribunal Tributario y Aduanero. De modo tal que existe expresa mención a la competencia en estas materias”.

²⁷ Ley N° 21039, Perfecciona la justicia tributaria y aduanera.

²⁸ Artículo 155 del *Código Tributario*.

inconstitucionalidad en la ley procesal tributaria. En efecto, el artículo 155 inciso final del *Código Tributario* señala:

“Interpuesta la acción de protección a que se refiere el artículo 20 de la Constitución Política, en los casos en que ella proceda, no se podrá recurrir de conformidad a las normas de este Párrafo por los mismos hechos”²⁹.

La norma en comento llama nuestra atención al cotejarla con el artículo 20 de la CPR, pues este señala lo contrario en su inciso penúltimo:

“(…) Podrá ocurrir por sí o por cualquiera a su nombre, a la Corte de Apelaciones Respectiva, la que adoptará de inmediato las providencias que juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes”³⁰.

Salta a la vista la antinomia existente entre el *Código* del ramo y la CPR. Mientras que del primero se desprende la incompatibilidad del amparo tributario con el recurso de protección, de la segunda se concluye que el recurso de protección es compatible con los demás derechos de las personas, dentro de los cuales se encuentra la prerrogativa de los contribuyentes de solicitar al TTA la tutela a sus derechos conculcados.

A pesar del reparo de constitucionalidad, se hace presente que el legislador optó por la incompatibilidad.

II. C). ix) Admisibilidad

El examen de admisibilidad conlleva analizar si el amparo ha sido interpuesto a tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerse a tramitación. En el evento de que se presente en forma extemporánea o adolezca de manifiesta falta de fundamento, el tribunal declarará el reclamo inadmisibile por resolución fundada. Se hace presente que no procede recurso en contra de la resolución que declare la inadmisibilidad³¹.

II. C). x) Traslado

Aprobado que sea el examen de admisibilidad, el TTA acogerá el reclamo a tramitación, confiriéndole al SII o a SNA, según corresponda, un plazo de diez días para evacuar traslado³².

²⁹ Artículo 155 del *Código Tributario*.

³⁰ *Constitución Política de la República* de 1980, artículo 20.

³¹ Artículo 156 del *Código Tributario*.

³² *Ibid.*

II. C). xi) Término probatorio

Luego de vencido el plazo de diez días, haya o no contestado el SII o el SNA, y en el evento de que existan hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se conferirá a las partes un término de diez días para rendir pruebas³³.

II. C). xii) Valoración de la prueba

El TTA apreciará la prueba rendida conforme a las reglas de la sana crítica³⁴.

II. C). xiii) Sentencia

Vencido el término probatorio, el TTA deberá dictar sentencia en un plazo de diez días³⁵.

En el evento de que se acoja el reclamo, el fallo contendrá todas las providencias que el tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante³⁶. En caso de que se rechace, se pronunciará en este sentido sin acoger la solicitud del reclamante.

II. C). xiv) Recurso que procede contra la sentencia

Solo procederá el recurso de apelación, en el plazo de quince días. El recurso será conocido en cuenta y en forma preferente por la Corte de Apelaciones, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contados desde el ingreso de los autos en la secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos³⁷.

II. C). xvi) Orden de no innovar

Podrá ser decretada por el Tribunal Tributario y Aduanero en cualquier estado de la tramitación³⁸.

II. C). xvii) Aplicación supletoria del procedimiento general de reclamaciones

Finalmente, los silencios de las normas que regulan el procedimiento del amparo tributario serán suplidos por el procedimiento general de las reclamaciones. Así lo señala el artículo 157 del *Código Tributario*:

³³ Artículo 156 del *Código Tributario*.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ *Ibid.*

³⁶ *Ibid.*

³⁷ *Ibid.*

³⁸ *Ibid.*

“En lo no establecido por este párrafo³⁹, y en cuanto a la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro (...)”⁴⁰.

III.- Cifras sobre aspectos relevantes del amparo tributario

En el presente apartado de esta investigación, se ofrecen al lector cuadros elaborados sobre la base de cincuenta y cinco procedimientos de amparo tributario, número que corresponde al universo total de reclamos presentados por los contribuyentes, desde el 1 de febrero de 2013, fecha en que se crean los TTA en la Región Metropolitana, hasta el 1 de septiembre de 2017.

III. A) RESULTADO DE LOS RECLAMOS INTERPUESTOS POR LOS CONTRIBUYENTES

El cuadro N° 1 ilustra el número total de reclamos ingresados a cada uno de los cuatro TTA de la Región Metropolitana. Luego, se muestra porcentual y numéricamente los reclamos tenidos por no presentados, declarados inadmisibles, desistidos y fallados (tanto acogidos como rechazados). En último lugar, ofrece una perspectiva total o global correspondiente a la suma de los cuatro TTA de la región en estudio:

Cuadro N° 1
Resultados de reclamos interpuestos por contribuyentes

T.T.A. R.M.	Por no Presentados (P.N.P.)	% P.N.P.	Inadmisibles	% Inadmisibles	Desistidas	% Desistidas	Falladas				TOTAL INGRESADOS
							Acogidas	% Acogidas	Rechazadas	% Rechazadas	
1° T.T.A.	0	0,0%	1	10,0%	3	30,0%	3	30,0%	3	30,0%	10
2° T.T.A.	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	16,7%	5	83,3%	6
3° T.T.A.	2	18,2%	3	27,3%	0	0,0%	0	0,0%	6	54,5%	11
4° T.T.A.	1	3,6%	5	17,9%	3	10,7%	1	3,6%	18	64,3%	28
TOTAL	3	5,5%	9	16,4%	6	10,9%	5	9,1%	32	58,2%	55

Toca comentar cada tribunal en particular para, luego, dar una mirada general, así:

³⁹ Se refiere al párrafo segundo: “Del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos”.

⁴⁰ Artículo 157 del *Código Tributario*.

III. A). i) Comentarios sobre el 1^{er} TTA de la Región Metropolitana

En materia de amparo tributario, los diez reclamos ingresados lo ubican como el tercer tribunal con más carga, superado solamente en un ingreso por el 3^{er} TTA y en dieciocho por el 4^o.

A su vez, se puede apreciar que acogió el 30% de los reclamos ingresados, situándolo como el primero en este orden. Luego, le sigue el 2^o TTA con un 16,7%, mientras que el 4^o tiene un 3,6% de reclamos acogidos⁴¹. Desde otra perspectiva, el 1^{er} TTA tiene la tasa más baja de reclamos rechazados, un 30%. Se cotejó este dato con el 2^o, magistratura que tiene la tasa más alta en esta categoría, con un 83,3%.

Para finalizar, se considera oportuno comentar a partir del siguiente cuadro, nuevos datos que se exponen con ocasión del 1^{er} TTA de la Región Metropolitana:

Cuadro N° 2
Reclamos ingresados al 1^{er} TTA⁴²

1° T.T.A. Región Metropolitana					
RECLAMOS INGRESADO	DERECHOS CONTRIBUYENTE OBJETO DEL RECLAMO		SUJETO PASIVO DEL RECLAMO		TIEMPO DE TRAMITACIÓN PROMEDIO
			Servicio de Impuestos Internos	Servicio Nacional de Aduanas	
10	Art. 19 N° 21 C.P.R.	1 de 10	80%	20%	2 meses
	Art. 19 N° 22 C.P.R.	3 de 10			
	Art. 19 N° 24 C.P.R.	5 de 10			
	Art. 8 Bis N° 1 C.T.	1 de 10			
	Art. 8 Bis N° 3 C.T.	2 de 10			
	Art. 8 Bis N° 4 C.T.	2 de 10			
	Art. 8 Bis N° 8 C.T.	1 de 10			
	Art. 8 Bis N° 9 C.T.	1 de 10			
	Art. 8 Bis N° 10 C.T.	1 de 10			

El derecho más reclamado por los contribuyentes al momento de requerir tutela jurídica es el de propiedad, reconocido en el artículo 19 N° 24 de la CPR. En ellos, cinco de diez reclamos presentados a este

⁴¹ No obstante, al llevar los porcentajes a números se observa que el 1^{er} TTA acogió tres de diez, el 2^o, uno de seis y el 4^o, uno de veintiocho, en consecuencia, los dos últimos TTA tienen el mismo número de reclamos acogidos.

⁴² Para el correcto entendimiento del cuadro, es necesario tener presente que cada uno de los diez reclamos ingresados no se refieren única y exclusivamente a un derecho del contribuyente, sino que aluden, por lo general, a más de un derecho vulnerado. El mismo razonamiento aplica a las tablas que en adelante se exhiben.

TTA suponen una vulneración de este derecho. Lo sigue el derecho a la libertad económica del artículo 19 N° 21, pues tres de diez reclamos suponen su vulneración.

En lo relativo al sujeto pasivo, es posible apreciar que el SII es concebido como el autor de las vulneraciones a los derechos de los contribuyentes en el 80% de los reclamos ingresados. Al mismo tiempo, el SNA ostenta en este mismo departamento un discreto 20% en comparación al primero.

En cuanto a la duración del procedimiento, el 1^{er} TTA es el tribunal más expedito de los cuatro en la tramitación del amparo tributario: con un promedio de dos meses, lidera esta categoría, en contraposición al 4° TTA, magistratura que tarda un promedio de once meses en resolver esta acción de naturaleza cautelar.

III. A) ii) Comentarios sobre el 2° TTA de la Región Metropolitana

Con un total de seis reclamos ingresados, se ubica como el tribunal con la menor carga de amparos tributarios.

A la fecha de nuestra investigación, cuenta con un (1) reclamo acogido, el cual, constituye el 16,7% de su universo particular. De esta forma, es el segundo tribunal con la mayor tasa de reclamos acogidos. En materia de reclamos rechazados, tiene una tasa del 83,3%, lo que, con cierta ironía, constituye la mayor tasa de los cuatro TTA de la Región Metropolitana.

Bajo la misma metodología empleada en el 1^{er} TTA, se expone el cuadro N° 3:

Cuadro N° 3:
Reclamos ingresados al 2° TTA

2° T.T.A. Región Metropolitana					
RECLAMOS INGRESADO	DERECHOS CONTRIBUYENTE OBJETO DEL RECLAMO		SUJETO PASIVO DEL RECLAMO		TIEMPO DE TRAMITACIÓN PROMEDIO
			Servicio de Impuestos Internos	Servicio Nacional de Aduanas	
6	Art. 19 N° 21 C.P.R.	2 de 6	100%	0%	4 meses
	Art. 19 N° 22 C.P.R.	3 de 6			
	Art. 19 N° 24 C.P.R.	5 de 6			
	Art. 8 Bis N° 2 C.T.	1 de 6			
	Art. 8 Bis N° 3 C.T.	1 de 6			
	Art. 8 Bis N° 4 C.T.	1 de 6			

Otra vez, el derecho más reclamado por los contribuyentes fue el de propiedad, pues cinco de seis reclamos lo invocaron. De forma paralela, el

derecho que le sigue en esta oportunidad es la no discriminación en materia económica por parte del Estado y sus organismos, consagrado el artículo 19 N° 22 de la CPR, pues la mitad de los reclamos lo consideró conculcado.

Desde la perspectiva del sujeto pasivo, la totalidad de los reclamos de los contribuyentes tuvieron como destinatario al SII.

Sobre la duración del pleito, el 2° TTA demora un promedio de cuatro meses en resolver los amparos tributarios sometidos a su decisión. Solo es superado por el 1° TTA, magistratura que ostenta el récord de dos meses promedio. No se puede decir lo mismo del 3° y 4° TTA que, como fue mencionado, tardan once meses promedio en pronunciarse.

III. A) iii) Comentarios sobre el 3° TTA de la Región Metropolitana

Con once ingresos, el 3° TTA se ubica como el segundo tribunal con más carga, solo después del 4° TTA, magistratura que, como ya se indicó, recibió veintiocho reclamos tributarios durante el periodo analizado.

En cuanto a sus fallos, el 3° TTA no acogió ninguno de los once reclamos ingresados. Esto lo sitúa como el tribunal con la menor tasa en la materia, es decir, 0%. Paralelamente, el 54,5% de los amparos tributarios promovidos ante esta magistratura fueron rechazados, por lo que se ubica tercero en esta categoría al ser antecedido, en el primer lugar, por el 2° TTA con una tasa del 83,3% y, en segundo, por el 4° TTA con una tasa del 64,3%.

A continuación, se comenta el cuadro N° 4, relativo al 3° TTA de la Región Metropolitana, así:

Cuadro N° 4
Reclamos ingresados al 3° TTA

3° T.T.A. Región Metropolitana					
RECLAMOS INGRESADO	DERECHOS CONTRIBUYENTE OBJETO DEL RECLAMO		SUJETO PASIVO DEL RECLAMO		TIEMPO DE TRAMITACIÓN PROMEDIO
			Servicio de Impuestos Internos	Servicio Nacional de Aduanas	
11	Art. 19 N° 21 C.P.R.	5 de 11	100%	0%	11 meses
	Art. 19 N° 22 C.P.R.	6 de 11			
	Art. 19 N° 24 C.P.R.	8 de 11			
	Art. 8 Bis N° 2 C.T.	4 de 11			
	Art. 8 Bis N° 8 C.T.	3 de 11			

Por tercera vez consecutiva, el derecho más reclamado por los contribuyentes es el de propiedad, pues en ocho de once oportunidades estos solicitaron al 3^{er} TTA tutela jurídica sobre el mismo. Le sigue, al igual que en el 2° TTA, el derecho a la no discriminación en materia económica por parte del Estado y sus organismos.

De nuevo, la totalidad de los reclamos se dirige en contra de las direcciones regionales del SII.

El tribunal tarda once meses promedio en resolver un amparo tributario. Lo anterior merece reparos al compararlo con el 1^{er} TTA, quien con tan solo un reclamo, demora dos meses promedio en resolver. Al respecto, se cree que la existencia de este ingreso no justifica una dilación de nueve meses en la resolución de un procedimiento cautelar.

III. A) iv) Comentarios sobre el 4° TTA de la Región Metropolitana

Este tribunal tuvo, durante el periodo analizado, veintiocho ingresos. Lo anterior resulta excesivo en comparación con la carga de los demás TTA, pues la suma de los ingresos de los otros tres TTA equivale a veintisiete. En otras palabras, el 4° TTA tuvo casi la misma carga de amparos tributarios que el 1° (diez ingresos), el 2° (seis ingresos) y el 3^{er} (once ingresos), todos juntos: veintisiete.

En materia de reclamos acogidos, el 4° TTA tuvo una tasa del 3,6%, dicho de otro modo, tan solo uno de los veintiocho reclamos ingresados fue favorable para los contribuyentes. En cuanto a los reclamos rechazados, la tasa fue del 64,3%.

No obstante, es importante respetar la verdad numérica y señalar que esta magistratura fue la que rechazó la mayor cantidad de reclamos: dieciocho.

Con la misma metodología empleada para los TTA anteriores, se analizarán los siguientes datos relativos al 4° TTA de la Región Metropolitana:

Como ha sido la tónica, el derecho más reclamado por los contribuyentes ante este TTA fue el de propiedad, secundado esta vez por el artículo 8° bis N° 2 del *Código Tributario*, esto es, el derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

Según se verá, los contribuyentes han intentado demostrar que existe una correlación entre ambos derechos, pues parten de la siguiente premisa: “Tengo derecho de propiedad sobre mi devolución de impuestos”. Sin embargo, más adelante el lector podrá apreciar que dentro de la lógica de los TTA, tal afirmación no es correcta.

Cuadro N° 5
Reclamos ingresados al 4° TTA

4° T.T.A. Región Metropolitana					
RECLAMOS INGRESADO	DERECHOS CONTRIBUYENTE OBJETO DEL RECLAMO		SUJETO PASIVO DEL RECLAMO		TIEMPO DE TRAMITACIÓN PROMEDIO
			Servicio de Impuestos Internos.	Servicio Nacional de Aduanas	
28	Art. 19 N° 21 C.P.R.	4 de 28	100%	0%	11 meses
	Art. 19 N° 22 C.P.R.	5 de 28			
	Art. 19 N° 24 C.P.R.	15 de 28			
	Art. 8 Bis N° 2 C.T.	10 de 28			
	Art. 8 Bis N° 3 C.T.	3 de 28			
	Art. 8 Bis N° 4 C.T.	1 de 28			
	Art. 8 Bis N° 5 C.T.	1 de 28			
	Art. 8 Bis N° 5 C.T.	2 de 28			
	Art. 8 bis N° 8 C.T.	2 de 28			

En lo que respecta al SII, se observa que otra vez ostenta el monopolio de los actos u omisiones reclamados por los contribuyentes.

Sobre el tiempo de tramitación promedio en este TTA, se parecía que el lapso se extiende a once meses. Como se ha dicho, esto podría explicarse debido a que el 4° TTA estaría sobrecargado dado su territorio jurisdiccional. Con todo, no se puede olvidar que se está frente a un procedimiento cautelar, en que el tiempo corre en contra del contribuyente, quien precisa a la brevedad un remedio jurídico por parte de estos tribunales especiales.

III. B) Visión global de los cuatro TTA de la Región Metropolitana

El total de reclamos ingresados a los TTA desde el 1 de febrero de 2013 hasta el 1 de septiembre de 2017 concluyó de la siguiente forma:

Como se aprecia en el cuadro N° 6, solo el 9,1% de los reclamos ingresados terminó favoreciendo las pretensiones de los contribuyentes. El 90,9% restante no concluyó en su satisfacción, ya sea debido a tenerse por no presentados, haber sido declarados inadmisibles, el desistimiento por parte del reclamante o, bien, el rechazo por parte del TTA en aspectos de fondo.

Cuadro N° 6
Resultados de reclamos ingresados a los TTA

T.T.A. R.M.	Por no Presentados (P.N.P.)	% P.N.P.	Inadmisibles	% Inadmisibles	Desistidas	% Desistidas	Falladas				TOTAL INGRESADOS
							Acogidas	% Acogidas	Rechazadas	% Rechazadas	
TOTAL	3	5,5%	9	16,4%	6	10,9%	5	9,1%	32	58,2%	55

El cuadro N° 7 abarca el mismo periodo, ofreciendo una mirada general sobre los siguientes datos:

Cuadro N° 7
Cifras generales de reclamos ingresados a los TTA

CIFRAS TOTALES					
TOTAL RECLAMOS INGRESADO	DERECHOS CONTRIBUYENTE OBJETO DEL RECLAMO		SUJETO PASIVO DEL RECLAMO		TIEMPO DE TRAMITACIÓN PROMEDIO
			Servicio de Impuestos Internos	Servicio Nacional de Aduanas	
55	Art. 19 N° 21 C.P.R.	12 de 55	96%	4%	7 meses
	Art. 19 N° 22 C.P.R.	17 de 55			
	Art. 19 N° 24 C.P.R.	33 de 55			
	Art. 8 Bis N°1 C.T.	1 de 55			
	Art. 8 Bis N°2 C.T.	15 de 55			
	Art. 8 Bis N°3 C.T.	6 de 55			
	Art. 8 Bis N°4 C.T.	4 de 55			
	Art. 8 Bis N°5 C.T.	1 de 55			
	Art. 8 Bis N°6 C.T.	2 de 55			
	Art. 8 Bis N°8 C.T.	6 de 55			
	Art. 8 Bis N°9 C.T.	1 de 55			
	Art. 8 Bis N° 10 C.T.	1 de 55			

A la fecha, es notorio que los tres derechos más reclamados por los contribuyentes han sido los siguientes:

- i) el de propiedad del artículo 19 N° 24 de la CPT,
- ii) la garantía a la no discriminación en materia económica por parte del Estado y sus organismos, reconocido en el artículo 19 N° 22 de la CPR y
- iii) el derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes tributarias, debidamente actualizadas, consagrado en el artículo 8° bis N° 2 del Código Tributario.

El 96% de los reclamos han sido dirigidos en contra de actos u omisiones perpetrados por el SII. De forma anecdótica, solo el 4% tiene co-

mo sujeto pasivo al Servicio Nacional de Aduanas. En concreto, solo dos reclamos se han interpuesto en su contra, ambos ante el 1^{er} TTA⁴³.

Sobre el tiempo de tramitación, se vio que este varía según el TTA de que se trate. Con todo, desde una perspectiva general, el procedimiento ha tenido una duración promedio siete meses.

IV.- Criterios jurisprudenciales de los TTA frente al amparo tributario

El presente apartado, comprende la determinación de los razonamientos jurídicos empleados por los cuatro TTA de la Región Metropolitana.

Con dicho propósito, se analizaron las distintas hipótesis de hecho que se presentaron en los reclamos interpuestos ante estos tribunales especiales, luego se procedió a sistematizar los fundamentos jurídicos conforme a los cuales los TTA resuelven dichas hipótesis de hecho. De este ejercicio fue posible observar la existencia de verdaderos principios jurídicos empleados de forma constante y uniforme por estas magistraturas al momento de resolver los asuntos sometidos a su decisión.

De este modo, se concluye que la existencia de tres criterios jurisprudenciales definidos con claridad, todos los cuales constituyen reales test de juridicidad para determinar si, en los hechos y en el derecho, se ha verificado una vulneración a los derechos de los contribuyentes. Dichos criterios son los que a continuación se señalan:

- 1) Idoneidad del procedimiento.
- 2) Derechos indubitados versus meras expectativas.
- 3) Legalidad del procedimiento de fiscalización.

Como podrá adelantar el lector, la aplicación de estos principios no es exclusiva de los TTA, pues el empleo de estos es posible apreciarlo en magistraturas ordinarias, especiales y de distinta jerarquía. Así y todo, esta investigación ofrece una mirada a la fisonomía de estos tres principios bajo una perspectiva esencialmente tributaria, acompañada de aspectos constitucionales y administrativos. En consecuencia, se ofrece a continuación, algunos comentarios sobre los mismos.

⁴³ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RITVD-15-00049-2013 y 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RITVD-15.00045-2013.

IV. A) IDONEIDAD DEL PROCEDIMIENTO

IV. A) i) Contenido

Este principio tiene como base la naturaleza jurídica del amparo tributario, esto es, un procedimiento cautelar destinado a prestar tutela jurídica a los derechos de los contribuyentes conculcados por la autoridad tributaria.

De este modo, conforme a este criterio jurisprudencial los TTA, al conocer del amparo tributario, ponderan si el asunto sometido a su decisión obedece a uno que importe la vulneración de tales derechos o, bien, si se trata de cuestiones de fondo, relativos a materias tributarias contables, para las cuales el legislador ha previsto en la ley procesal tributaria otra especie de procedimientos.

En efecto, el *Código Tributario* dispone en el inciso primero del artículo 155:

“Si producto de un acto u omisión del Servicio, un particular considera vulnerados sus derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, podrá recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido tal acto u omisión (...)”.

Luego, en la parte que interesa a esta investigación, inmediatamente señala:

“(...) Siempre que no se trate de aquellas materias que deban ser conocidas en conformidad a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero de este Código”.

En consecuencia, mal pueden valerse los contribuyentes del amparo tributario para resolver asuntos distintos a la tutela de sus derechos impositivos. La idea en comento es ilustrada de forma impecable por el 4° TTA de la Región Metropolitana, al señalar en uno de sus fallos:

“(...) El reclamo por vulneración de derechos es una acción de naturaleza cautelar, destinada a amparar el ejercicio de ciertos derechos del contribuyente, mediante la adopción de las providencias necesarias para restablecer el imperio del Derecho y asegurar la debida protección del contribuyente frente a un acto u omisión arbitrario o ilegal del Servicio de Impuestos Internos que vulnere tales derechos. En consecuencia, este medio de impugnación no puede ser invocado para resolver un asunto

que deba ser sometido a alguno de los procedimientos establecidos en el Título II o en los Párrafos 1° y 3° de este Título o en el Título IV, todos del Libro Tercero del Código Tributario –vale decir, el procedimiento general de reclamaciones, el procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces, el procedimiento de determinación judicial del impuesto de timbres y estampillas y el procedimiento para la aplicación de sanciones–; ni tampoco puede ser transformado o desviado para constituir un recurso subsidiario o supletorio de los recursos ordinarios que la ley ha establecido”⁴⁴.

Del análisis jurisprudencial, se advierte que, por astucia o desconocimiento, algunos contribuyentes pretendían resolver por medio del amparo tributario materias respecto de las cuales se encuentran previstas otras especies de procedimientos tributarios, a modo de ejemplo:

- i) El procedimiento general de reclamaciones⁴⁵;
- ii) el procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces⁴⁶;
- iii) el procedimiento para la aplicación de sanciones⁴⁷ y
- iv) el empleo indebido del amparo tributario como recurso subsidiario o supletorio de los recursos ordinarios que la ley ha establecido⁴⁸.

IV. A). ii) Aplicación

Con el fin de mostrar de un modo atractivo y pedagógico el tema en comento, se ofrece al lector un par de experiencias jurisprudenciales:

⁴⁴ 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016): RIT VD-18-00123-2016, considerando 7°.

⁴⁵ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00077-2013; 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-16-00158-2013; 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-17-00055-2013; 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-18-00275-2013, entre otros.

⁴⁶ 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-16-00054-2014; 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-16-00082-2014; 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-18-00924-2014.

⁴⁷ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-15-00134-2014.

⁴⁸ 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015): RIT VD-18-00047-2015.

- Justiniano Briones Anita y otro con SII⁴⁹

Planteamiento del problema y pretensión del reclamante

Los contribuyentes interponen un reclamo tributario ante el 4° TTA de la Región Metropolitana, en contra del acto administrativo emitido por la Dirección Regional Santiago Oriente del SII, que modifica el avalúo fiscal del inmueble ubicado en Camino del Pastor N° 1541, comuna de Vitacura, rol de avalúo 3293-033, con vigencia a partir del segundo semestre del año 2010. El acto administrativo en comento concluyó en la emisión de giros y, consecuentemente, con el cobro retroactivo de un impuesto más oneroso del que según los reclamantes correspondía. En razón de esto es que, en la parte petitoria del reclamo, los contribuyentes solicitan al tribunal que deje sin efecto el cobro retroactivo y, para el evento de no acogerse dicha petición, se retrotraiga el estado del procedimiento hasta el momento de la notificación de la modificación individual del avalúo fiscal del inmueble ya referido, por cierto, con expresa condenación en costas.

Razonamiento del TTA

El juzgador parte de la base que los comparecientes han deducido la presente acción cautelar en contra del acto administrativo que modifica el avalúo fiscal del inmueble ya individualizado. Ante lo cual, se pronuncia señalando:

“Que el artículo 150 del Código Tributario –ubicado dentro del Párrafo 1° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, que trata del procedimiento de reclamo de los avalúos de bienes raíces– dispone que se someterán a este procedimiento los reclamos que se dedujeren por los contribuyentes que se consideren perjudicados por las modificaciones individuales de los avalúos de su predio”⁵⁰.

Luego, señala:

“Habiéndose interpuesto el presente reclamo por vulneración de derechos en contra del acto administrativo que modifica el avalúo fiscal del inmueble ya individualizado, materia que por expresa disposición del artículo 150 del Código Tributario se encuentra sometida al procedimiento

⁴⁹ 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-18-00924-2014.

⁵⁰ *Op. cit.*, considerando 4°.

de reclamo de los avalúos de bienes raíces establecido en el Párrafo 1° del Título III del Libro Tercero del Código Tributario, quedando por esa misma razón excluida de aquellas materias que deben ser ventiladas a través de esta acción cautelar, conforme a lo dispuesto expresamente por el artículo 155, inciso 1° del Código Tributario, necesariamente se ha de concluir que el presente reclamo por vulneración de derechos no es la vía idónea para impugnar el acto administrativo que modifica el avalúo del inmueble ubicado en Camino del Pastor N°1541, comuna de Vitacura, rol de avalúo 3293-033, debiendo declararse su inadmisibilidad⁵¹.

Como se aprecia, el tribunal –a través del cuidado de las formas– concluye que la pretensión de los contribuyentes no se condice con el procedimiento empleado por estos. Por lo anterior, no pasa el test de idoneidad y, al efecto, se pronuncia declarándolo inadmisibile.

- Sociedad Metalúrgica Torres y Ocaranza Ltda con SII⁵²

Planteamiento del problema y pretensión del reclamante

El contribuyente argumenta que el SII vulneró sus garantías constitucionales, en particular los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la CPR, al haber emitido un acto denominado “Ordinario DJU 14.00 N° 125”, de fecha 29 de agosto de 2013, en el cual, además de negarle su calidad de agente de negocios, señala que las prestaciones de que dan cuenta las facturas N° 40675 y N° 40676, corresponden a un servicio gravado con IVA, de aquellos consagrado en el artículo 2 N° 2 y 4 de la ley del IVA en relación con el artículo 3 N° 7 del *Código de Comercio*.

A partir de lo anterior, se solicita al TTA que este deje sin efecto el “Ordinario DJU 14.00 N° 125” y declare la existencia de la aplicación de un cambio de criterio en la interpretación de la norma.

Razonamiento del TTA

Primero, analiza los antecedentes de hecho y de derecho para efectos de determinar si en la especie concurre una vulneración de derechos. Al efecto, señala, en cuanto al artículo 19 N° 21 que no se ha conculcado su ejercicio, pues la supuesta vulneración a sus derechos de propiedad se ha generado con ocasión del ejercicio de su libertad económica. Luego, respecto del

⁵¹ 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-18-00924-2014, considerando 6°.

⁵² 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-16-00158-2013.

artículo 19 N° 22, no se ha incurrido en una discriminación arbitraria, precisamente por la aplicación objetiva de los criterios que fundan el “Ordinario DJU 14.00 N° 125”. En última instancia, respecto del artículo 19 N° 24, mal puede tener un derecho de dominio sobre las mismas, si estas fueron rechazadas por el SII mediante resolución N° 63679⁵³.

Con posterioridad, sentencia el tribunal que el amparo tributario no es la vía idónea para sus pretensiones, puesto que:

“(…) De estimar el contribuyente que de la actuación del Servicio de Impuestos Internos se ha llegado a afectar su devolución proveniente de un Crédito Fiscal IVA, la vía idónea para tal pretensión es la consagrada en el artículo 123 y ss. del Código Tributario y no la intentada en autos, dada la necesidad de tratar estas materias en un procedimiento de lato conocimiento. Ello por cuanto el mencionado acto que hoy se reclama, si bien ha sido calificado como ordinario, en esencia es de naturaleza resolutoria, pudiendo ser impugnado a través del Procedimiento General de Reclamaciones de darse los presupuestos para ello (...) Que, la norma transcrita se debe vincular con el artículo 124 del Código Tributario, el cual permite la reclamación por el procedimiento general, de aquellas Resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, debiendo tener el recurrente un interés actual comprometido en la materia”⁵⁴.

De lo analizado, se aprecia que el TTA, luego de cerciorarse que ningún derecho del contribuyente haya sido vulnerado, atiende sus demás pretensiones, las cuales escapan de los remedios jurídicos a los que está llamado a proveer el amparo tributario, pues los requerimientos del contribuyente suponen un juicio de lato conocimiento, para lo cual el legislador ha previsto el procedimiento general de reclamos, y no esta acción tributaria de naturaleza cautelar. Por lo anterior, falla rechazando el reclamo.

A modo de cierre, el criterio de idoneidad del procedimiento supone que los TTA sujetan a una prueba de forma los asuntos sometidos a su decisión. En caso de reprobación del test, resolverán declarando el reclamo inadmisibles o, bien, fallarán rechazándolo. Por el contrario, de aprobarlo, es decir, de estimar el tribunal que el asunto reclamado tiene coherencia con el procedimiento del amparo tributario, procederá, en consecuencia, a conocer aspectos de fondo. Por todo, se deriva que el principio en estudio es de carácter formalista, a diferencia del siguiente.

⁵³ 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-16-00158-2013, considerando 10°.

⁵⁴ *Op. cit.*, considerando 11°.

IV. B) DERECHOS INDUBITADOS VERSUS MERAS EXPECTATIVAS

IV. B). i) Contenido

Este criterio jurisprudencial supone para el juzgador tributario resolver una cuestión de fondo, esto es, si el derecho respecto del cual el contribuyente reclama tutela jurídica es de carácter indubitado o no. En otras palabras, si aquel tiene a su respecto un verdadero derecho adquirido integrado en su patrimonio o, bien, si se trata de una mera expectativa, la cual, mediante el correcto ejercicio de las facultades legales previstas por el legislador tributario, se robustecerá y evolucionará en un derecho adquirido.

Al efecto, estos tribunales han señalado categóricamente que el amparo tributario no puede ser entendido como una instancia para obtener la declaración de pretensiones tributarias, sino que debe ser concebido como una instancia de protección a derechos ya antes declarados, en este sentido:

“Que, entre otros requisitos, este procedimiento cautelar supone la existencia de un acto u omisión ilegal o arbitrario y, además, que el derecho o garantía afectado sea claro, indubitado y no sujeto a discusión, no siendo éste la vía idónea para plantear una acción que persiga obtener la declaración de un derecho ni para resolver una contienda entre la administración tributaria y un contribuyente”⁵⁵.

“(…) Ésta no constituye una instancia de declaración de derechos, sino que de protección de aquellos, atendido que la reclamante no tiene un derecho preexistente e indubitado sobre su petición, sino que una mera ‘expectativa’, y por ello no consta que la ya aludida Resolución N° 50 reclamada en autos afecte por alguna acción u omisión este derecho de propiedad”⁵⁶.

La utilización por parte de los TTA del principio de los derechos indubitados versus las meras expectativas, tiene lugar al momento de requerir los contribuyentes remedios jurídicos frente a la vulneración, por parte de la autoridad tributaria, de su derecho de propiedad reconocido en el artículo 19 N° 24 de la CPR.

⁵⁵ 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-18-00057-2013, considerando 5°.

⁵⁶ 1er TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016): RIT VD-15-00172-2015, considerando 23°.

Tal como se advierte al comentar las cifras, la protección de este derecho constituye la pretensión más reclamada en los cuatro TTA de la Región Metropolitana, de ahí la importancia del presente test⁵⁷.

IV. B). ii) Aplicación

- Salmenes Aysen S.a. con SII⁵⁸

Planteamiento del problema y pretensión del reclamante

Con fecha 9 de mayo de 2013, el contribuyente presentó ante el SII su declaración de impuestos a la renta mediante formulario N° 22, a través del cual solicitó para el año tributario 2013 una devolución por la suma de 2.039.113,51 USD. Lo anterior fue fundado en que se encuentra expresamente autorizado para llevar contabilidad y declarar impuestos en dólares de Estados Unidos. Enseguida, con fecha 17 de julio de 2013, el SII procedió a fiscalizar al reclamante, requiriendo documentación correspondiente al año comercial 2012, la cual fue proporcionada. Con posterioridad, Tesorería General de la República, con fecha 6 de diciembre de 2013, efectuó devolución de impuestos parcial por la suma de 1.875.156,26 USD, quedando, en consecuencia, un saldo retenido de 163.975,25 USD. Finalmente, con fecha 11 de abril de 2014, el director regional de la Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte, dictó la resolución exenta N° 280, la cual señala que de la documentación aportada se concluye la existencia de diferencia de impuesto a la renta de 293.639,64 USD derivados de la existencia de un gasto que el SII califica como rechazado. En consecuencia, debería proceder a juicio del reclamante, la sanción del impuesto único del artículo 21 de la Ley de la Renta, esto es, multa del 35% sobre el valor del gasto rechazado 102.773,87 USD y no la retención total de la devolución, cuyo saldo corresponde a 163.975,25 USD.

Así, el contribuyente, por medio del procedimiento de amparo tributario, reclama en contra de la comentada resolución exenta N° 280, por vulnerar sus derechos de propiedad del artículo 19 N° 24 de la CPR y artículo 8° bis N° 2 del *Código Tributario*, esto es, el derecho a obtener en forma completa y oportuna las devoluciones previstas en las leyes

⁵⁷ 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016): RIT VD-17-00227-2015; 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016): RIT VD-17-00030-2015; 3^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2017): RIT VD-17-00098-2015, entre muchos otros.

⁵⁸ 2^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-16-00090-2014.

tributarias, actualizadas en la forma debida. El fundamento es la –a su juicio– arbitraria retención de impuestos correspondiente a 61.183,38 USD.

Razonamiento del TTA

El juzgador analiza, a partir de la naturaleza jurídica de las devoluciones de impuestos, si se verifica respecto de la resolución exenta N° 280 vulneración a los artículos 8° bis N° 2 del *Código Tributario* y al artículo 19 N° 24 de la *CPR*, respectivamente:

“Qué, en cuanto a la vulneración del derecho consagrado en el artículo 8 N° 2 del Código Tributario, alegada por el reclamante, se debe entender, según lo establecido en el artículo 59 y siguientes del Código Tributario, que las sumas cuya devolución se solicita han sido determinadas en base a las declaraciones de impuestos realizadas por el contribuyente, lo que constituye una mera expectativa, y no un derecho indubitado, ya que las declaraciones son de carácter provisorias mientras no transcurran los plazos de prescripción establecidos en la ley. En este mismo sentido se ha pronunciado la Ilustrísima Corte de Apelaciones. Es así como, tratándose de una mera expectativa y no de un derecho indubitado, la retención de los dineros no ha vulnerado la norma señalada”⁵⁹.

“Que en relación a la vulneración del derecho de propiedad alegado, establecido en el artículo 19 N° 24 de la Constitución Política de la República, se debe estar a lo expresado en el considerando anterior, entendiendo que respecto a los montos retenidos, la reclamante no tiene un derecho indubitado, sino una mera expectativa por lo que no se puede considerar vulnerado dicho derecho”⁶⁰.

De los argumentos del tribunal, se concluye que no se configura en la especie vulneración a los derechos reclamados, por lo cual, el tribunal se pronuncia fallando no ha lugar al reclamo.

- Guzmán Giesen, Juan Pablo con SII⁶¹

Planteamiento del problema y pretensión del reclamante

El contribuyente, para el año tributario 2013, solicitó mediante su declaración anual de impuestos, la devolución de un saldo a favor ascendente

⁵⁹ 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-16-00090-2014, considerando 10°.

⁶⁰ *Op. cit.*, considerando 11°.

⁶¹ 1° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00077-2013.

a la suma de 2.365.162 CLP por concepto del remanente del crédito de impuesto de primera categoría. Luego, el SII resolvió retener la devolución de dinero solicitada en su declaración de impuesto a la renta folio N° 227852113, correspondiente al mismo año tributario, el monto de la devolución reclamada asciende a la suma de 2.365.162 CLP, más reajustes pertinentes.

Señala que el acto del ente administrativo vulnera sus derechos del artículo 19 N° 21 de la *CPR* a través de una retención ilegítima, por cuanto esta norma preceptúa que el Estado no debe limitar el derecho a desarrollar cualquier actividad económica, lo cual se habría vulnerado por el SII al negarle la suma de dinero por concepto de devolución de impuesto a la renta del año tributario 2013. También existiría una vulneración al artículo 19 N° 24 de la *CPR*, en cuanto la retención de impuestos habría afectado el derecho de propiedad en sus diversas especies, sobre todo tipo de bienes, corporales e incorporales.

Con todo, el fundamento de la retención serían observaciones previas hechas al contribuyente a partir de los años tributarios 2012 y 2013.

Con posterioridad a la supuesta vulneración, el contribuyente solicita al TTA que se restablezca el imperio del Derecho y se le asegure la debida protección, decretando y ordenando todas las providencias que sean del caso a fin de que se proceda con la entrega de 2.365.162 CLP, y cuya devolución fue solicitada al tiempo de efectuar la declaración de renta correspondiente al año tributario 2013.

Razonamiento del TTA

Igual que en el caso anterior, el juzgado, basándose en la jurisprudencia de los tribunales superiores de justicia, toma como elemento base la naturaleza de la devolución de impuestos, señalando que esta constituye una mera expectativa y no un derecho adquirido como supone la premisa del reclamante:

“(…) Así se ha resuelto en múltiples sentencias emanadas de los tribunales superiores de justicia, en recurso o acciones de protección, en que se ha establecido que en este tipo de reclamaciones existe un derecho discutido y en su mérito basan el rechazo de este tipo de acciones, atendida la naturaleza, principios y finalidad del procedimiento (Íltma. Cortes de Apelaciones y Excma. Corte Suprema). Tesis que este sentenciador comparte como se ha señalado de modo fundado (...). Ilustrativo resulta en esta materia lo señalado en sentencia Rol N° 85-2012 de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Concepción, la que expresa que la declaración de impuestos constituye una mera expectativa para el recurrente no siendo, en caso alguno, titular de un derecho indubitado, ya que esas

declaraciones tienen el carácter de provisorias debido a que el Servicio de Impuestos Internos tiene facultades para examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. (...) '7. Que, acorde con lo expresado en los motivos que anteceden, teniendo el contribuyente sólo una mera expectativa respecto de los dineros cuya devolución solicito, forzoso resulta concluir que la presente acción, por la que se pretende la protección de ese germen de derecho y no de un derecho indubitado debe ser declarada inadmisibles'. (Sentencia de fecha 12 de noviembre de 2008, Rol N° 4093-2008, CA. de Santiago)"⁶².

Luego, profundiza el juzgador tributario con la idea de que mal puede vulnerarse un derecho que no existe, pues al momento de reclamar, la devolución de impuestos constituye una mera expectativa y no un derecho adquirido:

"En concreto y referido a la presunta vulneración a sus derechos constitucionales que el reclamante alega, este sentenciador es de la opinión que tal vulneración en este caso no existe, puesto que, para que un acto sea considerado de tal entidad que vulnera en concreto un derecho. Esto supone, que el derecho en cuanto conculcado exista. Si existe duda o falta de acreditación suficiente al menos de modo preliminar, este sentenciador no puede arribar a la convicción en este sentido. En la especie, existe una mera expectativa a la devolución, la que supone para sea que tal, que sea validada o acreditada de modo fehaciente"⁶³.

Se hace presente que el tribunal no argumentó respecto de la eventual vulneración del artículo 19 N° 21 de la CPR, por lo cual, no se tiene jurisprudencia que compartir a este respecto.

Finalmente, el TTA falla resolviendo no ha lugar al reclamo interpuesto por las razones ya comentadas.

De todo lo anterior, se advierte en forma reiterada la premisa errónea o, tal vez, astuta, por parte de los contribuyentes de que estos tienen un derecho adquirido respecto de sus devoluciones de impuestos, llevando la problemática a una dimensión de naturaleza constitucional, ignorando así que el fenómeno obedece a una materia que en el fondo es de patente naturaleza tributaria contable⁶⁴. Las devoluciones de impuestos deben entenderse en este contexto como una mera expectativa, cuyo robustecimiento en derecho adquirido depende del correcto ejercicio de las

⁶² 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00077-2013, considerando 9°.

⁶³ *Op. cit.*, considerando 10°.

⁶⁴ *Op. cit.*, considerando 7°.

facultades legales en materia tributaria contable. Luego, de no ejercer estas prerrogativas o de hacerlo en forma errónea, mal puede el contribuyente entender como derecho adquirido algo que no ha ingresado a su patrimonio.

Se cree que la premisa basal de los contribuyentes reclamantes no es sino una manifestación de la deformación del derecho de propiedad conocida como la propietarización de los derechos expresada en sede tributaria. En consecuencia, el test de derechos indubitados versus meras expectativas se constituye como un acierto por parte de los TTA de la Región Metropolitana.

IV. C) LEGALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

IV. C). i) Contenido

Fundados en el principio constitucional de legalidad, reconocido en el artículo 7° de la CPR, el Estado y sus organismos deben sujetarse tanto en su ser como en su actuar, a derecho. En consecuencia, los actos terminales que emanan de los organismos fiscalizadores, SII y SNA, deben someterse en forma estricta a los procedimientos previstos por la ley tributaria, aduanera y a la ley N° 19880.

En efecto, es mediante este test que el juzgador tributario examina detalladamente cada una de las etapas en los procedimientos de fiscalización, para verificar, si en los hechos, la autoridad tributaria o aduanera ha incurrido en una desprolijidad en el cumplimiento de las normas que regulan la gestación del acto administrativo o, por el contrario, si estas han cumplido con celo, el mandato legal y constitucional en la tramitación de este.

En caso de observar el TTA un cumplimiento férreo de las normas de procedimiento, el acto impugnado por los administrados habrá pasado satisfactoriamente el test, en cambio, de incumplir con la normativa procedimental aludida, el TTA procederá a constatar la vulneración a los derechos del contribuyente, al mismo tiempo que proveerá un remedio jurídico para restablecer el imperio del Derecho y asegurar la debida protección del reclamante.

Para efectos de ratificar el criterio frente al lector, a continuación se cita al 1^{er} TTA de la Región Metropolitana:

“Corresponde analizar si el procedimiento de fiscalización llevado a cabo por ADUANAS, a través del cual se procedió con la incautación de la especie motivo del reclamo, se ajusta a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes a la fecha del acto reclamado (...). Que para abordar esta interrogante, corresponde antes analizar los presupuestos legales bajo los cuales ADUANAS debe enmarcarse para realizar este tipo de actuaciones (...)”⁶⁵.

⁶⁵ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00049-2013, considerado 19°.

IV. B). ii) Aplicación

Si bien, el principio es utilizado en más de una oportunidad por los TTA⁶⁶, en esta ocasión se ha seleccionado una experiencia que termina por ser favorable para el contribuyente.

• Mancilla Velázquez María Ana con Aduanas⁶⁷

Planteamiento del problema y pretensión del reclamante

El caso planteado tiene su origen en la impugnación, mediante el amparo tributario, que hace el contribuyente a la resolución exenta N° 2786 de fecha 15 de marzo de 2013, emanada del director regional Aduana Metropolitana. En virtud de este acto administrativo, se dispuso la incautación de las llaves y documentación del vehículo, marca Ford, placa patente DCYD69-0. El fundamento, sería el mal uso de la franquicia aduanera "00.33" por parte de la reclamante⁶⁸.

Al efecto, señala el reclamante, que al no ceñirse el acto administrativo al procedimiento de fiscalización se ha conculcado su derecho de propiedad reconocido en el artículo 19 N° 24 de la CPR, solicitando, en consecuencia, que se restablezca el imperio del Derecho ante la actuación arbitraria del ente fiscalizador, restituyéndole las especies incautadas y se condene en costas al SNA.

Razonamiento del TTA

El juzgador, para determinar si se ha conculcado o no el derecho de propiedad, atiende, en primer lugar, a la existencia del Derecho y las limitaciones que tiene la actora respecto del bien importado. En segundo lugar, busca cerciorarse de la legalidad del acto administrativo emanado de Aduanas, resolución exenta N° 2786.

⁶⁶ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00049-2013, considerado 19°; 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014): RIT VD-18-00325-2013; 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015): RIT VD-18-00048-2014; entre otros.

⁶⁷ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00049-2013.

⁶⁸ Los vehículos usados, importados por chilenos bajo esta franquicia, quedan afectos a limitaciones, consistentes en que el vehículo objeto del beneficio no puede ser asunto de negociaciones de ninguna especie, tales como compraventa, arrendamiento, comodato o cualquier otro acto jurídico que signifique la tenencia, posesión o dominio por persona extraña al beneficiario de la franquicia, antes de transcurrido el plazo de tres años, contado desde la fecha de importación al país.

De ahí que los hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos fijados por el tribunal sean:

- 1) Los derechos que le asisten y las limitaciones que afectan a la re-clamante, respecto del vehículo marca Ford, placa patente DCYD69-0 y
- 2) El acreditar que el procedimiento de fiscalización llevado por el SNA en razón del cual se procedió con la incautación de las especies motivo del reclamo, se ajusta a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes a la fecha del acto reclamado⁶⁹.

Probado el primer punto, esto es, que el reclamante tiene los derechos que invoca respecto del vehículo marca Ford, placa patente DCYD69-0. T.⁷⁰, toca referirse al segundo, lo que, en definitiva, importa aplicar el criterio jurisprudencial en comento, esto es, la legalidad del acto de fiscalización, en este entendido:

“(…) De acuerdo a lo dispuesto en la parte resolutive de la citada resolución, aparece de manifiesto que efectivamente el DIRECTOR REGIONAL DE ADUANAS cumplió con los requisitos de emitir una orden para fiscalizar y de incautar, en la caso que procediera, pero no respecto al reclamante de este proceso, sino de persona diversa; Asimismo, consta en el mismo acto administrativo (resolución), que el DIRECTOR REGIONAL DE ADUANAS, designa a funcionarios de su dependencia para que “fiscalicen y verifiquen el correcto uso de la franquicia aduanera denominada partida ‘00.33’ del Arancel Aduanero respecto del vehículo marca HUMMER, H2, COLOR NEGRO CON RAYAS BLANCAS, AÑO 2004, 6000 CC, SOLICITANTE BENEFICIARIO MARIA ANA MANSILLA VELASQUEZ, RUT 4.273.922-7, CON DIRECCIÓN EN PASAJE ADONAY N° 3112, COMUNA DE MAIPÚ”⁷¹.

En primer lugar, el acto tiene como destinatario a María Ana Mansilla Velásquez, pero en los hechos se afecta a Gustavo Floridor Rojas Varas, luego:

“(…) los funcionarios designados al efecto, procedieron con el mandato de su superior, incautando el vehículo a que hacía referencia la resolución N° 2786, como también el vehículo tipo limusina marca Ford Lincoln, color blanco, PPU DCYD-69, de propiedad del reclamante de autos, en razón de presumir una incorrecta utilización de la franquicia aduanera amparada bajo la partida “00.33” del Arancel Aduanero, no obstante, careciendo de la ORDEN que establece el artículo 25 de su propia ley orgánica”⁷².

⁶⁹ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00049-2013, considerando 13°.

⁷⁰ *Op. cit.*, considerando 16°.

⁷¹ *Op. cit.*, considerando 20°.

⁷² *Op. cit.*, considerando 21°.

El sentenciador observa que, en la especie, se incumple con la orden exigida por el artículo 25 de la Ley Orgánica de Aduanas, en virtud del cual:

“Para el cumplimiento de las facultades a que se refiere el presente párrafo, los empleados deberán dar a conocer su investidura oficial, exhibiendo, además, la competente orden, cuando dichas facultades se ejerzan fuera de las zonas primarias de competencia o de los perímetros de vigilancia especial”⁷³.

La orden a que alude el artículo fue omitida por el fiscalizador. Luego:

“La normativa legal y reglamentaria vigente, le ha impuesto una exigencia imperativa al SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS, para actuar como lo hizo, esto es, que previo a una fiscalización que involucre ‘a entrada, registro e incautaciones’, lo deberá hacer por medio de un ‘Acto Administrativo’, previo al acto de fiscalización. (...) Pues bien, en el presente caso el actor, impugna la actuación llevada a cabo por los funcionarios de aduanas, quienes procedieron sin ORDEN PREVIA, a fiscalizar e incautar los documentos que dan cuenta del dominio de su vehículo (...). Por otro lado, ciertamente resulta sensato dirimir que la incautación de la cual fue objeto parte de la propiedad del reclamante, se construyó a base de una ‘omisión’ imprudente por ADUANAS, es decir, de un ‘dejar de hacer’ en aquellos casos en que la Administración se encontraba obligada a obrar, vulnerando de paso, un derecho fundamental, como lo es el ‘derecho de propiedad’, garantía cautelada por el presente procedimiento (...)”⁷⁴.

El TTA advierte, a partir de las pruebas rendidas en el término probatorio, que el ente fiscalizador no observó las normas del procedimiento preestablecidas por el legislador. A mayor abundamiento:

“Que, como sustento de lo anterior, la vulneración se origina en este caso, en que ADUANAS procede en virtud de un actuar ilegal y arbitrario, carente de un acto administrativo que sustente su legítima función que la ley le ha encomendado, sino que solo a base de supuestos y amparada en el ejercicio de su potestad fiscalizadora, pero en este caso, no ajustado a derecho, tal como lo prescribe nuestro ordenamiento jurídico”⁷⁵.

Finalmente, constata: “ADUANAS no se ajustó en el procedimiento de fiscalización que reclama el Señor ROJAS VARAS, a la normativa legal y reglamentaria vigente”⁷⁶.

⁷³ Artículo 25 de la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas.

⁷⁴ 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-15-00049-2013, considerando 22°.

⁷⁵ *Op. cit.*, considerando 23°.

⁷⁶ *Op. cit.*, considerando 24°.

A partir de lo anterior, el tribunal falla a favor del reclamante por vulneración de derechos, ordenando al director regional de la Aduana Metropolitana hacer entrega de las especies incautadas, propiedad del reclamante de autos, cesando toda medida arbitraria e ilegal dispuesta con motivo de la fiscalización efectuada con fecha 22 de marzo de 2013 respecto de Gustavo Floridor Rojas Varas.

No es ocioso enfatizar que cuando el Estado y sus organismos se exceden en sus facultades, conculcando así los derechos de los administrados, la entelequia pública se ubica en un terreno oscuro, donde no es, no existe, ni obra. Pues el límite de su ejercicio es el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana.

Como concreción de esta idea, se aprecia que, en el caso de estudio, el proceso de fiscalización en que se fundó el acto administrativo del SNA reprobó el test de legalidad del procedimiento, debido a la omisión de elementos propios del proceso de gestación del acto administrativo, lo que concluyó en la vulneración del derecho de propiedad de un administrado. Posteriormente, es el propio ordenamiento jurídico, mediante el establecimiento del amparo tributario, que habilita a un tercero imparcial llamado TTA para restablecer el imperio del Derecho y asegurar la debida protección del reclamante.

IV. D) IMPACTO DE CADA UNO DE LOS CRITERIOS EN LA JURISPRUDENCIA DE LOS TTA

Con el ánimo de mostrarle al lector el empleo global de estos principios por parte de los TTA de la Región Metropolitana, se elaboró el siguiente cuadro (N° 8):

Cuadro N° 8
Uso de los principios jurisprudenciales en los TTA

Cifras Criterios Jurisprudenciales				
T.T.A. R.M.	Total Reclamos Fallados e Inadmisibles	Idoneidad del Procedimiento	Derechos Indubitados V/S Meras Expectativas	Legalidad del Procedimiento de Fiscalización
1° T.T.A.	6	2 de 6	2 de 6	2 de 6
2° T.T.A.	6	4 de 6	1 de 6	0 de 6
3° T.T.A.	6	4 de 6	5 de 6	0 de 6
4° T.T.A.	24	12 de 24	6 de 24	5 de 24
TOTAL	42	22 de 42	14 de 42	7 de 42

De esta manera, el principio más utilizado por estos tribunales ha sido el principio de idoneidad del procedimiento. Luego, le sigue el principio derechos indubitados versus meras expectativas. En tercer y último lugar, el criterio jurisprudencia de legalidad del procedimiento de fiscalización.

Conclusiones

- 1) Mediante la creación del amparo tributario, se torna más técnica la tutela de los derechos fundamentales de naturaleza tributaria, al encargar el legislador su conocimiento a órganos jurisdiccionales independientes y altamente especializados, cuya finalidad será restablecer el imperio del Derecho y asegurar la debida protección del reclamante en los casos en que, frente a una acción u omisión del SII o del SNA, los derechos de los contribuyentes resulten conculcados.
- 2) Los derechos tutelados por la acción son de rango constitucional, en específico, los derechos fundamentales reconocidos en los numerales 21°, 22° y 24° de la carta fundamental. Al mismo tiempo, la acción cautelar protege los derechos del contribuyente, individualizados de forma no taxativa en el artículo 8° bis del *Código Tributario*.
- 3) El número total de reclamos ingresados a los cuatro TTA de la Región Metropolitana durante el periodo que va desde el 1 de febrero de 2013, época de su creación, hasta el 1 de septiembre de 2017, corresponde a un total de cincuenta y cinco.
- 4) Desde una perspectiva global, tan solo el 9,1% de los reclamos ingresados terminó favoreciendo a los contribuyentes reclamantes. El 90,9% restante no concluyó en su satisfacción, ya sea debido a tenerse por no presentados, haber sido declarados inadmisibles, al desistimiento por parte del reclamante o, bien, al rechazo, por parte del TTA, en aspectos de fondo.
- 5) En la misma línea, los derechos de los contribuyentes más reclamados son: el derecho de propiedad; el derecho de igualdad ante las cargas públicas, ambos de la *CPR* y, finalmente, el derecho a obtener las devoluciones previstas en las leyes tributarias.
- 6) Se infiere la existencia de tres criterios jurisprudenciales bastante bien definidos, todos los cuales constituyen reales test de juridicidad para determinar si, en los hechos y en el derecho, se ha verificado una vulneración a los derechos de los contribuyentes. Dichos criterios son: idoneidad del procedimiento;

- derechos indubitados versus meras expectativas y legalidad del procedimiento de fiscalización.
- 7) Conforme al principio de idoneidad del procedimiento, los TTA, al conocer del amparo tributario, ponderan si el asunto obedece a la vulneración de derechos del contribuyente o, bien, si se trata de cuestiones de fondo, relativos a materias tributarias contables, para las cuales el legislador ha previsto en la ley procesal tributaria otra especie de procedimientos.
 - 8) El criterio de derechos indubitados versus meras expectativas supone para el juzgador tributario resolver una cuestión de fondo. Esto es, si el derecho respecto del cual el contribuyente reclama tutela jurídica es de carácter indubitado o no. En otras palabras, si aquel tiene a su respecto un verdadero derecho adquirido integrado en su patrimonio o, bien, si se trata de una mera expectativa, la cual, mediante el correcto ejercicio de las facultades legales previstas por el legislador tributario, se robustecerá y evolucionará en un derecho adquirido.
 - 9) En cuanto al principio de legalidad del procedimiento de fiscalización, es mediante este test que el juzgador tributario examina con detalle cada una de las etapas en los procedimientos de fiscalización para verificar si, en los hechos, la autoridad tributaria o aduanera ha incurrido en una desprolijidad en el cumplimiento de las normas que regulan la gestación del acto administrativo o, por el contrario, si estas han cumplido con celo, el mandato legal y constitucional en la tramitación del mismo.

Bibliografía

- ALAMOS VERA, Eduardo, *La nueva justicia tributaria chilena*, Santiago, Editorial Edimatri, 2009.
- ALAMOS VERA, Eduardo, *Los derechos del contribuyente chileno procedimiento de reclamo, un análisis de la ley N° 20420 de 2010*, Santiago, Thompson Reuters, 2011.
- ASTE MEJÍAS, Christian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario*, Santiago, Publishing Chile, 2009, tomo I.
- GARCÍA ESCOBAR, Jaime, “Análisis de sentencias dictadas por los tribunales tributarios y aduaneros”, en *Revista de Derecho*, segunda época, vol. I, N° 2, Santiago, 2013.
- MASSONE PARODI, Pedro, *Infracciones tributarias*, Santiago, Legal Publishing Chile, 2009.
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique, “El nuevo contencioso tributario”, en *Revista de Derecho*, segunda época, vol. I, N° 2, Santiago, 2013.

- NAVARRO BELTRÁN, Enrique, "35 años del recurso de protección notas sobre su alcance y regulación normativa", en *Estudios Constitucionales*, vol. 10, N° 2, Santiago, 2012.
- SILVA GALLINATO, María, *Acciones protectoras de derechos fundamentales*, Santiago, Editorial Thomson Reuters, 2012.
- SOTO KLOSS, Eduardo, *Derecho Administrativo. Temas fundamentales*, Santiago, Legal Publishing Chile, 2012.
- UGALDE, Rodrigo y Jaime GARCÍA, *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*, Santiago, Legal Publishing Chile, 2008.
- UGALDE, Rodrigo, Jaime GARCÍA y Alfredo UGARTE, *Tribunales tributarios y aduaneros*, 4ª ed, Santiago, Legal Publishing, 2011.
- UGALDE, Rodrigo y Jaime GARCÍA, *Elusión, planificación y evasión tributaria*, Santiago, Legal Publishing Chile, 2010.

NORMAS

- Circular N° 41 de fecha 26 de julio de 2006, "Materia: Derechos de los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos".
- Constitución Política de la República*, decreto N° 100 del Ministerio Secretaría General de la Presidencia, 22 de septiembre de 2005.
- Decreto con fuerza de ley N° 213 sobre Ordenanza de Aduanas, *Diario Oficial*, 4 de junio de 2015.
- Decreto de Hacienda N° 329 sobre Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, *Diario Oficial*, 20 de junio de 1979.
- Decreto ley N° 824 sobre Ley de Impuesto a la Renta, *Diario Oficial*, 31 de diciembre de 1974.
- Decreto ley N° 825 sobre Ley de Impuestos a las Ventas y Servicios, *Diario Oficial*, 3 de diciembre de 1976.
- Decreto ley N° 830 sobre *Código Tributario*, *Diario Oficial*, 31 de diciembre de 1974.
- Ley N° 20322 Fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, *Diario Oficial*, 27 de enero de 2009.
- Ley N° 20420 Modifica el *Código Tributario* para Explicitar Derechos de los Contribuyentes, *Diario Oficial*, 19 de febrero de 2010.
- Ley N° 21039 Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, *Diario Oficial*, 20 de octubre de 2017.

JURISPRUDENCIA

- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013a): RIT VD-15-00049-201, Mancilla Velázquez María Ana Con Dirección Regional de Aduana Metropolitana, 1 de julio de 2013.

- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013b): RIT VD-15-00045-2013, Gustavo Floridor Rojas Vargas con Dirección Regional de Aduana Metropolitana, 1 de julio de 2013.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013c): RIT VD-15-00068-2013, Forestal Bureo S.A. con SII Dirección Regional Santiago Centro, 22 de julio de 2013.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013d): RIT VD-15-00070-2013, Forestal O'Higgins S.A. con SII Dirección Regional Santiago Centro, 22 de julio de 2013.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013e): RIT VD-15-00069-2013, Inmobiliaria Bureo S.A. con SII Dirección Regional Santiago Centro, 22 de julio de 2013.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013f): RIT VD-15-00077-2013, Guzmán Giesen Juan Pablo con SII Dirección Regional Santiago Centro, 2 de agosto de 2013.
- 2^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013a): RIT VD-16-00157-2013, Carolina del Carmen Bravo Silva con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente, 30 de octubre de 2013.
- 2^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013b): RIT VD-16-00158-2013, Sociedad Metalúrgica Torres y Ocaranza Ltda. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente, 27 de diciembre de 2013.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013): RIT VD-17-00055-2013, Klaassen Pettenati, Anna María con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, 5 de noviembre de 2013.
- 4^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013a): RIT VD-18-00057-2013, Inversión Productiva (Chile) S.A. Con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 27 de marzo de 2013.
- 4^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013b): RIT VD-18-00015-2013, Blasmar S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 3 de abril de 2013.
- 4^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013c): RIT GR-18-00298-2013, Froimovich Hes, Stephanie Noemi con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 13 de noviembre de 2013.
- 4^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013d): RIT VD-18-00309-2013, Froimovich Hes, Carolyn Deborah con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 26 de noviembre de 2013.
- 4^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013e): RIT VD-18-00290-2013, Froimovich Hes, Jocelyn Helen con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 29 de noviembre de 2013.
- 4^o TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013f): RIT VD-18-00275-2013, Hes Noe, Claire Rose con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 2 de diciembre de 2013.

- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2013g): RIT VD-18-00277-2013, Froimovich Libedinsky, Eduardo Moisés con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 3 de diciembre de 2013.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014a): RIT VD-15-00430-2013, Fabiola Aravena León EIRL con SII Dirección Regional Santiago Centro, 31 de enero de 2014.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014b): RIT VD-15-00134-2014, José Nelson Arriagada Jiménez Comercial EIRL con SII Dirección Regional Santiago Centro, 1 de julio de 2014
- 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014a): RIT VD-16-00054-2014, Juan Alejandro Lucar Figueroa con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte, 15 mayo de 2014.
- 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014b): RIT VD-16-00090-2014, Salmones Aysén S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte, 11 de julio de 2014.
- 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014c): RIT VD-16-00082-2014, Patricio Andrés Valenzuela Gamboa Con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte, 11 de julio de 2014.
- 2° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014d): RIT VD-16-00087-2014, Transportes Via Tur Ltda. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Poniente, 1 de agosto de 2014.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014a): RIT VD-17-00035-2014, Luminosos Acriluz Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, 26 de mayo de 2014.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014b): RIT VD-17-00147-2014, Metales Excedentes Industriales y otros M&M LTDA con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, 4 de diciembre de 2014.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014f): RIT VD-18-00325-2013, Inersa S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 31 de enero de 2014.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014a): RIT VD-18-00033-2014, Covarrubias Correa, Pelayo con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 14 de febrero de 2014.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014b): RIT VD-18-00566-2013, Aerocontinente Chile S.A. En Quiebra con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 20 de febrero de 2014.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014c): RIT VD-18-00405-2013, Carl Rudolf Schmitz Buckn con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 22 de mayo de 2014.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO , Región Metropolitana (2014d): RIT VD-18-00924-2014, Justiniano Briones Anita y otros con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 5 de junio de 2014.

- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2014e): RIT VD-18-00406-2013, Methanex USA LLS Establecimiento Permanente con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 10 de octubre de 2014.
- 1^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015): RIT VD-15-00075-2015, Polifusión S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Norte, 10 octubre de 2015.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015): RIT VD-31-00031-2015, Carolina Aguayo Paredes con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago oriente, 15 de abril de 2015.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015a): RIT VD-18-00063-2015, Moreira Barros, Iván Alejandro con SII Dirección Nacional, 18 de junio de 2015.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015b): RIT VD-18-00048-2014, Inmobiliaria Sucre Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 24 de junio de 2015.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015c): RIT VD-18-00052-2014, Inmobiliaria Sucre Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 24 de julio de 2015.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2015d): RIT VD-18-00047-2015, Vergara Gonzalez con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, 21 de septiembre de 2015.
- 1^{er} Tribunal Tributario y Aduanero, Región Metropolitana (2016): RIT VD-15-00172-2015, Luis Felipe Abbott Matus con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro, 29 de febrero de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016a): RIT VD-17-00155-2015, Tripode S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Oriente, 7 de enero de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016b): RIT VD-17-00030-2015, EF Securitizadora S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 2 de marzo de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016c): RIT VD-17-00030-2016, Inmobiliaria y Asesorías Santa Lucía Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 20 de mayo de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016d): RIT VD-17-00035-2016, Jorge Ivan Canessa León De La Barra y Otros con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 23 de mayo de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016e): RIT VD-17-00227-2015, Sociedad Importadora y Exportadora IMEX Ltda. con SII Dirección Regional Metropolitana Oriente, 29 de julio de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016f): RIT VD-17-00117-2016, Inmobiliaria y Asesorías Santa Lucía Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 31 de agosto de 2016.

- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016a): RIT VD-18-00075-2015, Servicios Informáticos Movix CHILE Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 26 de febrero de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016b): RIT VD-18-00064-2015, Recursos Humanos Outsourcing CHILE S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 15 de marzo de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016c): RIT VD-18-00018-2016, Calderón Olguín con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 9 de mayo de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016d): RIT VD-18-00034-2016, Retetra S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Sur, 30 de mayo de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016e): RIT VD-18-00052-2015, Froimovich Hes Stephanie y otra con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 23 de septiembre de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016f): RIT VD-18-00096-2015, Froimovich Libedinsky, Eduardo con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 27 de septiembre de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016g): RIT VD-18-00095-2015, Hes Noe, Claire Rose con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 29 de septiembre de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016h): RIT VD-18-00046-2016, Alimentos y Restaurantes El Limón limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 14 de noviembre de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016i): RIT VD-18-00038-2016, Fis Card Processing Services S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 18 de noviembre de 2016.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2016j): RIT VD-18-00123-2016, Fis Card Processing Services .A. SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 21 de diciembre de 2016.
- 3^{er} TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2017): RIT VD-17-00098-2015, Recursos Humanos EST Chile S.A. con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 5 de abril de 2017.
- 4° TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO, Región Metropolitana (2017) RIT VD-18-00053-2017, Sociedad de Inversiones Roani Limitada con SII Dirección Regional Metropolitana Santiago Oriente, 15 de julio de 2017.

OTROS DOCUMENTOS

“Modifica el Código Tributario en lo relativo a los derechos de los contribuyentes”, en *Boletín* N° 138445-05.