

## LA TUTELA ADMINISTRATIVA EFECTIVA

### AN EFFECTIVE ADMINISTRATIVE LEGAL PROTECTION

Jorge Montecinos Araya\*

**RESUMEN:** a nuestra rama de estudio se le ha descrito como a un ordenamiento jurídico sustentado en el concepto de “impuesto”. Se le ha atribuido al Derecho Tributario una falsa relación de igualdad entre los dos sujetos centrales de la disciplina, el contribuyente y el fisco, por lo que la progresiva pérdida de valores jurídicos en la disciplina se ha vuelto evidente. Es por esto que urge analizar la aplicación del principio de tutela administrativa efectiva en el ámbito de esta rama particular del derecho.

**Palabras clave:** impuesto, obligación, igualdad jurídica, tutela judicial efectiva, tutela administrativa efectiva, impugnabilidad, bloque de constitucionalidad.

**ABSTRACT:** *our area of legal study has been described as a legal system which relies on the concept of 'tax'. An equality relationship has been assigned to the two main subjects on tax law and because of that the progressive loss of legal values in this discipline has become evident. This is why is urgent to analyze the implement of the effective administrative legal protection in this particular law branch.*

**Keywords:** *tax, obligation, equity, effective judicial legal protection, effective administrative legal protection, judicial review, block of constitutionality.*

## 1. INTRODUCCIÓN

Nuestra novel disciplina se ha construido en torno al concepto de tributo; el que, en algún momento, con el objeto de abandonar su concepción, como una simple relación de poder, ha sido explicado y justificado, como una obligación —concepto milenario del Derecho civil—

---

\* Abogado Universidad de Concepción, Profesor de Derecho Tributario, Universidad de Concepción. Socio en Ramos Pazos, Montecinos, Pereira. Correo electrónico [jorgemontecinos@rpm.d.cl](mailto:jorgemontecinos@rpm.d.cl). Recibido el 22 de octubre de 20224, aceptado el 23 de noviembre de 2024.

la obligación tributaria. Se creía así abrazar los estándares propios del Estado de Derecho, abandonando los influjos de la ideología del Estado de Policía; el que se entendía superado por el avance de la civilización —occidental— conforme a los nuevos valores y dogmas que hacían también su aparición, centrados en la dignidad humana y en el necesario respeto de sus derechos fundamentales.

Esta obligación tributaria, eje dogmático de la disciplina, al decir del maestro Sáinz De Bujanda, sin embargo, no explica y justifica todas las complejidades y particularidades del fenómeno tributario.<sup>1</sup> La concepción del tributo, como obligación, en efecto, postula y destaca que el fisco y el contribuyente se hallan en un plano de igualdad, según las relaciones posibles entre acreedor y deudor. Esta igualdad, desmentida por la práctica, para ciertos autores, como el profesor Ferreiro Lapatza, se ha erigido en un verdadero dogma.<sup>2</sup>

La polémica ha sido bien retratada por Palao Taboada, quien, apenas el 2001, se preguntaba: ¿Está el contribuyente en una relación de “Sujeción Especial” frente a la administración tributaria? Descartando que el binomio relación jurídica y relación de poder sea una cuestión simplemente abstracta, alejada de la realidad, nos advierte: “...cuando se pregunta a los tributaristas prácticos la doctrina de que la relación tributaria es una relación obligacional entre dos partes situadas en un plano de esencial igualdad, sin otras facultades que las derivadas de la existencia de ese vínculo, inevitablemente se produce una reacción de escepticismo o de rechazo frontal. ¿Cómo va a ser igual —exclama con asombro el práctico— la posición de la Administración Tributaria, que puede requerir al contribuyente numerosos datos e informaciones, someterle a investigación y ejecutar el crédito tributario sobre su patrimonio, sino además soportar el ejercicio por la Administración de todas esas facultades?”<sup>3</sup>.

Lo que sucede es que el fenómeno tributario no se agota en la existencia legal de la obligación de pagar el tributo; sino que, al imponerse un sistema tributario fundado en autoliquidaciones de impuestos, confeccionadas por el propio contribuyente, se requiere una actuación posterior de la Administración —aunque sea potencial— en orden a constatar el oportuno y fiel cumplimiento. Al mismo tiempo, se han hecho recaer en el contribuyente, y también en terceros, un sinnúmero de deberes formales destinados a facilitar esa función.

De cara a las nuevas tecnologías, como soporte de la fiscalización que desarrolla la Administración tributaria, Serrat Romaní habla de la “potestad de información”; “potestad que desencadena una relación jurídica en que se ven envueltos tanto la Administración y los contribuyentes como los intermediarios, quienes han adquirido mayor protagonismo con los nuevos modelos de intercambio de información...de forma que actualmente son el mayor

---

<sup>1</sup> SÁINZ DE BUJANDA (1985) p. 146.

<sup>2</sup> FERREIRO LAPATZA (2006) p. 245.

<sup>3</sup> PALAO TABOADA (2001) pp. 143-160 y pp. 365-382, versión que hemos consultado.

soporte que tienen las Administraciones para obtener datos.”<sup>4</sup> Es lo propio de lo que se denomina un Derecho tributario de masas.

## 2. CARÁCTER PÚBLICO DEL DERECHO TRIBUTARIO

La satisfacción íntegra y oportuna de esta obligación tributaria, enseguida, apunta a la concreción de un interés público de la máxima importancia; la obtención de los ingresos esenciales para el financiamiento de la actividad estatal. Serán los ingresos tributarios la principal fuente de financiamiento de los gastos públicos; entre otros, conforme a la sensibilidad de nuestra época, aquellos destinados a hacer efectivos los derechos económicos, sociales y culturales. Bajo esta misma lógica, tales ingresos deben ser también fiscalizados y recaudados, según la real capacidad contributiva de cada uno, siendo especialmente reprochables el fraude y las hipótesis de elusión. Frente al derecho a la exacción patrimonial coactiva, que presupone el tributo a favor del fisco, se encuentra el deber de contribuir de cargo del sujeto pasivo; deber consagrado expresamente por algunas cartas fundamentales. Subyace, en esta materia, una tensión innegable entre principios y valores de la máxima envergadura: igualdad y solidaridad, por una parte, y legalidad y seguridad jurídica, por otra.

Pues bien, esta actividad que lleva a cabo la Administración tributaria, como toda actividad administrativa, se enmarca en la lógica propia del Derecho público. La lógica y el lenguaje de la competencia, de las potestades y del procedimiento administrativo. El fisco no sólo asume el rol de acreedor, sino también de autoridad administrativa. El contribuyente, frente a la Administración tributaria, que defiende el interés general, y no su propio interés, queda sometido al ejercicio de las potestades públicas, las que, en todo caso, deben ejercerse con estricto apego a la juridicidad. Pero el desequilibrio es mayor, puesto que el contribuyente debe enfrentarse a lo que Valdés Costa denominó “la triple condición del estado”: el que legisla, fiscaliza y juzga.<sup>5</sup>

En el plano legislativo, no debe olvidarse, como recuerda García Novoa, que la norma tributaria, al igual que la penal, participan de lo que la doctrina alemana ha llamado “actos soberanos de limitación de libertad”, en cuanto impone una conducta.<sup>6</sup> En el plano más general se puede explicar al Derecho tributario, conforme a esta tradición jurídica, al igual que el Derecho penal, como un orden de injerencia. La asimilación entre la ley tributaria y la ley penal, entre el impuesto y la pena, aunque obedezcan a presupuestos ontológicos y axiológicos distintos, no es baladí. Ambos ordenamientos se asientan en las expresiones máximas del poder estatal: el poder tributario y el ius puniendi.

---

<sup>4</sup> SERRAT (2018) p. 37.

<sup>5</sup> VALDÉS (1992) p. 277.

<sup>6</sup> GARCÍA (2000) p. 98.

### **3. LA NECESIDAD DEL RECONOCIMIENTO Y DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA TUTELA JUDICIAL, LEGAL Y ADMINISTRATIVA EFECTIVAS**

Lo dicho no tiene otro fin que resaltar la necesidad, en nuestra disciplina, de una tutela jurisdiccional efectiva, pero concebida no sólo como la implantación de un debido proceso, sino también destacadamente el reconocimiento y reforzamiento de los derechos fundamentales de los contribuyentes; más allá de si se hacen valer o no ante la autoridad judicial. A pesar de su reconocimiento nacional y supranacional, como advierte Ribes, “su incuestionable relevancia contrasta con la insatisfactoria protección que en ocasiones se presta a los intereses de los contribuyentes en la realidad práctica”<sup>7</sup>.

No está demás, recordar, entre nosotros, que la existencia de un tribunal independiente e imparcial, en las causas tributarias y aduaneras, presupuesto esencial del debido proceso, recién vino a concretarse con la Ley 20.322, del 2009. Pero sólo limitado a la justicia tributaria declarativa, puesto que la ejecución sigue radicada, en buena medida, en la primera instancia, en la Administración activa, encarnada en los Tesoreros Regionales y/o Provinciales, en su calidad de jueces sustanciadores, manteniendo un sistema de cobranza cuyos orígenes se remontan a la legislación colonial española. Esta afectación cruda del derecho a la tutela judicial efectiva, entre nosotros, parece que a nadie espanta; debiendo hacerlo.

Pero la necesaria protección de los contribuyentes no sólo exige un proceso racional y justo, como indicáramos, sino la efectiva protección de sus derechos fundamentales en la fase previa al litigio o, como recientemente se ha escrito, *ex ante*. Justamente en esta fase administrativa, el órgano fiscalizador actúa en el ejercicio de potestades públicas, produciéndose un natural contrapeso a su favor en desmedro del contribuyente, el que, más bien, se encuentra en una franca situación de sujeción. Esta es la lógica y potencia propia del Derecho administrativo. De manera que el ordenamiento debe contemplar no sólo el reconocimiento de estos derechos, sino también las reglas técnicas y los mecanismos idóneos, para hacerlos efectivos. No basta, en consecuencia, con la consagración de unos derechos subjetivos a favor de los contribuyentes, sin que, a un tiempo, se establezcan las correspondientes garantías, o sea, los mecanismos para asegurar que esos derechos puedan realizarse plenamente, sin que exista una vulneración, por acción u omisión, por parte de la Administración tributaria.

El contribuyente, aunque sujeto pasivo de múltiples relaciones jurídicas tributarias, también es un ser humano —directa o indirectamente— y, en tal calidad, amparados por su dignidad, son titulares de derechos constitucionalmente protegidos. Como dice Nogueira Alcalá, “la dignidad de la persona se constituye en el valor supremo y en el principio jurídico que constituye la columna vertebral básica de todo el ordenamiento constitucional y es fuente de todos los derechos fundamentales, irradiando todo el sistema jurídico el que debe

---

<sup>7</sup> RIBES (2020) p. 23.

interpretarse y aplicarse conforme a las condiciones en que dicha dignidad se realice de mejor forma.”<sup>8</sup> De esta manera, el ordenamiento limita, condiciona, subordina incluso, el ejercicio de las potestades de las poderosas administraciones tributarias al respeto de los derechos fundamentales de los obligados tributarios.

La necesidad de su respeto en la fase del procedimiento administrativo tributario, previa al litigio, viene siendo exigida, tanto por la doctrina administrativa general, como por la tributaria. En España, al efecto, García de Enterría y Fernández, han escrito que la garantía procedimental completa la garantía judicial, “porque aquella actúa antes de que la decisión sea adoptada, mientras que ésta entra en juego a posteriori, revisando ex post facto conductas cumplidas cuya potencialidad lesiva no siempre puede contrarrestarse...”<sup>9</sup>

En Francia, asimismo, Rivero, nos indica que la protección de los administrados queda mejor asegurada por las garantías previas a la decisión que por los recursos ejercidos con posterioridad<sup>10</sup>. Desde la óptica tributaria, por su parte, Serrat Romaní, advierte que, iniciada la vía judicial, “su respeto efectivo está en entredicho y reservado a aquellos justiciables con capacidad de litigar, que no al común de los ciudadanos que día a día se ven sujetos a procedimientos administrativos tributarios, en los que no se les garantiza una protección real de sus derechos fundamentales”<sup>11</sup>.

#### **4. EL ROL A CUMPLIR DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO RACIONAL Y JUSTO**

No hay inconveniente positivo, desde esta perspectiva, para reconocer la existencia de un procedimiento administrativo racional y justo, particularmente, en la órbita tributaria. Lo que, en Argentina, CASSAGNE denomina “el debido proceso adjetivo”<sup>12</sup>. La doctrina nacional y la jurisprudencia, sin excepciones prácticamente, entre nosotros, vienen exigiendo un procedimiento administrativo fundado en la bilateralidad de la audiencia, en el derecho a la prueba, en una decisión motivada, etc.

Tratándose del procedimiento administrativo tributario, pese a algunas vacilaciones jurisprudenciales iniciales, no tan antiguas, toda discusión vino a quedar zanjada mediante la dictación de la ley 21.210, de 2020, que sustituyó el art. 8 bis del Código Tributario, incorporando un reforzado catálogo de derechos del contribuyente, muchos de ellos destinados a hacerse efectivos en la fase previa al litigio. No hace poco, algún autor español, se ha referido a esta realidad, en contraste con la tutela judicial efectiva, **a la tutela administrativa efectiva**, expresión que seguramente llegará para quedarse<sup>13</sup>.

---

<sup>8</sup> NOGUEIRA (2010) p. 82.

<sup>9</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ (2022) p. 471.

<sup>10</sup> RIVERO (2019) p. 139.

<sup>11</sup> SERRAT (2018) p. 36.

<sup>12</sup> CASSAGNE (2017) p. 34.

<sup>13</sup> MURILLO (2021) p. 80.

En otra parte, celebramos el reforzado catálogo de derechos consagrados el año 2020; pasados cuatro años, cabría preguntarse si tales esperanzas se han visto cumplidas en la práctica de las relaciones entre Administración tributaria —particularmente, el SII— y los contribuyentes. Conforme a nuestro leal saber y entender, a pesar de los esfuerzos de la Administración, eso hay que reconocerlo, el resultado no ha sido el esperable. Muchas veces, por ejemplo, el derecho a ser oído, en sede administrativa, se expresa en una audiencia decretada, quedando la impresión, sin embargo, que lo expuesto en ella, no alterará la decisión que se ha decidido adoptar.

El derecho a la motivación de los actos administrativos tributarios, enseguida, no siempre se cumple cabalmente. Los casos de ausencia total de motivación son más bien escasos; pero, no es raro, encontrarse con actos del procedimiento de fiscalización en que sólo existe una motivación aparente que se traduce en la relación de una sucesión de hechos y afirmaciones genéricas en el aire, a los que sucede una relación de normas aplicables en abstracto, que comprende unas aplicables al caso y otras no. En estos casos, como ha dicho Colao Marín, “falta el elemento motivación, porque la motivación no es sino un razonamiento de aplicación del derecho a un caso concreto, específico e histórico”<sup>14</sup>.

Lo dicho no sólo acontece con los actos terminales del procedimiento administrativo tributario, sino también con los de apertura en que se requieren antecedentes, sin respetar el plazo ordinario de caducidad y/o prescripción de tres años del inciso 1° del art. 200 del Código Tributario. Hemos visto que se requieren los antecedentes de los últimos seis años, tanto en IVA, como en Renta, conforme al inciso 2° del mismo precepto. Ciertamente, la misma Ley 21.210 derogó la antigua Ley 18.320, llamada de incentivo al cumplimiento tributario, más conocida, como ley tapón, y que limitaba, en principio, el requerimiento de antecedentes en el IVA a los últimos 36 periodos mensuales.

Cabe preguntarse, sin embargo, si esta derogación habilita a la Administración tributaria, para ahora requerir sin más dichos antecedentes conforme al plazo máximo de caducidad de los últimos 6 años... En nuestro concepto, claramente no. La misma Ley 21.210, en efecto, incorporó el derecho a “que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe”; derecho que quedaría sin contenido, irrespetado, si aceptáramos que la Administración del arranque requiera antecedentes por periodos tributarios que sólo pueden ser examinados, bajo el presupuesto que las declaraciones presentadas por ese contribuyente fueren maliciosamente falsas. Pero la práctica revela, en este caso, una actuación administrativa antijurídica más grave, puesto que tal requerimiento, para extender el plazo de fiscalización a 6 años, no se motiva de ninguna manera.

---

<sup>14</sup> COLAO (2019) p. 145.

## **5. EL DEBER DE EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

La toma de conciencia, por parte de los operadores jurídicos, respecto de los intereses en juego, a saber, la tutela administrativa efectiva, como manifestación, en último término, de la dignidad humana, y el respeto de los derechos fundamentales de los intervinientes del procedimiento administrativo tributario, necesariamente significará elevar los estándares exigibles a la autoridad tributaria; propiciando un control judicial estricto que conduzca al restablecimiento de la legalidad quebrantada.

El respeto de los derechos subjetivos reconocidos a los contribuyentes, en esta perspectiva, importa apreciar su dimensión procesal, obrando como garantías procesales. Como ha escrito, en nuestro país, Larraín Villanueva, la consagración de los derechos del contribuyente, por nuestra ley tributaria, da cuenta de un avance sustantivo en la profundización de la tutela judicial efectiva. Advierte, sin embargo: “estos avances por sí solos no aseguran la justicia en el ámbito procesal tributario. Deben acompañarse de una interpretación y de una aplicación por parte de los jueces que transparenten este ideal de justicia, la voluntad de ir más allá de la ley para encontrar el sentido y alcance de la norma fundamental”<sup>15</sup>.

La irrupción fulminante e irresistible de las nuevas tecnologías, el uso de ellas, pionero y masivo, por parte de las administraciones tributarias, merece un comentario aparte. La preocupación resulta evidente, porque ellas instalan un nuevo paradigma en el modo de relacionarse con los contribuyentes y sujetos intermediarios. Estas tecnologías suponen dotar a las administraciones tributarias de nuevos y poderosos medios de fiscalización, desconocidos hasta ahora, amenazando con aumentar aún más la natural asimetría existente en el ámbito administrativo.

En la era digital, según Serrat Romani, se concibe a la transparencia como “un poder invisible que permite a los organismos estatales ejercer el control sobre el conjunto de la sociedad a través de la información...”.<sup>16</sup> También que el fenómeno de la digitalización viene a incrementar el riesgo potencial de caer en un totalitarismo digital. Frente a esta nueva realidad virtual, electrónica, telemática, etc., cabe preguntarse si los contribuyentes quedarán suficientemente protegidos por el catálogo de derechos hasta ahora consagrados legalmente, tradicionalmente reconocidos, no sin grandes esfuerzos y resistencias. Si el empleo de estas tecnologías, dotan a la autoridad tributaria de nuevos poderes, parece natural que se le reconozcan a los contribuyentes nuevos derechos y garantías, reforzándose, en todo caso, los existentes.

---

<sup>15</sup> LARRAÍN (2023) p. 196.

<sup>16</sup> SERRAT (2018) p. 49.

## 6. EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA IRRUPCIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

La cuestión que convoca mayor atención y preocupación, en esta línea, es el empleo de la inteligencia artificial, por parte de las administraciones tributarias. El empleo de la IA puede ir desde actuar como medio coadyuvante en la adopción del acto o resolución hasta su generación en forma totalmente autónoma. En el primer caso resulta de gran utilidad el empleo de métodos predictivos para determinar el riesgo fiscal de los contribuyentes, lo que determinará, a su vez, los planes de fiscalización, centrándose en aquéllos que el algoritmo identifique como potenciales incumplidores. Los riesgos acá, entre otros, corresponden a los sesgos que puedan introducir el empleo de la IA, la opacidad del mecanismo, y la afectación de la igualdad ante la ley.

En el caso de las decisiones automatizadas, en que no interviene directamente un funcionario público, el derecho afectado normalmente será el de la motivación del acto administrativo. En este sentido, se ha escrito por Santiago Marcos: “El problema es que con el aumento de la automatización en la AT los obligados tributarios quedan desamparados al no poder conocer si la decisión que le afecta directamente ha sido tomada con o sin intervención humana, si los datos recabados son los correctos o si los parámetros determinados en el sistema inteligente de la AT son válidos para su caso concreto.”<sup>17</sup>

En ambos casos, ha dicho la doctrina, puede resultar afectado el derecho de defensa, “en el sentido de que no pueden conocerse las razones por las que se haya adoptado una determinada decisión -cajas negras- ni, por tanto, impugnarla con todas las garantías.”<sup>18</sup> RIBES propone seguir el modelo el francés, el cual “reconoce de forma explícita determinados derechos de los administrados ante el uso de la IA, como el derecho al error, el derecho a la información tanto de la utilización del algoritmo (soslayándose así el riesgo de la adopción de decisiones automatizadas sin conocimiento del ciudadano), como sobre su funcionamiento (en qué medida ha contribuido a la toma de decisión, qué datos han sido objeto de tratamiento y los criterios de dicho tratamiento) o el derecho a solicitar un control tributario voluntario.”<sup>19</sup>

## 7. CONCLUSIONES

La adaptación del Derecho a estas nuevas realidades y desafíos, particularmente, en la esfera tributaria, debe considerar, en primer lugar, el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin que el interés público comprometido en el ejercicio del poder tributario justifique su sacrificio desproporcionado.

Urge, en esta tarea, consagrar en nuestra legislación el derecho a la buena administración tributaria, derecho de muy nueva data en el ámbito europeo -estrictamente hablando el derecho a la buena administración a secas- que pretende erigirse en cauce y límite de la

---

<sup>17</sup> SANTIAGO (2023) p. 221.

<sup>18</sup> MARTÍN (2023) p. 165.

<sup>19</sup> GIL (2023) p. 75.



actuación administrativa, al decir de la jurisprudencia española, “no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos legal y constitucionalmente al contribuyente.”<sup>20</sup>

## 8. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO MURILLO, Felipe (2021). Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes. En SERRANO, Fernando, (dir.) *Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*. Pamplona: Thomson Reuters.

CASSANGE, Juan Carlos (2017). *Derecho administrativo, Tomo II*. Lima: Palestra.

COLAO, Pedro Ángel, (2019), Actividad administrativa motivada, e inactividad bajo la apariencia de motivación, pp. 131-152. En MARTÍN, Jorge y PÉREZ, Begoña (dir.) *Seguridad jurídica y Derecho tributario: Presente y futuro*. Universidad de Alicante. Pamplona: Thomson Reuters.

ESEVERRI, Ernesto (2023). El principio de buena administración y sus limitaciones, pp. 387-400. En BOSCH CHOLBI, José Luis (dir.) *Los derechos fundamentales de los contribuyentes*. Valencia: Tirant lo Blanch.

FERREIRO LAPATZA, José Juan (2006). *Curso de Derecho financiero español*. (25ª ed.) Madrid: *Instituciones* Marcial Pons.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2022). *Curso de Derecho administrativo, II* (decimoséptima ed.). Madrid: Civitas.

GARCÍA, César (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

GIL, Eva María (2023). *El derecho al error tributario*. Pamplona: Aranzadi.

LARRAÍN, Florencia (2023). *La tutela judicial efectiva del contribuyente*. Santiago: Thomson Reuters.

LINAZASORO Espinoza, Izaskun, El derecho a una buena administración pública en Chile, *Revista de Derecho público de la Universidad de Chile*, (88), pp. 93-109.

MARTÍN, Jorge, (2023) *Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación*. Pamplona: Aranzadi.

NOGUEIRA, Humberto (2010). Dignidad de la persona, derechos fundamentales y bloque constitucional de derechos: una aproximación desde Chile y América Latina, *Revista de Derecho* (Nº 5), pp. 81-142.

PALAO TABOADA, Carlos (2001). ¿Está el contribuyente en una relación de “sujeción especial” frente a la Administración tributaria?, pp. 365-382. En Palao Taboada, Carlos (ed.) *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Madrid: Civitas.

---

<sup>20</sup> ESEVERRI p. 389, pp. 93-109.

RIBES, Aurora (2020). *La tutela judicial efectiva en el ámbito tributario*. Pamplona: Aranzadi.

RIVERO, Jean (2019). *Derecho administrativo*. Santiago: Ediciones Olejnik.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1985). *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción, Análisis estructural del Derecho financiero, Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera*. Vol. segundo. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

SANTIAGO, Daniel (2023). Los derechos del contribuyente ante la Administración tributaria digital, pp. 215-234. En BOSCH CHOLBI, José Luis (dir.) *Los derechos fundamentales de los contribuyentes. Su protección en la Constitución española, el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y su interpretación por los respectivos tribunales de justicia*. Valencia: Tirant lo Blanch.

SERRAT, Marina (2018). *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital. Transparencia e intercambio de información tributaria*. Pamplona: Thomson Reuters.

VALDÉS, Ramón (1992). *Instituciones de Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.

**Normativa:**

Ley 21.210, de 2020.

Código Tributario de la República de Chile.