

LA ACCIÓN DE PROTECCIÓN Y EL RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS: FUNDAMENTOS PARA UNA TUTELA ALTERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

THE CONSTITUTIONAL PROTECTION ACTION AND THE VIOLATION-OF-RIGHTS CLAIM: FOUNDATIONS FOR AN ALTERNATIVE PROTECTION IN TAX MATTERS

Patricio Casas Farías* y Luis Rubilar Coronado**

RESUMEN: examina la relación entre el recurso de protección y el reclamo por vulneración de derechos del contribuyente como mecanismos concurrentes de tutela del contribuyente. Defiende su coexistencia y alternatividad, descartando su carácter subsidiario, al configurarse un concurso de acciones. Sostiene que la acción constitucional posee un ámbito más amplio, al extenderse a amenazas o perturbaciones, mientras el reclamo exige vulneración consumada. Propone criterios de delimitación basados en la naturaleza del acto, urgencia, órgano competente y estándar probatorio.

PALABRAS CLAVES: acción de protección; reclamo por vulneración de derechos; artículo 155 del Código Tributario; tutela judicial efectiva; concurso de acciones; coexistencia; no subsidiariedad.

ABSTRACT: *examines the relationship between the writ of protection and the claim for violation of taxpayer rights as concurrent mechanisms for taxpayer protection. It defends their coexistence and alternative nature, rejecting their subsidiary character, as they constitute a concurrence of actions. It argues that the constitutional action has a broader scope, extending to threats or disturbances, while the claim requires a consummated violation. It proposes delimitation criteria based on the nature of the act, urgency, competent body, and evidentiary standard.*

Keywords: *constitutional protection action; violation-of-rights claim; Article 155 of the Tax Code; effective judicial protection; concurrence of actions; coexistence; non-subsidiarity.*

1. INTRODUCCIÓN Y PRESENTACIÓN DEL PROBLEMA

Junto con la incorporación de los tribunales tributarios y aduaneros, la Ley N° 20.322, de 2009, estableció el reclamo por vulneración de derechos del artículo 155 del Código Tributario. Inicialmente esta herramienta, también llamada coloquial, aunque imprecisamente “amparo tributario”, era una alternativa al recurso de protección que conocen

*Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Magíster en Tributación de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile y Candidato a Doctor en Derecho de la Facultad de Derecho de la misma universidad. Profesor de Postgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Adolfo Ibáñez. Correo: pcasas@ug.uchile.cl.

**Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Estudiante del Magíster en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la misma universidad. Asociado de Fischer y Cía. Correo electrónico: lrubilar@fycom.cl. El presente trabajo forma parte de una investigación conjunta cuyo desarrollo empírico se publica en este mismo número bajo el título *Inadmisibilidad en cuenta y dilación procesal: un diagnóstico empírico del recurso de protección y del reclamo por vulneración de derechos en materia tributaria*. Ambos artículos pueden leerse de forma independiente, sin perjuicio de su carácter complementario. Recibido el 12 de mayo de 2026, aceptado el 19 de junio de 2026.

las cortes de apelaciones en primera instancia, debido a que, como explicó el legislador, era una “nueva acción de amparo al contribuyente, mediante la cual, si un particular considera vulnerado su derecho a desarrollar cualquier actividad económica, a no sufrir discriminación arbitraria por parte del Estado, o de propiedad, garantizados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución, como producto de un acto u omisión del Servicio de Impuestos Internos”¹.

Se destacó que “es una de las grandes novedades del proyecto, pues permite que a través de un procedimiento abreviado, una jurisdicción especializada pueda conocer de acciones u omisiones de los servicios que en particular considere han infringido los derechos constitucionales a desarrollar cualquiera actividad económica o la no discriminación arbitraria que debe dar el Estado y sus organismos en materia económica y el derecho de propiedad”² y se celebró que “bloqueos de timbraje, los bloqueos de convenios de pago, el envío a Dicom del contribuyente moroso por la Tesorería, en fin, todas estas acciones, en caso que de ser ilegales y arbitrarias, podrán ser recurridas por los contribuyentes afectados”³.

La ley producía un concurso aparente de acciones, debido a que se resolvía disponiendo la caducidad de la acción no ejercida. Así, se indicó que si “el contribuyente ha intentado previamente un recurso de protección por los mismos hechos, quedará inhibido de impetrar el nuevo procedimiento especial de reclamación por vulneración de derechos”⁴.

Luego, durante la tramitación de la Ley N° 20.420, se hizo un análisis de las legislaciones comparadas, lo que llevó al Congreso a concluir que, a pesar de que diversas leyes e incluso instrucciones del Servicio de Impuestos Internos reconocían los derechos de los contribuyentes, ellos precisaban de un “decálogo” legal y de una acción concreta⁵. Esto llevó a que el reclamo por vulneración de derechos sea la herramienta que permite conocer de todas las infracciones por acciones y omisiones de la administración tributaria en contra de esos derechos.

Sin embargo, en este caso el legislador no modificó la regla que resolvía el concurso de acciones, a pesar de que reconocía que “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, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América”⁶.

¹ Historia de la Ley N° 20.322 p. 530.

² Historia de la Ley N° 20.322 p. 544.

³ Historia de la Ley N° 20.322 p. 556.

⁴ Historia de la Ley N° 20.322 p. 427.

⁵ Historia de la Ley N° 20.420 pp. 3-4, 6-7 y 50-58.

⁶ Historia de la Ley N° 20.420 p. 42.

De esta manera, el diseño del reclamo por vulneración de derechos responde a una finalidad tutelar específica, no siendo concebido originalmente como un procedimiento general de lato conocimiento como el procedimiento general de reclamo, al que llamaremos simplemente reclamo.

El objeto del reclamo de vulneración de derechos, al que llamaremos simplemente acción de vulneración, es permitir que el juez tributario adopte medidas destinadas a restablecer el imperio del derecho cuando la actuación administrativa afecta determinadas garantías del contribuyente.

Como adelantamos, en su dimensión constitucional, el procedimiento tutela las garantías de los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Carta Fundamental, esto es, la libertad para desarrollar actividades económicas, la no discriminación arbitraria en materia económica y el derecho de propiedad, además los derechos del contribuyente reconocidos en el artículo 8 bis del Código Tributario.

Cabe hacer presente que la creación del reclamo por vulneración de derechos no eliminó la acción constitucional de protección del artículo 20 de la Constitución, conservando dicha acción su naturaleza de cautelar, urgente y sumaria⁷, destinada a amparar, en este caso, al administrado que sufre actos u omisiones arbitrarios o ilegales, privación, perturbación o amenaza, en el legítimo ejercicio de determinadas garantías constitucionales⁸.

Como es sabido, el objeto de la acción de protección no es sustituir los procedimientos declarativos ordinarios, ni resolver controversias tributarias de lato conocimiento, sino entregar una respuesta jurisdiccional inmediata cuando la afectación constitucional exige cautela. Por ello, la propia norma constitucional dispone que la acción procede “*sin perjuicio*” de los demás derechos que el afectado pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes, siendo precisamente dicha expresión, la que impide concebir la protección, sin más, como un remedio de tipo meramente subsidiario⁹.

La relación entre ambos mecanismos plantea una tensión dogmática relevante, puesto que, por una parte, el reclamo por vulneración de derechos ofrece una vía especializada ante un tribunal con competencia técnica para conocer de ciertas afectaciones de derechos del contribuyente y, por otro, la acción de protección posee un ámbito más amplio y puede resultar especialmente adecuada frente a actuaciones administrativas que, además de afectar garantías económicas, comprometen igualdad ante la ley, debido proceso, honra, vida privada, protección de datos personales, libertad de trabajo u otras garantías no comprendidas expresamente por la acción de vulneración. Así, la coexistencia entre ambos mecanismos exige una delimitación cuidadosa si se considera que no toda controversia tributaria debe tramitarse vía acción de protección, pero tampoco toda actuación del Servicio de Impuestos Internos queda excluida de esta vía procesal por la sola existencia abstracta del reclamo especial como lo ha planteado reiteradamente parte de la jurisprudencia.

⁷ HENRÍQUEZ VIÑAS (2018) pp. 4-6

⁸ NOGUEIRA ALCALÁ (1999) pp. 160-161.

⁹ HENRÍQUEZ VIÑAS (2018) p. 17.

El estándar normativo que estructura el análisis del presente trabajo es el derecho a la tutela judicial efectiva. La doctrina nacional, ha sostenido que tal derecho “debe entenderse reconocido en el artículo 19 N°3 inciso 1° de la Constitución Política de la República” y que su contenido básico no se agota en el acceso al tribunal, sino que se compone de: “(a) el derecho de acceso a la justicia, que incluye solicitar la apertura y la sustanciación del proceso; (b) el derecho a que el tribunal resuelva sus pretensiones conforme a derecho; (c) el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales, que comprende, entre otros, el derecho a disponer de medidas cautelares y a la ejecución de las resoluciones; y (d) el derecho al recurso legalmente previsto”¹⁰. Como veremos en el presente trabajo, estos cuatro contenidos resultan materialmente afectados en el régimen procesal de la tutela del contribuyente frente al Servicio de Impuestos Internos.

Este trabajo sostiene que la existencia de la acción de vulneración no autoriza una reconducción automática de toda protección tributaria al artículo 155 del Código Tributario. La especialidad puede justificar que ciertas controversias sean conocidas por el Tribunal Tributario y Aduanero, especialmente cuando exigen prueba técnica, determinación de tributos o revisión de actos reclamables por vías específicas, sin embargo, tal conclusión no puede adoptarse en abstracto ni en la fase de admisibilidad sin verificar, al menos, cuatro elementos: (i) si la vía alternativa cubre todas las garantías invocadas; (ii) si se encuentra todavía disponible en plazo; (iii) si permite obtener una tutela cautelar equivalente; y (iv) si el acto impugnado produce efectos inmediatos que ameritan una respuesta constitucional urgente.

Esta última exigencia no es meramente dogmática, pues la idoneidad de una vía jurisdiccional no depende sólo de su existencia formal¹¹, sino también de su aptitud temporal para neutralizar la afectación denunciada. En ese sentido, la remisión a la vulneración de derechos debe ser examinada con especial cautela si se considera que, según dan cuenta recientes estudios estadísticos, varios tribunales muestran duraciones promedio superiores a un año, e incluso sobre los cuatrocientos o quinientos días en algunos tribunales de la Región Metropolitana durante el período 2023-2025¹².

Así, una vía diseñada como tutela especial puede perder eficacia cautelar si, en la práctica, su tramitación se extiende por períodos incompatibles con la urgencia propia de actos como bloqueos de facturación, anotaciones restrictivas, imposibilidad de emitir documentos tributarios o afectaciones inmediatas a la continuidad operacional del contribuyente.

La tesis que sostenemos es, por tanto, de coexistencia y no subsidiariedad, en el sentido de que la acción de protección y el reclamo por vulneración de derechos pueden operar como mecanismos alternativos, parcialmente concurrentes y funcionalmente diferenciados. El artículo 155 del Código Tributario no desplaza preventivamente el arbitrio constitucional, sino que sólo establece una regla de incompatibilidad posterior, en cuanto impide promover el reclamo cuando ya se ha interpuesto protección por los mismos hechos, siendo esta una

¹⁰ BORDALÍ SALAMANCA (2011) pp. 314 y 329.

¹¹ FAÚNDEZ UGALDE (2011) pp. 208-209.

¹² Análisis de elaboración propia basado en las sentencias dictadas por los TTA en materia de vulneración de derecho en el periodo 2023-2025.

regla que busca evitar duplicidad procesal y decisiones contradictorias, no convertir al recurso de protección en un mecanismo residual de uso excepcional frente a cualquier actuación del ente fiscalizador.

Desde esta perspectiva, la pregunta correcta no es si existe formalmente otro procedimiento para alegar la infracción del derecho, sino si ese procedimiento es realmente idóneo para el caso concreto. Ello exige ponderar el catálogo de garantías comprometidas, la disponibilidad efectiva de la vía, su suficiencia cautelar y la urgencia del daño, de manera tal que, si la controversia requiere una respuesta inmediata para impedir la paralización de la actividad económica, la consolidación de una afectación reputacional, la imposibilidad de documentar operaciones o la mantención de restricciones sistémicas de efectos actuales, la sola existencia del reclamo tributario especial no debiera operar como una cláusula general de cierre de la tutela constitucional.

2. LA ACCIÓN DE PROTECCIÓN COMO TUTELA CONSTITUCIONAL URGENTE

2.1. Naturaleza cautelar, sumaria y urgente de la acción

La denominada acción de protección constituye uno de los mecanismos angulares de tutela jurisdiccional de derechos fundamentales en nuestro ordenamiento nacional. Aunque el lenguaje forense la denomina tradicionalmente “recurso”, su naturaleza jurídico-procesal corresponde propiamente a una acción constitucional, en tanto no impugna una resolución judicial previa ni se inserta dentro de un procedimiento ya iniciado, sino que activa directamente la jurisdicción de la Corte de Apelaciones para obtener una respuesta urgente frente a un acto u omisión arbitrario o ilegal que prive, perturbe o amenace el legítimo ejercicio de ciertas garantías constitucionales.

Esta precisión no es puramente de nomenclatura, pues permite comprender que la acción no opera como una instancia revisora ordinaria, sino como un mecanismo autónomo de tutela, cuyo presupuesto es la existencia de una afeción constitucional actual o inminente.

Su reconocimiento normativo se halla en el artículo 20 de la Constitución, que habilita al afectado, o a cualquiera a su nombre, para ocurrir ante la Corte de Apelaciones respectiva cuando, por causa de actos u omisiones arbitrarios o ilegales, sufra privación, perturbación o amenaza en el legítimo ejercicio de las garantías allí enlistadas.

Dicha magistratura, debe adoptar de inmediato las providencias que estime necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado, sin perjuicio de los demás derechos que éste pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes. Tal fórmula revela tres rasgos estructurales, consistentes en su finalidad restaurativa, su vocación cautelar y su compatibilidad con otras vías procedimentales del orden jurisdiccional o administrativa.

Se trata entonces de una acción de tutela de urgencia, cuya finalidad no consiste en construir una declaración definitiva sobre los aspectos sustantivos de una controversia, ni en sustituir procedimientos ordinarios o especiales de lato conocimiento. Su objeto es más acotado, pero no menos relevante, y dice relación con impedir que una afectación

constitucional se consolide mientras el ordenamiento ofrece igualmente otras vías para resolver la discusión de fondo.

Por eso la doctrina ha caracterizado esta acción como cautelar, sumaria, breve e informal y, al mismo tiempo, como un remedio de enorme relevancia práctica, pues permite a nuestros tribunales superiores adoptar providencias inmediatas frente a actos u omisiones que comprometen garantías fundamentales¹³.

La calificación de “cautelar”, sin embargo, debe manejarse con cuidado, pues no significa que la acción se identifique con una medida precautoria accesoria a un juicio principal¹⁴. A diferencia de las medidas cautelares civiles, la protección da origen a un procedimiento constitucional autónomo, con una pretensión propia, consistente en verificar la existencia de un acto u omisión ilegal o arbitrario que afecte garantías recurribles y, de ser así, ordenar la adopción de medidas de restablecimiento, carácter que se expresa más bien en su función, esto es, reaccionar rápidamente ante una lesión constitucional, con menor formalidad procedimental y probatoria que un juicio declarativo, para evitar que el tiempo haga ilusoria la tutela.

En línea con lo anterior, una cosa es afirmar que la protección no debe emplearse para resolver derechos controvertidos que requieren esfuerzo probatorio intenso, así como la determinación técnica compleja o una declaración de derechos propia de un procedimiento ordinario y, otra muy distinta, es negar su procedencia frente a una afectación actual, concreta e inteligible sólo porque el conflicto se vincula tangencialmente con una materia especial como lo es el derecho tributario o porque existe una vía alternativa en un estatuto especial.

Así, si bien la acción no está llamada a reemplazar el reclamo por vulneración de derechos, tampoco desaparece cada vez que la actuación lesiva proviene de un órgano técnico o de un ámbito reglado por procedimientos especiales. Este punto resulta especialmente relevante en el contexto actual de creciente especialización, debido a que la expansión de tribunales y procedimientos sectoriales, no solo en el ámbito tributario (v.gr. ambientales, laborales, de libre competencia, entre otros) ha modificado el posicionamiento de la acción de protección¹⁵, desde una especie de remedio casi inmediato frente a actuaciones de la administración a la coexistencia con acciones especiales de naturaleza cautelar.

No obstante los beneficios en la descongestión y tecnificación de dichas causas, tal convivencia no autoriza a convertir la especialidad en una regla general de improcedencia de la acción de protección, ya que, la existencia de un tribunal especializado puede ser un insumo relevante para evaluar la idoneidad de la vía, especialmente si la controversia exige declaración de derechos o una revisión de fondo. Ahora bien, no elimina por sí sola la competencia cautelar de la corte cuando lo denunciado es una amenaza o perturbación constitucional que requiere respuesta inmediata.

En materia impositiva, esta prevención adquiere importancia debido a que, como es sabido, la Administración tributaria, emite actos de distinta naturaleza como liquidaciones,

¹³ HENRÍQUEZ VIÑAS (2018) p. 6.

¹⁴ LETURIA INFANTE (2018) pp. 227-228.

¹⁵ FERMANDOIS VÖHRINGER y CHUBRETOVIC ARNAIZ (2016) pp. 61-68.

giros, resoluciones, instrucciones administrativas contenidas en Circulares y Resoluciones, anotaciones, bloqueos documentarios, restricciones sistémicas, negativas de alzamiento o registros internos con efectos externos y no necesariamente todas esas actuaciones demandan el mismo tipo de control, pues algunas actuaciones administrativas de naturaleza terminal exigirán necesariamente un procedimiento declarativo como el procedimiento general de reclamo, mientras que otras, en cambio, pueden producir efectos inmediatos sobre la actividad económica, la emisión de documentos tributarios, reputación comercial, el acceso a plataformas institucionales, a rectificaciones, y en definitiva, a la posibilidad práctica de operar, requiriendo al efecto una alternativa de tutela suficientemente oportuna frente a un posible efecto inconstitucional de la vulneración.

En cuanto a la tensión que dicha necesidad de cautela genera sobre el control de admisibilidad, cabe señalar que el Auto Acordado sobre Tramitación y Fallo del Recurso de Protección dispone que, presentado el recurso, la corte debe examinar en cuenta si fue interpuesto dentro de plazo y si se mencionan hechos que puedan constituir vulneración de garantías comprendidas en el artículo 20 de la Constitución. Si la presentación resulta extemporánea, o no se señalan hechos de esa naturaleza, la acción puede declararse inadmisibile mediante resolución fundada.

Así las cosas, el estándar normativo no exige certeza sobre la vulneración, sino plausibilidad constitucional mínima en orden a que los hechos relatados, de ser efectivos, tengan aptitud para configurar privación, perturbación o amenaza de una garantía protegida.

La referencia a hechos que “*puedan constituir*” vulneración es de suma relevancia si se considera que el control de admisibilidad no debiera transformarse en un juicio anticipado sobre la legalidad del acto, arbitrariedad de la conducta, suficiencia de la prueba o procedencia final de las providencias solicitadas, en tanto tales cuestiones pertenecen al debate de fondo, una vez requerido el informe del recurrido y allegados los antecedentes necesarios.

De esta forma, cuando la corte declara inadmisibile una acción por estimar en forma preconcebida que existe otra vía idónea, que el asunto excede la naturaleza cautelar o que debe ser conocido por un tribunal especializado, corre el riesgo de sustituir el filtro formal previsto en el auto acordado por una decisión sustantiva prematura, que restringe el acceso a la tutela de emergencia, e infringe de paso la función misma del test de admisibilidad.

Lo anterior, sin perjuicio de que, en ocasiones -tal como se muestra en las sentencias objeto del estudio- la Corte Suprema ha corregido este tipo de razonamientos revocando inadmisibilidades cuando el arbitrio expone hechos que son susceptibles de constituir vulneración de garantías del artículo 20 de la Constitución Política, cuestión que, a nuestro juicio, constituye un criterio correcto y ajustado a la regulación de la acción, al desplazar el foco desde la certeza del derecho afectado hacia la suficiencia inicial del relato constitucional.

En otros términos, si la presentación identifica un acto u omisión, le atribuye el carácter de ilegalidad o arbitrariedad, describe una afectación actual o inminente, vinculando esa afectación con una garantía recurrible, la acción debe ser admitida a tramitación. La discusión

sobre si efectivamente concurrió la infracción, si la medida solicitada es adecuada o si la pretensión excede la protección corresponde al fallo de protección, no al umbral de ingreso.

Entendida así la acción, ella cumple una función precisa dentro del sistema de justicia constitucional y administrativa, ya que no se trata de una vía universal para revisar cualquier desacuerdo con la Administración¹⁶ que concierna derechos no indubitados, ni una herramienta para eludir estatutos o procedimientos especiales, sino más bien, la acción de protección representa un vehículo urgente para desahogar actuaciones que, por su intensidad, rapidez o efectos prácticos, pueden comprometer el correcto ejercicio de derechos fundamentales antes de que una vía ordinaria o especializada entregue una respuesta útil.

En suma, la correcta delimitación de la protección no se alcanza mediante su exclusión automática, sino mediante una evaluación concreta de la garantía comprometida, urgencia, suficiencia de la vía alternativa y la naturaleza del acto impugnado. Esa será, precisamente, una de las claves para analizar su relación con el reclamo por vulneración de derechos del artículo 155 y siguientes del Código Tributario.

2.2. El artículo 20 de la Constitución Política de la República y la cláusula “sin perjuicio”

El inciso primero del artículo 20 de la Constitución reconoce una fórmula que resulta decisiva para delimitar la acción de protección frente a otros mecanismos, en tanto la Corte de Apelaciones debe adoptar las providencias 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*”.

La redacción anterior cumple una función sistemática, en orden a impedir concebir la protección como una vía excluyente de otras vías contenidas en el ordenamiento, pero también impide entenderla como una acción residual, disponible sólo cuando no exista ningún otro procedimiento, permitiendo una compatibilidad de acciones que no supone necesariamente un estatus de subordinación.

La locución “sin perjuicio” supone que la protección puede coexistir con otros derechos, acciones o procedimientos que el afectado conserve para obtener una declaración más amplia, un resarcimiento patrimonial, invalidación de un acto administrativo, revisión de una determinación sectorial o la resolución definitiva de un derecho controvertido.

La acción constitucional no agota el conflicto jurídico ni necesariamente sustituye las vías ordinarias o especiales, pero precisamente por eso no puede ser desplazada en abstracto por ellas. Su función es diversa y consiste en entregar una respuesta inmediata cuando la afectación exige cautela urgente. En este sentido, la fórmula del artículo 20 no debilita la protección, al contrario, confirma su autonomía funcional dentro de un sistema de pluralidad de remedios¹⁷.

Dicho lo anterior, la pregunta que cabe no es si el ordenamiento contempla algún otro procedimiento, sino si ese procedimiento, para el caso concreto, cubre adecuadamente la

¹⁶ FERRADA BÓRQUEZ (2012) p. 117.

¹⁷ PFEFFER URQUIAGA (2006) pp. 101 y 103-104.

garantía invocada, se encuentra disponible en atención a sus presupuestos, permite una tutela oportuna y resulta idóneo para neutralizar la afectación denunciada.

Una interpretación distinta convertiría la frase “sin perjuicio” en su opuesto, es decir, allí donde nuestra Carta Fundamental preserva otros derechos del afectado, se terminaría utilizando estos últimos para privarlo de la tutela constitucional de emergencia.

Atendido lo anterior, es preciso distinguir cuatro hipótesis que suelen confundirse bajo la fórmula genérica de “*vía idónea*” para descartar la admisibilidad:

- i) Una primera es la existencia abstracta de otra vía, esto es, que la ley contemple un reclamo administrativo, una acción especial o un procedimiento ante un tribunal especial no basta, por sí solo, para clausurar la protección. Esa vía puede ser idónea para discutir el fondo, determinadas pretensiones que impliquen derechos de tipo no indubitados, pero insuficiente para impedir la consumación inmediata de la lesión, sea por su configuración orgánica, o por elementos prácticos como demora en su tramitación.
- ii) La segunda es la duplicidad procesal efectiva, es decir, la promoción simultánea de acciones con identidad de partes, hechos y pretensiones. Esta hipótesis, en efecto, puede justificar reglas de prevención o incompatibilidad cuando el legislador lo dispone, mas no autoriza a presumir duplicidad allí donde sólo existe una alternativa procesal teórica.
- iii) La tercera guarda relación con el asunto ya sometido a otro tribunal. Si la misma controversia se encuentra radicada en un proceso jurisdiccional capaz de adoptar medidas eficaces y de resolver la afectación alegada, en cuyo caso es razonable que la Corte se abstenga de intervenir para evitar decisiones inconexas, o el uso de la protección como recurso oculto. Con todo, en este caso la conclusión no es automática, pues debe examinarse si el tribunal que conoce del asunto cuenta con competencia suficiente y si la afectación constitucional denunciada puede ser reparada dentro de ese proceso.
- iv) Una cuarta situación es la necesidad real de prueba. Ciertamente la protección no es la sede adecuada para reconstruir hechos complejos, resolver disputas probatorias extensas o efectuar determinaciones técnicas, sin embargo, esa constatación exige algo más que afirmar que el asunto es de índole tributario, administrativo o técnico ya que la decisión de exclusión o inadmisibilidad solo es justificada si existe una dificultad concreta que impida resolver, siquiera cautelarmente, con los antecedentes disponibles.

Esta distinción permite evitar excesos en el uso del recurso, pues impide el intento de transformar la acción de protección en una vía universal de impugnación de actos administrativos, desplazando procedimientos especialmente diseñados por nuestro legislador. Luego, a la inversa pero igualmente problemático, se encuentra el hecho de clausurar la protección por la mera presencia de un procedimiento sectorial, tal como parece sugerir una parte relevante de la jurisprudencia.

En sedes como la ambiental, laboral o tributaria, el aumento de procedimientos especializados ha obligado a redeterminar el espacio propio de la protección, pero no a suprimirlo, cuestión que la doctrina nacional ha advertido¹⁸ al analizar la convivencia entre protección y jurisdicciones sectoriales, proponiendo criterios de armonización más que reglas absolutas de exclusión.

Bajo esta óptica, la denominada “idoneidad” de la vía alternativa no debiera operar como un juicio de admisibilidad, salvo en casos manifiestos si se considera que el Auto Acordado no autoriza a la Corte, en la etapa inicial, a comparar la conveniencia relativa de las distintas vías disponibles ni a decidir anticipadamente cuál de ellas es procesalmente preferible.

Conforme al N°2 del auto acordado, el examen en cuenta se encuentra limitado a verificar (i) si el recurso fue interpuesto dentro de plazo; y (ii) y si se mencionan hechos que puedan constituir vulneración de garantías protegidas por el artículo 20. Luego, la expresión “puedan constituir” fija un umbral deliberadamente bajo, consistente con la desformalización del arbitrio constitucional que el constituyente quiso fijar, puesto que para la declaración de admisibilidad, en principio basta una plausibilidad constitucional inicial, no una demostración acabada de la ilegalidad, arbitrariedad o afectación de derechos.

Por ello, cuando las cortes declaran inadmisibles una protección porque estima que existe una “vía idónea”, sin descartar que los hechos narrados puedan configurar una amenaza, perturbación o privación de garantías recurribles, desplaza el estándar formal de admisibilidad hacia un antejuicio de mérito, generando como efecto, que la decisión deja de responder a la pregunta que plantea el Auto Acordado, en orden a si hay hechos eventualmente subsumibles en el artículo 20, y pasa a resolver otra distinta: ¿el recurrente escogió el procedimiento más adecuado?

Ese proceder no es trivial, pues en los hechos permite rechazar tempranamente recursos que sí plantean un conflicto constitucional, pero que la Corte considera mejor radicados en otra sede, pudiendo en casos urgentes, en el tiempo intermedio, volver ilusoria la protección.

La crítica no supone negar que existan controversias impropias de la acción de protección, siendo efectivo que, en general, las discusiones de tipo impositivas requieren, de suyo, un procedimiento declarativo, tratándose de materias complejas como la correcta determinación de la base imponible, valoración de prueba contable, procedencia de devoluciones, créditos, franquicias, exenciones, cuantificación de impuestos o contribuciones, lo cual requiere una pormenorizada revisión técnica.

En esos casos, el rechazo de la protección puede ser correcto si lo pedido exige sustituir al Juez Tributario o resolver definitivamente una cuestión de lato conocimiento sobre derechos no preexistentes o sujetos a controversia. Lo discutible, y a nuestro juicio errado, es anticipar esa conclusión en la admisibilidad sin examinar si la afectación constitucional alegada tiene autonomía respecto del debate de fondo.

En materia tributaria, este punto es especialmente sensible puesto que el reclamo por vulneración de derechos es una vía especializada relevante, pero no cubre todas las garantías protegidas por el artículo 20 de la Constitución, ni todos los sujetos pasivos posibles de una

¹⁸ FERNANDOIS VÖHRINGER y CHUBRETOVIC ARNAIZ (2016) pp. 61-68.

afectación tributario-administrativa y la tutela se limita a una lesión consumada, no a un espectro amplio de afectaciones, que incluya por ejemplo, la perturbación o amenaza al legítimo ejercicio de un derecho.

Su ámbito de aplicación se concentra en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19, además de los derechos del contribuyente del artículo 8 bis del Código Tributario, como se aprecia de las siguientes normas:

Artículo 155.- Si producto de un acto u omisión ilegal o arbitrario 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 ilegal o arbitrario, 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.

Luego, tras enlistar el catálogo del artículo del 8 bis del Código Tributario, su antepenúltimo inciso contempla la posibilidad:

[...] Sin perjuicio de lo anterior, alternativamente los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en este artículo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

Esta última opción, es ratificada por la Circular N°12 de 2021 del SII, que “Imparte instrucciones sobre derechos de los contribuyentes, comparecencia, notificaciones, procedimientos administrativos y judiciales de impugnación que establece la Ley N° 21.210, que moderniza la legislación tributaria”:

El Código contempla para los contribuyentes que consideren que sus derechos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, sin perjuicio de otros derechos reconocidos por la Constitución y las leyes, hayan sido vulnerados por una acción u omisión del Servicio de Impuestos Internos, las siguientes alternativas:

- i) Recurrir directamente ante el competente Tribunal Tributario y Aduanero a través del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, conforme al procedimiento del párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código, o
- ii) Deducir un “recurso de resguardo por vulneración de derechos” ante el correspondiente Director Regional o ante el Director, según corresponda, cuyos plazos, requisitos y procedimiento se detallan a continuación.

Dado lo anterior, cuando el recurso de protección invoca igualdad ante la ley, debido proceso, honra, vida privada, protección de datos personales, libertad de trabajo o afectaciones derivadas de actuaciones de Tesorería u otros órganos, o modalidades de menoscabo distintas a una privación, tales como la amenaza o perturbación de un derecho, la remisión genérica al artículo 155 puede resultar insuficiente.

Además, el artículo 155 contempla una regla de incompatibilidad formulada en un sentido específico:

[...] 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.

Esa regla evita la duplicidad posterior de procedimientos, pero de su tenor no se sigue que el reclamo sea preferente, ni que la protección sea subsidiaria, ya que si el legislador hubiera querido restringir la acción constitucional ante la sola existencia del reclamo especial, habría formulado una regla inversa, cuestión que no hizo.

La incompatibilidad opera entonces después de escogida la protección, no antes, como presupuesto negativo de admisibilidad.

La expresión “sin perjuicio” leída a la par del artículo 155, permite entonces sostener una tesis de coexistencia reglada. El contribuyente no tiene derecho a litigar convenientemente el mismo asunto en varias sedes, pero sí debe poder elegir una vía de tutela cuando el acto u omisión denunciado produce una afectación urgente de garantías recurribles, especialmente si el reclamo no ofrece cobertura plena.

Por lo anterior, creemos que la regla contra la duplicidad no puede convertirse en una regla de subsidiariedad no escrita, pues de ser así, se atenta contra el derecho implícito a la tutela jurisdiccional, y en último término, contra las bases del ejercicio de la jurisdicción, como lo es la legalidad, en su dimensión funcional, la inexcusabilidad y la juridicidad reconocida en los artículos 6 y 7 de la Carta Fundamental.

Desde un punto de vista dogmático, la categoría de “vía idónea” sólo resulta aceptable si se utiliza con precisión, siendo un criterio legítimo, por ejemplo, para denegar una protección cuando el recurso persigue el reemplazo de un procedimiento declarativo, reabrir una discusión ya sometida a otro tribunal, o impugnar una resolución judicial por una vía impropia, o bien cuando la acción no describe una afectación constitucional, sino un desacuerdo con una interpretación administrativa, pero no debiera funcionar como una causal amplia de inadmisibilidad cada vez que el conflicto se inserta en una materia reglada por un procedimiento especial.

Como adelantamos, la introducción jurisprudencial de esa causal amplia genera, además, un problema de corte institucional. El Auto Acordado prevé causales determinadas de inadmisibilidad, la Constitución reconoce la acción sin perjuicio de otros derechos, y el Código Tributario sólo establece una incompatibilidad posterior. Si, pese a ello, la Corte declara inadmisibile por la existencia abstracta del reclamo tributario, termina agregando una barrera no prevista expresamente en el diseño normativo, cuyo resultado es una restricción judicial de la tutela constitucional urgente, precisamente en la etapa en que el estándar debiera ser de formalidad mínima.

La solución no consiste en la admisibilidad de cualquier acción de protección de contenido tributario, sino en delimitar el test conforme a los presupuestos propios del Auto Acordado. En admisibilidad, la Corte debiera limitarse a constatar plazo y plausibilidad. En la sentencia, podrá rechazar si advierte circunstancias como que el derecho invocado no es indubitado, o que la medida solicitada excede la función de restablecimiento del derecho propia de la acción.

Esa aproximación no es exégesis, sino que asegura contradictoriedad y funcionalmente permite a la Corte contar con más elementos epistémicos, como el informe del órgano recurrido, evitando que la idoneidad comparada sea decidida sin antecedentes suficientes.

En definitiva, el artículo 20 de nuestra Constitución Política no consagra una acción de tipo subsidiaria, sino una tutela constitucional urgente compatible con otras vías. Su formulación normativa preserva los demás derechos del afectado, no autoriza a excluir preventivamente la protección.

Sentado lo anterior, la pregunta correcta no es si existe otra acción en abstracto, sino más bien si para el caso concreto, esa acción ofrece una tutela integral y oportuna frente a la amenaza, perturbación o privación alegada. Sólo en la afirmativa, podría justificarse el cierre temprano de la vía constitucional. En los demás casos, la cuestión debe resolverse en sentencia.

En los demás casos, la protección debe tramitarse, sin perjuicio de un rechazo final si el debate de fondo revela que la sede elegida no era la adecuada, pues de lo contrario, se debilita el acceso a un racional y justo procedimiento.

2.3. La vulneración de derechos como tutela especializada y limitada

El reclamo por vulneración de derechos del artículo 155 del Código Tributario es un mecanismo valioso dentro del sistema de tutela del contribuyente, pero su utilidad no debe confundirse con plenitud¹⁹.

Su diseño normativo responde a una lógica sectorial, consistente en controlar, ante el Tribunal Tributario y Aduanero, determinados actos u omisiones ilegales o arbitrarios de la Administración tributaria, personificada en el Servicio de Impuestos Internos, que afecten ciertas garantías constitucionales de contenido económico o los derechos legales del contribuyente.

Precisamente por ello, su existencia fortalece el sistema de control jurisdiccional tributario, pero no lo convierte en un sustituto de la acción de protección.

El punto de partida es el propio texto del artículo 155 del Código Tributario, ya que la norma no remite al catálogo completo del artículo 20 de la Constitución, sino únicamente a los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19, es decir, la libertad para desarrollar actividades económicas, no discriminación arbitraria en materia económica y derecho de propiedad, respectivamente.

Es así que en su dimensión constitucional, el reclamo por vulneración de derechos cubre una zona relevante pero delimitada, resultando de utilidad frente a restricciones económicas, afectaciones patrimoniales, o actuaciones que inciden en la actividad empresarial del contribuyente, pero también muestra sus límites frente a garantías que, aunque recurribles por protección, no fueron incorporadas al vulgarmente llamado amparo tributario.

A modo de ejemplo, el reclamo no cubre directamente la igualdad ante la ley del artículo 19 N°2, el debido proceso, la honra, la vida privada, la protección de datos personales, la

¹⁹ GONZÁLEZ ORRICO (2016) pp. 278-282.

libertad de trabajo, o la libertad de información, a pesar de que algunas de estas garantías pueden tener proyecciones tributarias evidentes.

Por ejemplo, pensemos en una anotación practicada por el Servicio de Impuestos Internos a un contribuyente, por ser receptor de facturas de otro contribuyente catalogado como “emisor agresivo”. Aun cuando se trate de un solo documento, en atención a que tales anotaciones son exhibidas como registro público al consultar su RUT, inequívocamente dicha exhibición puede afectar su reputación tributaria.

Asimismo, una negativa administrativa infundada puede comprometer estándares de racionalidad procedimental, una mantención errada de datos por cruces automatizados puede incidir en la identidad fiscal del contribuyente, y una decisión fundada en supuestas causales de reserva puede comprometer el acceso a información.

Ahora, que esas afectaciones ocurran dentro de una relación SII-contribuyente no significa que todas ellas queden absorbidas por el artículo 155 del Código Tributario tantas veces mencionado.

Ciertamente, el artículo 8 bis del Código Tributario amplió el campo de tutela del reclamo²⁰ al reconocer derechos legales del contribuyente, permitiendo reconducir ciertas dimensiones procedimentales al reclamo especial (derecho a ser informado, a obtener actuaciones motivadas, al aporte y consideración de documentos, trato respetuoso, no ser doblemente fiscalizado, a ser notificado, a la certeza y buena fe administrativa, etc.).

Desde esa perspectiva, el artículo 8 bis fortalece la posición jurídica, idealmente más horizontal, del contribuyente frente al Servicio y permite que el juez tributario controle afectaciones que no necesariamente se expresan en un acto administrativo terminal (con la precisión de que a nuestro juicio, aquello que define su aplicación es la materia, no el tipo de acto, siendo perfectamente recurribles a través de la acción de vulneración una actuación terminal como lo es un giro o una Liquidación si con motivo de ellos, se ha lesionado algún derecho del contribuyente).

Por su parte, los derechos del artículo 8 bis son derechos legales del contribuyente, contruidos para fortalecer la relación con la Administración tributaria, o como manifiesta la propia Circular 12/2021, para modernizar y simplificar el sistema de garantías, recogiendo los principios de la Ley 19.880 y el Estatuto Administrativo, situando el control de juridicidad de la actuación en un primer plano al propio Servicio.

Ahora bien, su trascendencia y especificidad no transforma al reclamo en una acción constitucional general, ni incorpora en forma oblicua todas las garantías del artículo 20. La distinción no es irrelevante, pues una cosa es sostener que una falta de motivación puede vulnerar el derecho legal del contribuyente a recibir actos fundados y otra diversa es afirmar que el reclamo permite conocer la afectación al debido proceso constitucional, en el sentido de que la primera afirmación es compatible con el diseño del Código Tributario, sin embargo, la segunda claramente lo excede.

²⁰ CASAS FARÍAS (2020) pp. 77 y 89-90.

Esta distinción es especialmente relevante cuando la Corte de Apelaciones remite al reclamo casos que involucran dimensiones personales, reputacionales o de información del contribuyente, ya que en esos supuestos, el conflicto no siempre se agota en la libertad económica o en el derecho de propiedad, lo que implica que, remitir sin más al reclamo por vulneración de derechos supone reducir artificialmente la controversia al componente económico del problema.

Algo similar ocurre con el secreto tributario y el acceso a información, ya que si la controversia dice relación con la negativa del Servicio a entregar determinada información, con la publicidad de antecedentes, con la reserva invocada para impedir control ciudadano o con datos utilizados por otros órganos públicos, la cuestión puede exceder el marco típico del reclamo por vulneración de derechos.

La remisión al reclamo también presenta dificultades cuando el acto proviene total o parcialmente de la Tesorería General de la República. El artículo 155 del Código Tributario se refiere a actos u omisiones del Servicio de Impuestos Internos. Por tanto, si la afectación deriva de actuaciones de cobranza, como embargos, compensaciones, imputaciones, retenciones, o de la aplicación de convenios de pago o condonaciones, ejecutadas por el servicio de Tesorería, la reconducción al reclamo por vulneración de derechos que hace en algunos casos la Corte de Apelaciones al pronunciarse sobre la admisibilidad es jurídicamente imprecisa.

Ciertamente, es muy posible que en ciertos casos, un antecedente emitido por el Servicio de Impuestos Internos sea el que explique la actuación de Tesorería, pero ello no convierte al Servicio en el sujeto pasivo del reclamo, razón por la cual un reclamo por vulneración de derechos cuyo sujeto sea finalmente la TGR debería siempre ser declarado inadmisibile.

La acción de protección en cambio, tiene un ámbito subjetivo más amplio y puede dirigirse contra diversos órganos o autoridades, incluyendo la Tesorería cuando la afectación constitucional proviene de una actuación administrativa coordinada, facilidades que se manifiestan también, por ejemplo, en que baste la notificación al jefe local del servicio o su representante en el territorio jurisdiccional respectivo.

Ahora bien, cuando el reproche no apunta sólo al cobro de una deuda fiscal, sino a la afectación inmediata de garantías constitucionales, como ocurre con medidas desproporcionadas, errores de identidad, falta de información mínima, cobro de obligaciones cuya juridicidad se encuentra controvertida o ausencia de herramientas eficaces para evitar un daño actual, la exclusión automática de la protección puede dejar sin respuesta a la necesidad cautelar.

La pregunta relevante entonces no debiera ser si el asunto tiene naturaleza tributaria, sino si el procedimiento alternativo cubre la garantía invocada y permite una tutela oportuna frente al efecto lesivo que se denuncia.

La misma cautela debe observarse respecto de actos generales dictados por el Director del Servicio, como circulares, resoluciones u oficios de alcance normativo. En efecto, el reclamo fue diseñado para reaccionar frente a actos u omisiones del Servicio que vulneren derechos de un particular.

Si bien ello no excluye necesariamente todo acto general de su ámbito, sí vuelve más compleja la remisión automática al artículo 155 del Código Tributario cuando lo impugnado es una instrucción administrativa de efectos generales que, según el contribuyente, excede la potestad interpretativa, invade materias de reserva legal o impone cargas no previstas por la ley, pues de optarse por esa vía, el juez tributario podría determinar que se trata de una materia no reclamable conforme al artículo 126 del Código Tributario, o bien, señalar que no existe una lesión del derecho, sino sólo una amenaza del mismo, -no amparada por el reclamo especial a diferencia de la acción de protección- declarando el reclamo por vulneración de derechos como inadmisibile.

En estos casos, la protección puede tener una función propia, consistente en controlar, desde una perspectiva constitucional urgente, si la Administración ha producido una amenaza actual a garantías recurribles mediante un acto normativo infra legal. La experiencia comparada dentro de otras áreas de nuestro ordenamiento nacional muestra que la creación de procedimientos especiales no elimina sin más la acción de protección, ya que la especialización judicial exige coordinación y no un desplazamiento.

En materia ambiental, por ejemplo, la doctrina ha planteado la necesidad de armonizar la protección con los tribunales especializados mediante criterios de procedencia, precisamente dado que la existencia de una institucionalidad técnica no resuelve por sí sola todos los problemas de urgencia²¹. La misma lógica puede trasladarse al ámbito tributario ya que la existencia del reclamo de vulneración de derechos obliga a precisar cuándo la controversia debe ir al Tribunal Tributario y Aduanero, pero no autoriza a presumir que todo acto del Servicio queda fuera del artículo 20.

Como señalamos, el riesgo dogmático de la tesis contraria, es convertir una regla de especialidad en una regla de subsidiariedad no escrita. Nuestro legislador únicamente reguló una incompatibilidad posterior destinada a evitar duplicidad de procedimientos por los mismos hechos, mas no consagró una preferencia previa del reclamo ni una causal de cierre anticipado de la protección.

La configuración actual obliga al litigante a decidir estratégicamente la vía, pero no autoriza al tribunal a reescribir la relación entre ambas acciones. Si el contribuyente opta por protección y la acción cumple los requisitos del artículo 20 y del Auto Acordado, la existencia abstracta del reclamo no debería bastar para declarar inadmisibile el recurso en la cuenta, sino sólo mediante una sentencia definitiva. Así, la Corte podrá rechazarlo luego si advierte que se trata de un derecho sujeto a controversia, que la garantía invocada no se encuentra afectada, que el acto es legal, se ajusta a la razón o el bien común, o que la medida solicitada excede la función cautelar, pero esa decisión corresponde al fondo, no al test de admisibilidad, salvo que la ausencia de hechos constitucionalmente relevantes sea ostensible.

En definitiva, el reclamo es una tutela especializada y necesaria, pero limitada por su catálogo de derechos, sujeto pasivo, plazo, objeto y su relación con otros procedimientos del Libro Tercero.

²¹ FERMANDOIS VÖHRINGER y CHUBRETOVIC ARNAIZ (2016) pp. 61-62, 83 y 86.

Su existencia fortalece la protección del contribuyente frente al fisco, pero no absorbe todo el campo de la tutela constitucional en materia tributaria, de manera tal que la delimitación correcta no consiste en afirmar que protección y el reclamo compiten jerárquicamente, sino en reconocer que cumplen funciones parcialmente concurrentes y funcionalmente distintas.

El reclamo por vulneración de derechos debe operar como un mecanismo de tutela reforzada del contribuyente, no como una cláusula general de exclusión.

3. COMPARACIÓN ENTRE LA ACCIÓN DE PROTECCIÓN Y RECLAMO POR VULNERACIÓN DE DERECHOS

3.1. Sujeción pasiva y órgano recurrido

La primera diferencia relevante entre la acción constitucional y el reclamo por vulneración de derechos se halla en su ámbito subjetivo de procedencia. La primera no se estructura en función de un órgano recurrido determinado, sino de la existencia de un acto u omisión arbitrario o ilegal que prive, perturbe o amenace el legítimo ejercicio de alguna de las garantías tuteladas.

Por lo mismo, puede dirigirse contra autoridades administrativas, órganos públicos, personas jurídicas de derecho privado o incluso particulares, siempre que la conducta denunciada sea susceptible de producir una afectación constitucional actual o inminente.

Esa amplitud implica que, en materia tributaria-administrativa, la protección pueda incoarse frente a actuaciones provenientes no sólo del Servicio, sino también de Tesorería, municipalidades, órganos que administran registros públicos, bancos, aseguradoras, terceros informantes, proveedores tecnológicos, o cualesquiera sujetos cuya intervención produzca menoscabo constitucionalmente relevante.

Así, la acción de protección resulta especialmente apta para controversias mixtas, en que la afectación no emana de un único acto del Servicio de Impuestos Internos, sino de una cadena que termina incidiendo en la posición jurídica del contribuyente, como suele ocurrir a propósito de condonaciones de intereses penales o multas, o aplicación de convenios de pago.

El reclamo, en cambio, posee un diseño más restringido, pues el artículo 155 del Código Tributario se refiere a actos u omisiones del Servicio de Impuestos Internos, lo que revela que el legislador configuró este procedimiento como vía de control especializada frente al ente fiscalizador, con ocasión de sus labores orgánico-constitucionales de auditoría, no como una acción general contra cualquier autoridad con incidencia impositiva.

Esta delimitación es coherente con la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y con la finalidad de la Ley N°20.322, que buscó dotar al contribuyente de una judicatura especializada e independiente para conocer de controversias originadas en la actuación del Servicio.

La consecuencia es que la aptitud del reclamo disminuye cuando la controversia involucra actuaciones coordinadas entre el Servicio y Tesorería, decisiones vinculadas a rentas municipales, información proveniente de otras plataformas o medidas de ejecución que no

emanan del Servicio, ya que en esos casos, la acción de protección posee una ventaja estructural, pues permite integrar en un mismo proceso a todos los sujetos cuya conducta contribuye a la afectación constitucional.

Así, si la controversia exige revisar el comportamiento del Servicio en el contexto de un proceso de revisión, como podría ser en un proceso de notificación de los artículos 59 o 60, o una Citación del artículo 63 del Código Tributario, frente a derechos de índole técnico del artículo 8 bis o garantías económicas del artículo 19 N°21, N°22 y N°24, el reclamo puede ser la vía natural.

Ahora, si el conflicto compromete una actuación compuesta, una afectación reputacional, un embargo o compensación improcedente llevado a cabo por Tesorería, un bloqueo producido por plataformas institucionales o una información errada transmitida a terceros, la protección puede ofrecer un marco subjetivo más integral.

Como analizaremos, en materia de anotaciones, esta distinción adquiere especial importancia, puesto que muchas veces éstas nacen o se mantienen en sistemas del Servicio, pero sus consecuencias se proyectan hacia otros órganos, como ocurre con el acceso a convenios o condonaciones, dificultando trámites ante Tesorería o alterando la percepción de cumplimiento frente a proveedores.

En tales hipótesis, el acto puede ser tributario, pero el efecto lesivo es más bien sistémico. La idoneidad de la vía entonces debe apreciarse atendiendo a esa realidad, no sólo al órgano que originó el acto primigenio.

Por lo mismo, la remisión automática al reclamo puede resultar insuficiente cuando el recurso de protección se dirige contra más de un órgano, o cuando el acto del Servicio de Impuestos Internos opera como antecedente de una afectación ejecutada por otro sujeto.

3.2. Ámbito objetivo y garantías tuteladas

La segunda diferencia estructural entre ambos mecanismos se encuentra en el catálogo de derechos protegidos. La acción de protección cubre las garantías expresamente enlistadas en el artículo 20 de la Constitución, entre ellas, la igualdad ante la ley, la protección de la vida privada y la honra, manifestaciones del debido proceso, la libertad de trabajo, la libertad de emitir opinión e informar, la libertad para desarrollar actividades económicas, la no discriminación arbitraria en materia económica, el derecho de propiedad y otros derechos constitucionales de corte individual.

El reclamo por vulneración de derechos, en cambio, se limita constitucionalmente, a las garantías de los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Carta Fundamental.

	Artículo	Contenido de la garantía
Acción de protección	19 N°1	Derecho a la vida e integridad
	19 N°2	Igualdad ante la ley
	19 N°3 inc. quinto	Debido proceso legal
	19 N°4	Vida privada, honra, y protección de datos personales
	19 N°5	Inviolabilidad del hogar y comunicaciones privadas
	19 N°6	Libertad de conciencia y culto
	19 N°9 inc. final	Elección del sistema de salud
	19 N°11	Libertad de enseñanza
	19 N°12	Libertad de opinión e información
	19 N°13	Derecho de reunión
	19 N°15	Asociación sin permiso previo
	19 N°16	Libertad de trabajo y su protección
	19 N°19	Sindicarse en forma legal
	19 N°21	Libertad económica
	19 N°22	No discriminación arbitraria estatal en materia económica
	19 N°23	Libertad de adquisición del dominio
19 N°24	Derecho de propiedad en sus diversas especies	
19 N°25	Libertad de creación y difusión, propiedad intelectual e industrial	
Reclamo por vulneración de derechos	19 N°21	Libertad económica
	19 N°22	No discriminación arbitraria estatal en materia económica
	19 N°24	Derecho de propiedad en sus diversas especies

Lo anterior con la precisión, como hemos dicho, de que el reclamo también alcanza los derechos reconocidos a nivel legal para el contribuyente en el artículo 8 bis del Código Tributario.

De lo anterior, surge que la zona común entre ambos mecanismos viene dada, por tres garantías constitucionales. Esto es, libertad económica, no discriminación arbitraria en materia económica y derecho de propiedad.

En ese espacio, la elección entre protección y vulneración de derechos dependerá de factores adicionales, tales como urgencia del daño, necesidad de prueba, órgano recurrido, existencia de una materia reclamable por otro procedimiento, plazo disponible y remedio solicitado.

La comparación de ambas vías tutelares puede ilustrarse brevemente como sigue:

Criterio	Acción de protección	Vulneración de derechos
Fuente normativa	Artículo 20 de la Constitución Política de la República y Auto Acordado	Artículos 155 y 156 del Código Tributario
Órgano competente	Corte de Apelaciones	Tribunal Tributario y Aduanero
Sujeto recurrido/reclamado	Autoridades, órganos públicos, particulares u otros sujetos causantes de la afectación	Servicio de Impuestos Internos
Expresión de la infracción	Privación, perturbación o amenaza	Vulneración concreta
Garantías constitucionales comunes	Libertad económica, no discriminación arbitraria estatal en materia económica y derecho de propiedad	
Garantías constitucionales exclusivas de protección	Igualdad ante la ley, honra, vida privada, datos personales, libertad de trabajo, entre otras de corte individual	No las cubre directamente
Derechos legales especiales	No tutela directamente el art. 8 bis del Código Tributario como catálogo autónomo, aunque sus infracciones podrían servir para configurar ilegalidad o arbitrariedad	Tutela derechos del contribuyente del art.8 bis del Código Tributario
Función predominante	Tutela constitucional urgente y amplia	Tutela tributaria especializada frente al Servicio de Impuestos Internos

El recuadro precedente muestra que el reclamo no debe ser tratado como una protección equivalente, sino como una tutela especializada, útil para determinados conflictos con un campo objetivo más estrecho, principalmente asociados a procesos de fiscalización o auditoría generales, e incluso respecto de actos administrativos terminales cuyo efecto es vulnerador.

La reconducción al artículo 8 bis del Código Tributario amplía la discusión, especialmente en casos de falta de motivación, falta de información, desconocimiento de antecedentes, infracción de buena fe o afectación de certeza jurídica. Sin embargo, esa ampliación no transforma al reclamo en una acción general para conocer de toda vulneración constitucional ocurrida en contexto tributario.

Desde la perspectiva estratégica, la acción de protección aparece especialmente justificada cuando el núcleo del conflicto se vincula con la honra, datos personales, igualdad ante la ley, secreto tributario, invasión de la administración en facultades jurisdiccionales, actos

generales del Director, actuaciones coordinadas entre Servicio y Tesorería, etc. ya que en estos casos, el componente impositivo puede ser relevante, pero no necesariamente absorbe la totalidad de la afectación.

El reclamo, en cambio, parece naturalmente más adecuado cuando el conflicto se ubica en la relación bilateral directa entre el contribuyente y el SII, y se refiere a derechos técnicos del artículo 8 bis o a afectaciones económicas típicamente tributarias. Así ocurre, por ejemplo, con liberación de devoluciones firmes, falta de motivación completa del acto administrativo, omisión de consideración o exigencia repetitiva de respaldos, dilaciones o impedimentos en peticiones administrativas o rectificaciones, todas circunstancias que afectan la actividad económica sin requerir necesariamente la intervención de otros órganos.

En esos supuestos, la especialización del Tribunal Tributario puede ofrecer ventajas de especialización evidentes. Con todo, incluso en esos casos debe evitarse una conclusión automática.

Un bloqueo de autorización de documentos tributarios, por ejemplo, puede ser conocido por vulneración de derechos si se plantea como afectación a la libertad económica, al derecho de propiedad o a derechos del artículo 8 bis del Código Tributario, mientras que si el bloqueo se funda en una anotación personal errada, suplantaciones, antecedentes reservados, o decanta en una negativa de Tesorería que impide su regularización, la controversia puede exceder el campo del artículo 155. De esta forma, la categoría material del acto no basta, importa también el derecho efectivamente comprometido.

Esta es una diferencia central para la admisibilidad, pues cuando la Corte remite a reclamo una protección en que se invocan garantías ajenas al artículo 155 del Código Tributario, debe justificar por qué considera que el procedimiento tributario especial ofrece cobertura suficiente, sin que resulte suficiente afirmar que el asunto es tributario o que existe una vía ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

El contraste objetivo permite formular una regla de trabajo, cual dice relación con que la protección conserva una función preferente cuando el derecho invocado se encuentra fuera del catálogo del reclamo por vulneración de derechos, la afectación tiene una dimensión constitucional que el reclamo no puede absorber sin forzar su diseño. El reclamo a su turno, debe ser la vía preferente cuando el conflicto se concentra en derechos del contribuyente frente al Servicio de Impuestos Internos, especialmente si requiere apreciación técnica tributaria y no compromete garantías ajenas a su ámbito.

Esta regla no elimina zonas grises, pero ayuda a disminuir errores, usar la protección como sustituto de la acción especial, o usar el reclamo de vulneración como argumento de clausura de toda tutela constitucional urgente. En definitiva, la diferencia entre ambos mecanismos no radica sólo en el tribunal competente o en el plazo para accionar, sino, esencialmente en el tipo de afectación que cada vía está diseñada para tutelar.

La acción de protección mira la lesión constitucional desde un catálogo amplio de garantías y con vocación urgente. El reclamo mira la afeción desde la relación tributaria entre contribuyente y Servicio de Impuestos Internos, con especialización técnica y un catálogo más acotado o ajustado a revisar la juridicidad de su labor orgánica.

En línea con lo anterior, habría que agregar, además, que la preocupación por dotar al contribuyente de mecanismos especiales de tutela, no es privativa del ordenamiento chileno. El artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria de España, consagra un catálogo sistemático de derechos y garantías de los obligados tributarios y crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente²². Por su parte, los artículos L.47 a L.52-A del Livre des procédures fiscales francés²³, contemplan garantías específicas en sede de control fiscal. El artículo 92 del Código Tributario peruano, reconoce un catálogo de derechos de los administrados ante la SUNAT²⁴. En el sistema norteamericano, el Taxpayer Advocate Service y la Taxpayer Bill of Rights, operan como instrumentos institucionales orientados a la misma finalidad²⁵.

El elemento común de estos diseños, es el reconocimiento de que la asimetría informativa y técnica entre el contribuyente y la administración tributaria, exige un mecanismo expedito y especializado de protección. La pretensión del legislador chileno, al introducir el artículo 155 del Código Tributario por la Ley 20.322 y al complementarlo con el catálogo del artículo 8 bis por la Ley 20.420, se inscribe en esa misma línea comparada.

La doctrina nacional ha caracterizado al reclamo por vulneración de derechos del artículo 155 del Código Tributario, como una acción cautelar de estructura análoga a la acción de protección. Silva Gallinato, ha precisado que el procedimiento “*concreta una serie de derechos fundamentales contenidos en la propia Constitución, por lo que su infracción indirectamente también vulnera ese texto, constituyéndose la acción en esos casos en protectora de tales derechos*”²⁶, mientras que Arturo Selman, ha sostenido que la naturaleza eminentemente cautelar del reclamo, refuerza la postura de que su tramitación, debe presentar vías acotadas de impugnación, “*de manera tal de poder cumplir su objetivo de manera rápida y eficaz*”²⁷.

Esta caracterización presenta consecuencias inmediatas sobre el examen de idoneidad. La aptitud de la vía no se mide por su sola existencia normativa, sino por la capacidad concreta del procedimiento para satisfacer la pretensión de tutela en plazos compatibles con la naturaleza del daño denunciado. Como resultado de lo anterior, cuando la tramitación efectiva se aleja sustancialmente del diseño cautelar por su duración excesiva, la calificación de la vía como idónea, queda materialmente desmentida, sin perjuicio de su existencia formal.

²² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, España, artículo 34. Boletín Oficial del Estado, núm. 302, 18 de diciembre de 2003.

²³ Livre des procédures fiscales (LPF), Francia, artículos L.47 à L.52-A.

²⁴ Código Tributario, Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado, Perú, artículo 92.

²⁵ Taxpayer Bill of Rights, Internal Revenue Service, Estados Unidos de Norteamérica; California Taxpayers’ Bill of Rights, Revenue and Taxation Code, Sections 7080-7099.

²⁶ SILVA GALLINATO (2014) pp. 229, 237-238.

²⁷ SELMAN NAHUM (2016).

3.3. Diferencias procesales y de urgencia entre la acción de protección y el reclamo por vulneración de derechos

La comparación entre la acción de protección y el reclamo por vulneración de derechos no puede reducirse al catálogo de garantías tuteladas. También existen diferencias adjetivas relevantes que inciden directamente en la estrategia del litigante y en la eficacia efectiva de la tutela.

En materia de derechos fundamentales, la idoneidad de una vía no depende únicamente de que exista formalmente un procedimiento disponible, sino de que éste pueda entregar una respuesta a tiempo, suficiente y útil frente a la afeción.

Una primera diferencia, de carácter sustantivo, atiende al umbral fáctico que cada vía exige para su procedencia. La acción de protección, conforme al texto expreso del artículo 20 de la Carta Fundamental, tutela tanto la privación o perturbación efectivas, como la mera amenaza al legítimo ejercicio de las garantías comprendidas.

El reclamo del artículo 155 del Código Tributario, en cambio, exige la materialización de la infracción como requisito de admisibilidad puesto que el procedimiento se diseñó para conocer de actos u omisiones del Servicio que efectivamente hayan vulnerado los derechos del contribuyente, no de afectaciones meramente inminentes o probables. Tal precisión, ya advertida en sede doctrinal, tiene una consecuencia decisiva sobre la oportunidad procesal de la tutela.

La distinción configura dos modelos de protección, cuyo gatillo procesal opera en momentos cronológicamente distintos. La acción constitucional admite el control jurisdiccional antes de que la afectación se consume, abriendo el examen judicial a un escenario en el que el daño aún no se ha producido, pero su materialización resulta razonablemente previsible. El reclamo tributario, por el contrario, opera necesariamente *ex post*, ya que requiere que el acto u omisión haya producido efectos vulneratorios actuales para habilitar el control. La diferencia no es meramente procedimental ya que mientras la acción de protección permite tutela temprana, esto es, una respuesta jurisdiccional concurrente con la fase de configuración del daño, el reclamo por vulneración de derechos, en su configuración actual, sólo ofrece tutela correctiva, es decir, posterior a la consumación de la afectación denunciada.

La oportunidad procesal del gatillo de cada acción, opera entonces como criterio sustantivo de elección entre ambas vías. Frente a actuaciones del Servicio cuya materialización vulneratoria es inminente, pero todavía no acaecida, como ocurre con Circulares y Resoluciones que exceden el ámbito de legalidad y el margen de interpretación de la Ley Tributaria, avisos previos a la imposición de medidas restrictivas, comunicaciones de bloqueo aún no ejecutadas, o resoluciones anunciadas con efectos diferidos, el reclamo del artículo 155 no debería resultar adecuado como acción, en tanto la admisibilidad de su procedimiento exige la efectiva consumación del acto u omisión, siendo en tales supuestos, la acción de protección, no una alternativa, sino la única vía disponible.

Esta consideración refuerza, en el plano del umbral fáctico, la tesis de no subsidiariedad que defiende el presente artículo, en el sentido de que el reclamo no opera, ni puede operar,

como sustituto integral de la acción constitucional, en cuanto su ámbito de procedencia queda definido en términos temporales más restringidos que los del recurso de protección. La elección entre una y otra vía, no se decide únicamente por el catálogo de garantías comprometidas, ni por la urgencia del daño, sino también, por el momento procesal en que la acción se hace exigible.

Tal distinción ha sido recientemente reconocida en forma expresa por la propia Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, en la sentencia recaída en el rol N°652-2025 (Tributario), de 8 de junio de 2026. El fallo, conociendo de una apelación deducida por el Servicio de Impuestos Internos en contra de una sentencia del Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Santiago, que había acogido un reclamo del artículo 155 del Código Tributario deducido en contra de un Oficio Reservado emitido en respuesta a una consulta vinculante del artículo 26 bis del mismo cuerpo legal, sostiene en su considerando noveno que “el artículo 155 del Código Tributario exige, conforme se advierte de su mera lectura, que el acto u omisión provoque una vulneración actual, pues al señalarse “si producto de un acto u omisión (...)”, se da cuenta de una expresión que denota una relación causal efectiva y no meramente potencial entre la conducta del Servicio y la lesión del derecho invocado; de otro modo, el legislador habría optado por una redacción similar a la del recurso de protección, que extiende su eficacia a la amenaza y perturbación”²⁸.

El pronunciamiento, articulado por la misma Corte cuya práctica institucional de filtro liminar restrictivo se documenta en el presente trabajo, encierra una consecuencia doctrinalmente significativa para la tesis aquí defendida.

Al exigir vulneración actual como presupuesto de procedencia del reclamo del artículo 155 del Código Tributario, la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago reconoce implícitamente, que el ámbito objetivo de la acción constitucional, es materialmente más amplio que el del procedimiento especial tributario, en tanto extiende su eficacia a la amenaza y a la perturbación. Tal asimetría, sin embargo, no encuentra correlato en la práctica del control de admisibilidad de la misma Corte, cuando declara inadmisibles en cuenta, recursos de protección por la fórmula de existencia de “vía idónea” y posterior reconducción al reclamo del artículo 155 del Código Tributario, sin verificar si la amenaza denunciada por el recurrente, admite tutela efectiva en sede tributaria.

El resultado, paradójicamente, configura un vacío de tutela respecto del elemento descrito por la Iltma. Corte de Apelaciones, dado que, la amenaza que el recurso de protección está constitucionalmente diseñado para cautelar, queda formalmente excluida del reclamo por exigencia de vulneración consumada y, simultáneamente, queda excluida de la acción constitucional por la práctica de reconducción a una vía que, por su propia configuración procesal, no la admite. Tal escenario, ilustra de manera nítida la dimensión institucional del problema planteado en el presente trabajo, en el sentido de que la pretensión de subsidiariedad del recurso de protección frente al reclamo especial, descansa en una equivalencia material que la propia jurisprudencia de la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, ha desmentido en este pronunciamiento.

²⁸ *Sin información* (2026).

La dimensión institucional del problema, encuentra contrastación empírica directa en el artículo complementario publicado en este mismo número de la Revista. El levantamiento intensivo de las acciones de protección tributarias deducidas ante la Iltma. Corte de Apelaciones de Santiago, documenta una tasa de inadmisibilidad en cuenta del 71,3% sobre una muestra de 94 causas tramitadas entre 2024 y el primer semestre de 2026. La extensión del levantamiento a nivel nacional, integrado por 234 causas distribuidas en dieciséis Cortes de Apelaciones con actividad jurisdiccional en la materia, documenta una tasa nacional de inadmisibilidad del 44,9%. La diferencia entre ambos porcentajes, sustenta empíricamente la tesis dogmática que aquí se defiende, en tanto la práctica restrictiva del filtro de admisibilidad no constituye un estándar uniforme del ordenamiento, sino una opción institucional contingente de un grupo acotado de Cortes, que coexiste con prácticas materialmente distintas en el resto del país.

Una segunda diferencia se encuentra en el plazo. La acción de protección, conforme al Auto Acordado, debe interponerse dentro de treinta días corridos desde la ejecución del acto, la ocurrencia de la omisión o, según su naturaleza, desde que se tuvo conocimiento cierto de tales hitos. Lo anterior, con la precisión de que en caso de vulneraciones permanentes, debiera entenderse que el acto se renueva y mantiene día a día, comenzando a correr el plazo desde que se comete el último de ellos.

El reclamo por vulneración de derechos, en cambio, debe deducirse dentro de quince días hábiles contados desde la ocurrencia de los mismos hitos (ejecución, omisión o conocimiento), conforme al artículo 155 del Código Tributario.

La diferencia puede parecer menor aritméticamente hablando, pero resulta relevante desde el punto de vista práctico, por cuanto la acción de vulneración exige una decisión procesal más rápida, en una materia que muchas veces demanda hacer requerimientos de antecedentes, trazabilidad de respaldos técnicos, reconstruir actuaciones administrativas, verificar comunicaciones y el desenvolvimiento de un proceso de fiscalización, identificar el acto lesivo y la data concreta de su acaecimiento, a efectos de evaluar si la afectación corresponde al catálogo del artículo 155 del Código Tributario o al de la acción de protección.

Una tercera diferencia se vincula con el órgano competente para conocer del asunto. La protección se conoce ante un tribunal superior, la Corte de Apelaciones en cuya jurisdicción se hubiere cometido el acto u omisión recurrida, en un procedimiento constitucional concentrado, breve y sumario. El reclamo se conoce ante una magistratura especial que no es parte del poder judicial, cual es el Tribunal Tributario y Aduanero competente, órgano especializado en controversias tributarias.

Esta distinción es relevante, pues la Corte de Apelaciones cuenta con una tradición de tutela constitucional inmediata y con potestades amplias para adoptar medidas de resguardo, mientras que el Tribunal Tributario y Aduanero, por su parte, ofrece especialización y mayor capacidad para analizar cuestiones propias de fiscalización, documentación tributaria, motivación administrativa, derechos del contribuyente y efectos económicos de actuaciones fiscales.

Con todo, esta contraposición debe matizarse, pues la especialidad no es ajena al conocimiento de las Cortes de Apelaciones. Conforme a los artículos 61 y 66 del Código

Orgánico de Tribunales, la Corte de Apelaciones de Santiago debe designar una sala para conocer de los asuntos tributarios y aduaneros, integrada por ministros con conocimientos especializados en la materia. En cumplimiento de ello, el Auto Acordado publicado el 13 de enero de 2023 estableció la integración de dicha sala especializada y precisó que en Santiago, la Undécima Sala conocerá en forma exclusiva, aunque no excluyente de otras materias, los asuntos de carácter impositivo.

Una cuarta diferencia se refiere a las herramientas cautelares. En la acción de protección, la orden de no innovar (“ONI”) opera como una medida de suspensión o paralización de efectos mientras se tramita el recurso, siendo de utilidad para afecciones ostensibles, o que requieran de una providencia inmediata. De concederse oportunamente, puede impedir que la vulneración se consolide antes de la sentencia de protección.

El reclamo también contempla medidas de tutela, pues el artículo 156 del Código Tributario faculta al Tribunal para decretar esta orden de no innovar en cualquier estado de la tramitación.

Sin embargo, la sola consagración normativa de una medida cautelar no basta para considerar bastante la herramienta, siendo preciso considerar elementos tales como su probabilidad de acogida, la velocidad con que será resuelta y la capacidad efectiva del tribunal para neutralizar el efecto lesivo denunciado.

La quinta diferencia radica en la etapa inicial de tramitación. La acción constitucional se somete a un control de admisibilidad en cuenta, lo que genera un riesgo procesal particularmente alto en materias tributarias, en orden a que el recurso sea clausurado antes de requerir informe al órgano recurrido, sobre la base de la existencia de una vía idónea, la naturaleza del asunto o la supuesta improcedencia cautelar de la acción. En el reclamo también existe un examen inicial de admisibilidad, pero su parámetro se relaciona con la oportunidad de la acción y con un test de suficiencia de fundamentos.

Este punto es esencial para el presente trabajo, pues la muestra jurisprudencial levantada evidencia que el principal desenlace de las protecciones tributarias no es la sentencia de fondo, sino la inadmisibilidad prematura.

En ambos casos hay filtros, variando el tipo de riesgo. En sede de protección, la inadmisibilidad suele asociarse a la existencia de vías especiales, en vulneración de derechos, a la manifiesta falta de fundamento del escrito de reclamo.

A ello, cabe adicionar un problema práctico, y es que la interposición de una acción de protección puede consumir el plazo para deducir reclamo. Si la Corte declara inadmisibile la protección, luego de varios días de sustanciación, o si se interpone reposición con apelación subsidiaria ante la Corte Suprema, el contribuyente puede quedar en una posición de indefensión, pues la vía constitucional no avanzó y la tributaria especial puede encontrarse vencida.

Dicha problemática se exagera, al existir una regla de incompatibilidad posterior, pues interpuesta la protección, en los casos en que proceda, no se podrá recurrir por los mismos hechos conforme al reclamo.

Por ello, la elección entre protección y reclamo debe evaluarse desde el inicio y no después, dada la complejidad de revertir el escenario, debiendo identificarse con precisión el acto u omisión impugnado, el órgano responsable, las garantías afectadas, la urgencia del daño, la necesidad de prueba, medida a solicitar y los plazos en curso.

Si el conflicto se concentra en derechos del artículo 8 bis o en garantías económicas frente al Servicio, y requiere apreciación de prueba técnica, el reclamo puede ser la vía más ad hoc. Si, en cambio, la afectación compromete garantías no cubiertas por el reclamo, involucra otros órganos, produce efectos inmediatos o exige una respuesta urgente, la acción de protección conserva una función propia.

En ambos escenarios, la estrategia debe formularse antes de accionar, pues el diseño normativo no permite tratar ambas vías como remedios intercambiables, sin costo procesal.

La urgencia también debe apreciarse en forma realista, pues una vía especializada puede ser formalmente idónea, pero insuficiente si su tramitación o la aplicación práctica de ella, dan cuenta que no permite detener a tiempo el daño como precisamente demuestra la alta dilación de los reclamos por vulneración de derechos en distintos Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esto resulta particularmente importante en casos de bloqueos de facturación, anotaciones restrictivas, imposibilidad de autorizar documentos, inhabilidades de representación o restricciones que inciden en la continuidad operacional o laboral de un contribuyente.

En esos supuestos, la demora puede producir un efecto equivalente a la pérdida de tutela, pues existe el riesgo cierto de un deterioro económico, o en la esfera personal, que puede consolidarse antes del fallo.

En consecuencia, las diferencias procesales no son meramente instrumentales, poseen incidencia en la efectividad de la tutela, en la preservación de derechos, el acceso real a la jurisdicción y en la posibilidad de evitar daños irreversibles.

Nos enfrentamos entonces ante una acción como tutela constitucional urgente de amplio espectro versus un reclamo como tutela tributaria especializada, técnicamente idónea, pero limitada por su objeto, sujeto pasivo, plazo y ámbito de derechos.

3.4. Naturaleza dogmática del fenómeno: concurso de acciones y no concurso de normas

La cuestión de fondo que subyace al debate sobre admisibilidad del recurso de protección frente al reclamo del artículo 155 del Código Tributario exige una calificación dogmática precisa, en términos procesales. Como se ha venido sosteniendo, la regla de incompatibilidad del inciso final del artículo 155 evita la duplicidad posterior de procedimientos, pero de su tenor no se sigue que el reclamo sea preferente, ni que la protección sea subsidiaria, ya que si el legislador hubiera querido restringir la acción constitucional ante la sola existencia del reclamo especial, habría formulado una regla inversa, cuestión que no hizo. La incompatibilidad opera entonces después de escogida la protección, no antes, como presupuesto negativo de admisibilidad.

A la misma conclusión es posible arribar desde la teoría general del concurso de acciones. En efecto, tal como ha explicado Sophía Romero, la concurrencia constituye un fenómeno

asociado a la multiplicidad de mecanismos de tutela creados por el legislador, sin que este siempre prevea la forma en que deben resolverse sus consecuencias procesales.

Bajo ese marco, la autora distingue entre concurso de normas y concurso de acciones. Mientras el primero se refiere a la diversa calificación jurídica de unos mismos hechos, el segundo se configura cuando, sobre la base de esos mismos hechos, el demandante puede formular una petición delimitando su acción de forma distinta. La diferencia no es etérea, sino que tiene consecuencias procesales directas, entre otras, en materia de litispendencia, cosa juzgada y acumulación de autos, instituciones que descansan precisamente en la delimitación del objeto procesal²⁹.

Desde esta perspectiva, la relación entre el recurso de protección y el reclamo por vulneración de derechos no debiera resolverse mediante una afirmación genérica en orden a existir una vía idónea, sino mediante un juicio comparativo entre las acciones eventualmente concurrentes. Conforme a ese criterio, deben examinarse los elementos fundantes de hecho, su significación jurídica y la petición formulada, pues sólo a partir de esa comparación es posible determinar si se está ante una misma acción, ante una doble calificación normativa de un mismo objeto, o ante acciones autónomas que concurren parcialmente³⁰.

Aplicado tal criterio, la protección y el reclamo se aproximan más a un concurso de acciones que a un concurso de normas. La causa de pedir de la acción de protección está dada por un acto u omisión arbitrario o ilegal, imputable a una autoridad o particular, que prive, perturbe o amenace el legítimo ejercicio de alguna de las garantías comprendidas en el artículo 20 de la Carta Fundamental. Su petición consiste en que la Corte de Apelaciones adopte de inmediato las providencias necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del afectado.

El reclamo del artículo 155, en cambio, se estructura sobre una causa de pedir más específica, esto es, la vulneración de los derechos contemplados en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución, o de los derechos del contribuyente reconocidos en el artículo 8 bis, producida por actos u omisiones del Servicio de Impuestos Internos. Su petición también apunta al restablecimiento del imperio del derecho, pero dentro de una relación jurídico-tributaria determinada, ante un órgano jurisdiccional especializado y respecto de un catálogo de derechos y sujetos pasivos más acotado.

En tal sentido, aunque ambas acciones pueden compartir parcialmente una finalidad restaurativa, divergen en su causa de pedir, sujeto pasivo, tribunal competente, cobertura objetiva, modalidad de afectación y función cautelar. Nos encontramos entonces frente a dos mecanismos de tutela autónomos, parcialmente concurrentes y funcionalmente diferenciados, no ante una única pretensión sustantiva sometida a dos calificaciones jurídicas posibles.

Esta calificación explica correctamente el alcance del inciso final del artículo 155. La norma no convierte al reclamo por vulneración de derechos en vía preferente, ni transforma

²⁹ ROMERO RODRÍGUEZ (2013) pp. 208-210 y 218-220.

³⁰ ROMERO RODRÍGUEZ (2013) pp. 224-226.

a la protección en acción subsidiaria, sino que establece una regla de incompatibilidad posterior frente al ejercicio previo de la acción constitucional por los mismos hechos.

Romero identifica precisamente esta clase de hipótesis al analizar la acción de protección y el denominado “amparo tributario”, señalando que la incompatibilidad provenía de una decisión legislativa expresa que impedía promover este último cuando ya se había interpuesto la acción constitucional³¹.

La consecuencia es clara, en tanto si el ordenamiento reconoce dos acciones autónomas y sólo establece una regla de cierre una vez ejercida una de ellas, no puede sostenerse que exista una subordinación estructural de la protección al reclamo tributario. La incompatibilidad opera como un mecanismo de coordinación destinado a evitar duplicidad de procedimientos y decisiones inconexas sobre los mismos hechos, no como una cláusula general de desplazamiento de la jurisdicción constitucional que autorice el rechazo liminar de la acción.

Declarar inadmisibile el recurso de protección por la sola existencia abstracta del reclamo importa transformar, por vía jurisprudencial, un concurso de acciones regulado mediante incompatibilidad ex post, en una suerte de concurso de normas resuelto anticipadamente por especialidad. Tal solución no se observa ni del artículo 20 de nuestra Constitución, ni del articulado del Libro Tercero del Código Tributario. El cuestionamiento correcto entonces no implica determinar si existe formalmente otra vía, sino si esa vía cubre en concreto la garantía invocada, comprende al sujeto recurrido, se encuentra disponible, permite una tutela cautelar equivalente y resulta apta para neutralizar oportunamente la afectación.

La expresión “sin perjuicio” leída a la par del artículo 155 permite entonces sostener una tesis de coexistencia reglada. El contribuyente afectado no tiene derecho a litigar indistintamente el mismo asunto en varias sedes, pero sí debe poder elegir una vía de tutela cuando el acto u omisión denunciado produce una afectación urgente de garantías recurribles, especialmente si el reclamo no ofrece cobertura plena.

Bajo esta lectura, la regla contra la duplicidad no puede convertirse en sinonimia de subsidiariedad, pues de ser así se terminaría utilizando una acción especial de tutela del contribuyente para clausurar, en abstracto, el acceso a la tutela constitucional de emergencia, contrariando precisamente la finalidad de reforzamiento y ampliación de tutela que inspiró su incorporación al ordenamiento.

Esta conclusión permite ordenar la comparación bajo una premisa dogmática precisa, esto es, que la protección y reclamo no compiten jerárquicamente, sino que concurren funcionalmente, debiendo su delimitación resolverse conforme a la identidad concreta de objeto, cobertura y eficacia tutelar.

³¹ ROMERO RODRÍGUEZ (2013) pp. 226-228.

3.5 Propuesta de criterio general: coexistencia, alternatividad y no subsidiariedad

A partir de las diferencias anteriores, la relación entre la acción de protección y el reclamo por vulneración de derechos debe formularse en términos de coexistencia, alternatividad y no subsidiariedad.

- Coexistencia, pues ambas acciones forman parte del sistema de tutela jurisdiccional del contribuyente y pueden converger parcialmente frente a determinadas actuaciones de la administración.
- Alternatividad, porque en determinados supuestos el afectado deberá optar entre una u otra vía, especialmente atendida la regla de incompatibilidad ex post del Código Tributario.
- No subsidiariedad, porque la existencia del reclamo en abstracto no transforma a la protección en un mecanismo residual ni conlleva per se a su inadmisibilidad.

La cuestión decisiva, no consiste en determinar cuál vía debe prevalecer en abstracto, sino cuál ofrece una tutela adecuada en el caso concreto. El desarrollo de tales criterios y su aplicación operativa, se desarrolla en el artículo complementario *“Inadmisibilidad en cuenta y dilación procesal: un diagnóstico empírico del recurso de protección y del reclamo por vulneración de derechos en materia tributaria”*, publicado en este mismo número de la Revista, al cual nos remitimos para evitar reiteraciones innecesarias. Lo que interesa retener aquí, es que la elección entre la acción de protección y el reclamo del artículo 155 del Código Tributario, no responde a una jerarquía abstracta entre vías, sino al examen concreto de un conjunto articulado de variables, que el lector encontrará sistematizadas en el artículo complementario referido.

La aplicación articulada de estos criterios permite superar una comprensión binaria del problema. La pregunta no es si la protección o el reclamo deben abstractamente “prevalecer”. El cuestionamiento correcto es ¿cuál de las dos vías ofrece, en el caso concreto, una tutela adecuada al tipo de derecho comprometido, la urgencia del daño, el órgano recurrido, la prueba necesaria y al remedio solicitado?. Esto implica que la coexistencia entre ambas acciones exige una evaluación pragmática, no una regla de exclusión in limine.

Bajo esa óptica, la especialidad tributaria no debiera operar como una cláusula de cierre de la jurisdicción constitucional, su función es reforzar la tutela del contribuyente mediante un juez técnico e independiente, no reducir el campo de protección del artículo 20 de la Carta Fundamental.

Esta propuesta también evita el riesgo inverso, como sería convertir la protección en una vía ordinaria de impugnación tributaria. La acción de protección debe mantenerse reservada para afecciones constitucionales actuales o inminentes, con una base fáctica suficiente y una medida de restablecimiento compatible con su naturaleza.

Cuando el conflicto requiere la confirmación del resultado de uno o varios ejercicios (v.gr. pérdidas de arrastre), la procedencia de créditos, de devoluciones, franquicias, exenciones o

calificaciones sustantivas propias de la obligación tributaria, el cauce natural será el procedimiento general del artículo 124 u otros del Libro Tercero del Código Tributario. En aquellos casos, ni la protección ni el reclamo por vulneración de derechos debieran emplearse para sustituir el debate de fondo.

Distinto es el supuesto en que con ocasión de una actuación del Servicio de Impuestos Internos, incluso mediante liquidaciones, giros o resoluciones, se denuncia una vulneración autónoma de derechos del contribuyente. Si el reproche no se dirige a la determinación del impuesto, sino por ejemplo, a la falta de motivación, indefensión, doble fiscalización, infracción de buena fe, desconocimiento de antecedentes, falta de certeza o afectación de garantías económicas, el reclamo por vulneración de derechos puede ser procedente. En estos casos lo relevante no es el tipo formal de acto, sino la materia sometida a conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero.

Ahora bien, cuando lo discutido es una afectación inmediata de garantías fundamentales que el reclamo no cubre, o que no puede cautelar con suficiente oportunidad, la acción de protección no debiera ser clausurada en la admisibilidad.

En definitiva, la relación entre protección y reclamo debe ordenarse bajo una regla de idoneidad concreta: Protección cuando la urgencia constitucional, el catálogo de garantías o la amplitud subjetiva del conflicto lo exijan. Reclamo por vulneración de derechos cuando la controversia se inserte principalmente en la relación contribuyente-Servicio y pueda ser adecuadamente resuelta por el adjudicador tributario. Esta fórmula respeta el marco normativo del constituyente, reconoce el valor autónomo del reclamo por vulneración de derechos y evita que la especialidad se transforme en una subsidiariedad no escrita.

4. CONCLUSIONES

El presente trabajo defendió la tesis de coexistencia, alternatividad y no subsidiariedad entre la acción de protección del artículo 20 de la Carta Fundamental y el reclamo del artículo 155 del Código Tributario. La existencia abstracta del reclamo especial por vulneración de derechos, no transforma a la acción constitucional en vía residual, ni autoriza por sí sola su declaración de inadmisibilidad cuando los hechos invocados puedan constituir afectación de garantías que excedan el catálogo objetivo del procedimiento especial tributario.

La tesis también encuentra fundamento dogmático en la calificación del fenómeno como concurso de acciones, no concurso de normas. La aplicación de los criterios identificadores tradicionales de la doctrina procesal nacional, esto es causa de pedir y petición, permite sostener que la acción de protección y el reclamo por vulneración de derechos, constituyen acciones autónomas, con divergencias estructurales en la causa de pedir, en el sujeto pasivo y en el órgano jurisdiccional competente, lo cual lleva a concluir que la regla de incompatibilidad ex post del inciso final del artículo 155 del Código Tributario, debe leerse como mecanismo de coordinación procesal y no como cláusula de subordinación sustantiva.

La distinción procesal entre el ámbito de protección refuerza esta posición, ya que el recurso de protección extiende su eficacia a la amenaza y a la perturbación de garantías constitucionales, mientras que el reclamo del artículo 155 exige vulneración consumada como presupuesto de procedencia.

El cumplimiento del estándar del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 19 N°3 de la Carta Fundamental y del artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, según ha sido configurado por la doctrina nacional, no se agota en el acceso al tribunal, sino que comprende el derecho a una decisión conforme a derecho, a la efectividad de las resoluciones y al recurso legalmente previsto. Tal estándar exige que la elección entre el recurso de protección y el reclamo por vulneración de derechos atienda a la idoneidad concreta de cada vía respecto del tipo de derecho comprometido, la urgencia del daño, el órgano recurrido, la prueba necesaria y el remedio solicitado, sin que la especialidad tributaria pueda transformarse en cláusula no escrita de cierre de la jurisdicción constitucional urgente.

El diagnóstico empírico que sustenta operativamente la tesis, así como la propuesta de rediseño institucional del reclamo por vulneración de derechos mediante una obligación de tramitación expedita consistente con su naturaleza cautelar, se desarrollan en el artículo complementario publicado en este mismo número de la Revista, al cual el lector queda remitido para la contrastación empírica de los presupuestos aquí defendidos.

5. BIBLIOGRAFÍA

- BORDALÍ SALAMANCA, Andrés (2011). Análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el derecho a la tutela judicial. *Revista Chilena de Derecho*, 38(2), 311-337.
- CASAS FARIAS, Patricio (2020). Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la modernización tributaria de la Ley N°21.210: ¿una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos? *Anuario de Derecho Tributario*, N°12, pp. 76-93.
- FAÜNDEZ UGALDE, Antonio (2011). Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario. ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos? *Revista de Estudios Tributarios*, N°5, pp. 207-224.
- FERMANDOIS VÖHRINGER, Arturo y CHUBRETOVIC ARNAIZ, Teresita (2016). El recurso de protección en asuntos ambientales: criterios para su procedencia postinstitucionalidad ambiental (2010-2015). *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 43, N°1, pp. 61-90.
- FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos (2012). El sistema de justicia administrativa chileno: revisión de la legalidad de actos administrativos o protección de derechos y/o intereses. *Revista de Derecho*, Vol. XXV, N°1, pp. 103-126.
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andres (2016). Comentarios acerca del procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos en el Código Tributario chileno. *Actualidad Jurídica*, N°33, pp. 277-298.
- HENRÍQUEZ VIÑAS, Miriam (2018). *Acción de protección*. Santiago de Chile: DER Ediciones.
- LETURIA INFANTE, Francisco Javier (2018). Las acciones cautelares y el recurso de protección ¿es necesaria una duplicidad de instituciones? Notas para una mejor garantía de los derechos fundamentales. *Estudios Constitucionales*, Año 16, N°1, pp. 227-244.
- NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto (1999). El recurso de protección en Chile. *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, N°3, pp. 157-180.

PFEFFER URQUIAGA, Emilio (2006). El recurso de protección y su eficacia en la tutela de derechos constitucionales en Chile. *Estudios Constitucionales*, Vol. 4, N°2, pp. 87-107.

SELMAN NAHUM, Arturo (2016). Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos: actos administrativos reclamables, finalidad del procedimiento y viabilidad del recurso de casación en el fondo. Corte Suprema, 29 de agosto de 2013, rol N°6.392-2012. *Revista de Estudios Tributarios*.

ROMERO RODRÍGUEZ, Sophia (2013). Concurso de normas y concurso de acciones en el Derecho Procesal Civil chileno. *Revista Ius et Praxis*, 19(2), 207-250.

SILVA GALLINATO, María Pía (2014). Acción por vulneración de derechos del contribuyente. En SILVA GALLINATO, María Pía y HENRÍQUEZ VIÑAS, Miriam (coord.), *Acciones protectoras de derechos fundamentales*. Santiago de Chile: Thomson Reuters.

Normativa nacional

Constitución Política de la República de Chile.

Código Tributario (D.L. N°830, de 1974), artículos 8 bis, 123, 124, 148, 155, 156 y 157.

Código Orgánico de Tribunales (Ley 7421 de 1943)

Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos que Rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado (Ley 19.880 de 2003).

Ley N°20.322, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera (2009).

Ley N°20.420, que establece derechos de los contribuyentes (2010).

Auto Acordado de la Excm. Corte Suprema sobre tramitación y fallo del recurso de protección de garantías constitucionales.

Tratados internacionales

Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículos 8.1 y 25.

Normativa comparada citada

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, Reino de España, artículo 34.

Livre des procédures fiscales (LPF), República Francesa, artículos L.47 à L.52-A.

Código Tributario, República del Perú, artículo 92.

Taxpayer Bill of Rights, State of California, Estados Unidos de Norteamérica, 2003.

Jurisprudencia citada

Sin información (2026). Corte de Apelaciones de Santiago, 8 de junio de 2026, (apelación), rol N°652-2025.