



FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE CHILE
ESCUELA DE POSTGRADO

**EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA
EN LA NUEVA ETAPA DE CONCILIACIÓN
DEL PROCEDIMIENTO DE RECLAMACIÓN
TRIBUTARIA Y ADUANERA**

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS PARA OPTAR AL
GRADO DE MAGÍSTER EN DERECHO,
MEDIÓN DERECHO TRIBUTARIO

JAVIER IGNACIO PÉREZ MARCHANT

PROFESOR GUÍA:
ENRIQUE NAVARRO BELTRÁN

SANTIAGO DE CHILE
AGOSTO, 2018

TABLA DE CONTENIDO

ABREVIATURAS	4
RESUMEN	5
I. INTRODUCCIÓN	7
II. BREVE RESEÑA SOBRE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA	10
1. Del principio de juridicidad a la legalidad	10
2. El principio de legalidad en materia tributaria	12
3. Recepción del principio de legalidad en materia tributaria en la jurisprudencia judicial-tributaria y administrativa	16
4. El principio de legalidad como límite para la actuación del Servicio de Impuestos Internos	20
III. BOLETÍN N°9892-07, DE FECHA 3 DE MARZO DE 2015, PROYECTO DE LEY QUE BUSCAR PERFECCIONAR LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA (HOY, LEY N°21.039)	22
1. Antecedentes del Proyecto de Ley: problemas de la justicia tributaria	22
2. Resumen del Proyecto de Ley que busca perfeccionar la justicia tributaria y aduanera: Boletín N°9892-07, actual Ley N°21.039	26
2.1 Resumen del Proyecto de Ley	26
2.2 Estado actual del Proyecto de Ley	27
2.3 Nuevo trámite de conciliación	28
3. Breve reseña sobre la experiencia del Derecho comparado en el trámite de conciliación en materia tributaria y aproximaciones en el Derecho nacional	34
3.1 Derecho europeo y EEUU	34
3.2 Experiencia latinoamericana	36
3.3 Aproximaciones en Chile a la conciliación en materia administrativa tributaria.....	38

IV. PROBLEMÁTICAS DE LA CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA	41
1. Materias, límites y garantías de la conciliación en el reclamo tributario: problemáticas a la luz del principio de legalidad tributaria .41	
1.1 Materias sobre las cuales puede tratar la conciliación.....	43
(i) Disposición sobre el hecho gravado, sus elementos y/o efectos.....	44
(ii) Cuantía y monto del impuesto	49
(iii) Calificación jurídica de los hechos	50
(iv) Ponderación y/o valorización de la prueba	51
(v) Vicios o errores manifiestos.....	53
1.2 Insuficiencia de las garantías incluidas en la Ley N°21.039 respecto al trámite de conciliación.....	55
2. Opinión de la Corte Suprema y control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional.....	57
2.1 Oficios de nuestra Excma. Corte Suprema	58
2.2 Control de constitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional...	63
4. Propuestas	65
V. CONCLUSIONES.....	69
VI. BIBLIOGRAFÍA	72
ANEXO	76

ABREVIATURAS

CGR	Contraloría General de la República.
CPR	Constitución Política de la República.
CT	Código Tributario.
EXCMA.	Excelentísima.
ILTMA.	Ilustrísima.
LBGAE	Ley N°19.880, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.
S.E.	Su Excelencia.
SII	Servicio de Impuestos Internos.
TTA	Tribunales Tributarios y Aduaneros.

RESUMEN

Durante el año 2015, ingresó a tramitación un proyecto de ley mediante el cual se buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera. Lo anterior, se tradujo en la Ley N°21.039, publicada en el Diario Oficial con fecha 20 de octubre del año 2017.

Entre sus principales novedades, se encuentra la inclusión de una etapa de conciliación al procedimiento general de reclamación tributario y aduanero.

En los términos del texto definitivo y aprobado de la Ley N°21.039, será materia de esta conciliación, entre otras, la *“existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley”*. Sobre este punto y en relación también con las demás materias consideradas para la conciliación, el proyecto de ley intentó asegurar que dicha circunstancia no afectaría la naturaleza legal de las obligaciones tributarias desde el punto de vista del principio de legalidad tributaria, según el cual las normas y obligaciones tributarias sólo pueden ser creadas, modificadas y/o suprimidas mediante una norma de rango legal.

Sin embargo, en nuestra opinión el proyecto -y actual Ley N°21.039- carece de las debidas garantías para que este trámite de conciliación no afecte el

mencionado principio de legalidad tributaria, puesto que, entre otros, permitiría que las partes -dentro de las cuales se encuentra el órgano fiscalizador en materia tributaria del Estado y en representación del intereses pecuniario del Fisco- puedan determinar la ocurrencia de un hecho gravado y/o de sus elementos así como la aplicación de sus efectos, situación que es privativa, exclusiva y excluyente de la Ley.

El presente trabajo muestra un enfoque crítico de esta nueva etapa de conciliación, desde el punto de vista del principio de legalidad en materia tributaria, base esencial de nuestro ordenamiento impositivo.

I. INTRODUCCIÓN

Mediante el Boletín N°9892-07, de fecha 3 de marzo de 2015, se ingresó al Congreso de la República un proyecto de ley mediante el cual se buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera (en adelante también, el “Proyecto de Ley”).

El Proyecto de Ley fue aprobado y publicado en el Diario Oficial, bajo la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017.

Entre las principales novedades del Proyecto de Ley, encontramos la inclusión de un nuevo trámite o etapa al procedimiento de reclamación general en materia tributaria y aduanera, regulado actualmente en el artículo 132 y siguientes del Código Tributario, consistente en una o más audiencias de conciliación.

De acuerdo a la Ley N°21.039, serán materias de éste trámite de conciliación *“la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo*

*anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio”.*¹ Sin embargo, la redacción final de esta nueva norma nos parece poco afortunada, pues pareciera darle facultades a las partes del proceso para evitar, omitir y/o modificar, parcial o totalmente, la producción de los efectos de un hecho gravado o de sus elementos. Esta situación es particularmente grave en materia tributaria, pues el principio de legalidad del ramo reza que solo la Ley puede disponer, modificar o anular dichas materias.

Con todo, la Ley N°21.039 ha establecido ciertas garantías para este proceso, siendo la más relevante de aquellas la exigencia de aprobación y revisión, por parte del Juez Tributario y Aduanero e, igualmente, por parte del Director Nacional de Servicio de Impuestos Internos, del acuerdo o propuesta de conciliación.

Sin embargo, creemos que la referida Ley no logra asegurar que este nuevo procedimiento no afecte la naturaleza legal de las obligaciones tributarias desde el punto de vista del principio de legalidad tributaria, según el cual las normas y obligaciones tributarias sólo pueden ser creadas, modificadas y/o suprimidas por Ley.

¹ Véase en el nuevo artículo 132 bis del Código Tributario.

Asimismo, creemos que las herramientas incluidas en el proyecto no son garantía suficiente para prevenir la vulneración al referido principio de legalidad tributaria.

En el mismo sentido, se ha pronunciado nuestra Excelentísima Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, éste último a propósito del control de constitucionalidad de la Ley N°21.039. En efecto, dichas magistraturas han advertido sobre las eventuales vulneraciones al principio de reserva legal en materia tributaria a través de la nueva etapa de conciliación.

II. BREVE RESEÑA SOBRE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

1. Del principio de juridicidad a la legalidad

Corolario fundamental de cualquier “Estado de Derecho” es el predominio del marco normativo como límite a la actividad del Estado y sus órganos así como de los particulares. Lo anterior, significa, en términos muy sencillos, que el Estado se debe someter al orden jurídico normativo vigente, sea de rango constitucional, legal o reglamentario.² Esto se conoce como principio de juridicidad.

Este principio emerge, principalmente, como una limitación a la actuación del Estado y sus órganos, de forma que se disminuya el riesgo de la extralimitación en sus funciones, siendo una garantía para los particulares.³

Ahora bien, así como la juridicidad se extiende a todo el ordenamiento jurídico, no excluye, tampoco, a persona alguna, ni hace excepciones. En efecto, no sólo abarca al Estado y, por ende, a sus órganos, sino también a toda persona, institución o grupo, sean privados y/o particulares.⁴

² DE LEÓN SALUCCI, Sandra Ponce y FRINDT RADA, María Soledad, *El principio de juridicidad administrativa frente a los derechos públicos subjetivos*, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N°203 (1998), Pág. 388.

³ NAVARRO BELTRÁN, Enrique y CARMONA SANTANDER, Carlos (Editores), *Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015)*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N°59 (2015), Pág. 46.

⁴ DE LEÓN SALUCCI, Sandra Ponce y FRINDT RADA, María Soledad, *Op. Cit.*, Pág. 390.

Lógicamente, para efectos de nuestro trabajo, lo relevante es cuando esta juridicidad se constituye en una garantía para los particulares. De acuerdo a lo preceptuado por nuestro Tribunal Constitucional, cabe hablar del principio de juridicidad en la medida que asegura el sometimiento integral de las autoridades públicas al imperio del ordenamiento jurídico en su conjunto.⁵

En Chile, su fuente legal se puede hallar, esencialmente, en los artículos 6° y 7° de nuestra Constitución Política de la República,⁶ normas que, en definitiva, fijan el ámbito de actuación de los órganos del Estado.

Ahora bien, dentro de este principio de juridicidad, se habla específicamente de legalidad cuando la sumisión es sólo y únicamente referida a una norma de rango legal.⁷ En efecto, los autores clásicos describen al principio de legalidad como aquel orden o sumisión está referido a *“cuerpos normativos de rango legal, interpretados y aplicados criterio causal o formal, en que eran lícitas las conductas permitidas por la ley e ilícitas las que la contravenían”*.⁸

⁵ Tribunal Constitucional, Rol N°790, 11 de Diciembre de 2007, considerando N°48.

⁶ **“Artículo 6°.-** *Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo.*

La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.”
“Artículo 7°.- *Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes, dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley.*

Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido en virtud de la Constitución o las leyes.”

⁷ DE LEÓN SALUCCI, Sandra Ponce y FRINDT RADA, María Soledad, *Op. Cit.*, Pág. 389.

⁸ PANTOJA BAUZÁ, Rolando, *Derecho Administrativo, Primera Parte*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago (2012), Pág. 14.

Nuevamente, la legalidad presenta dos caras: una externa, que dice relación con la manifestar reglamentaria aplicable a los sujetos y a la Administración; y otra, más bien interna, que emana de la propia Administración y que constituye una autolimitación de carácter disciplinario, es decir, como norma de control.⁹

2. El principio de legalidad en materia tributaria

Ahora bien, en materia tributaria el principio de legalidad tiene un mayor alcance y previene que sólo y únicamente en virtud de una Ley se pueden establecer tributos, modificarlos y/o alterar sus elementos o efectos.¹⁰ De esta forma, en materia impositiva este principio representa el más puro y genuino sentido de la Ley como fuente -exclusiva y excluyente- del Derecho.¹¹

⁹ OELCKERS CAMUS, Osvaldo, *El principio de legalidad como supuesto de la potestad administrativa*, en Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, N°10, Pág. 112

¹⁰ El origen de dicho principio se remota a la Carta Magna (1215) a través de su artículo 12, conforme al cual “no se podrá exigir ‘fonsadera’ (‘scutage’) ni ‘auxilio’ (aid) en nuestro Reino sin el consentimiento general”. En el mismo sentido, el *Petition of Rights* (1628) sostiene en su artículo 10 que “nadie está obligado a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento”. A su vez, en el artículo IV de la *Bill of Rights* (1689) se reitera la idea que es ilegal el cobro de impuestos “sin consentimiento del Parlamento”.

En Chile, se ha reconocido dicho principio desde la Constitución de 1812. Luego, la Carta Magna de 1833 aseguraba a todos los habitantes de la República en su artículo 37 N°1, que sólo en virtud de una ley se podía “imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias y departamentos”. Finalmente, la Constitución de 1925 reconocía “la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley”, según lo expuesto por su artículo 10 N°9.

¹¹ MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario, TOMO I, Aspectos Generales*, Thomson Reuters, Cuarta Edición, Santiago, Chile (2016), Pág. 139.

Como consecuencia de lo anterior, los impuestos son y deben ser una materia de derecho estricto y requieren, para su aplicación, generación y/o modificación, de una norma de rango legal.

Además, en nuestro ordenamiento sólo al legislador le está permitido definir los supuestos y elementos esenciales de la relación u obligación tributaria.¹² En este sentido, la legalidad de los tributos adquiere forma de reserva legal: sólo por Ley puede crear impuestos y todo gravamen requiere un fundamento legal.¹³

La legalidad de la tributación exige que tanto las hipótesis como las consecuencias jurídicas de los impuestos deban estar establecidas en la Ley. Este concepto de tipicidad de la tributación resulta similar, de esta forma, al concepto de tipicidad del derecho penal.¹⁴ Lo anterior, resulta del todo relevante, pues se establecen una serie de limitaciones a la interpretación y aplicación de las normas tributarias:

- Los impuestos sólo pueden ser fijado a través de una Ley (norma de rango legal).

¹² NAVARRO BELTRÁN, Enrique, *Principios de Derecho Constitucional Tributario Chileno*, en *Derecho Administrativo y Regulación Económica*, Editorial Thomson Reuters, Santiago, (2016), Pág. 690.

¹³ MASSONE PARODI, Pedro, *Op. Cit.*, Pág. 145.

¹⁴ *Ibid.*

- El sujeto obligado, la base imponible, la tasa y demás elementos del hecho gravado deben emanar de una Ley formal y no de principios jurídicos, interpretaciones, analogías u otras fuentes del Derecho.
- Las excepciones requieren de texto expreso.
- Los Jueces Tributarios no pueden fijar, modificar, evitar o alterar los impuestos y/o sus elementos a su discreción, ni aun aplicando la equidad o bajo pretexto de la inexcusabilidad; y
- Lo anterior, se aplica también a las exenciones, reducciones u otros beneficios tributarios, por tanto, ni la autoridad ni el Juez pueden disminuir o agravar la obligación tributaria.¹⁵

La fuente de texto principal de este principio de legalidad en materia tributaria la encontramos en el artículo 19 N°20 de la CPR, que alude a la fijación de los tributos por medio de la ley.¹⁶ Asimismo, el artículo 63 de la CPR, que se complementa con el artículo 65 del mismo cuerpo legal, prescribe que la iniciativa legal para imponer, suprimir, reducir y/o condonar tributos,

¹⁵ MASSONE PARODI, Pedro, *Op. Cit.* Pág. 146.

¹⁶ **“Artículo 19.-** *La Constitución asegura a todas las personas:*
 20°. *La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*
En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.
Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado.
Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo [...]”.

corresponde exclusivamente al Presidente de la República y su discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados.¹⁷

A lo anterior, se suma lo indicado por el Tribunal Constitucional, que ha hecho descansar este principio de legalidad tributaria en lo dispuesto por los artículos 6° y 7° de la CPR, ya citados, pues se trataría de una limitación para actuar, esta vez dirigida al órgano legislador.¹⁸⁻¹⁹

Tan amplio y fuerte es el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, que incluso le está vedado a la Administración la tarea de definir el núcleo de la hipótesis tributaria, su base de cálculo o la tasa aplicable, así como los sujetos pasivos de la obligación tributaria, o en definitiva cualesquiera de sus elementos. En efecto, en la Ley se debe contener todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, sin que se admita, en forma alguna, delegación al Poder Ejecutivo ni facultad a otros órganos o magistraturas para definirlos en todo o parte.²⁰

¹⁷ “**Artículo 63.-** Sólo son materias de ley:

14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República (...).”

“**Artículo 65.-** Corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para:

1°.- Imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión [...]”.

¹⁸ Tribunal Constitucional, Rol N°759-2007, Considerando 14. A mayor abundamiento, ver también en Rol N°247-1996 y N°179-1985.

¹⁹ MASSONE PARODI, Pedro, *Op. Cit.*, Pág. 169.

²⁰ *Ibíd.*, Pág. 170.

En definitiva, la Ley tributaria debe contener todos los elementos necesarios para la determinación del hecho gravado: el hecho generador, la base imponible, la tasa aplicable y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entre otros.

Además, y como otra consecuencia de este principio de legalidad tributaria, no puede por vía analógica o de simple interpretación crearse obligaciones tributarias ni modificarse las existentes. En efecto, no es fuente de obligaciones tributarias la convención de las partes, dado que ésta siempre será una materia de derecho estricto.²¹ Tampoco son oponibles al fisco los convenios entre particulares.

Como veremos más adelante en el presente trabajo, lo anterior tiene consecuencias muy relevantes a la luz de propuesta de conciliación incluida en los juicios tributarios.

3. Recepción del principio de legalidad en materia tributaria en la jurisprudencia judicial-tributaria y administrativa

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros han acogido plenamente este importante pilar de las normas de Derecho Tributario.

²¹ ASTE MEJÍAS, Christian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario, TOMO I*, Thomson Reuters, Séptima Edición, Santiago, Chile (2016) Pág. 19

De esta forma y al resolver materias tales como la aplicación de beneficios o exenciones tributarias, se ha sentenciado que *“la reserva legal en materia tributaria que, en lo que nos concierne, dispone que sólo mediante una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, se puedan reducir tributos, establecer exenciones o modificar las existentes”*.²²

Por otro lado, en la jurisprudencia tributaria también ha dado contenido a este principio de legalidad como una forma de limitación al actuar de la administración (especialmente al órgano fiscalizador). De esta forma, se ha resuelto que *“Este principio viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder”*.²³

En razón de tal importante restricción, el antes citado fallo prohíbe al SII incorporar o modificar exigencias legales mediante analogía, pues *“la exención, no distingue entre los socios favorecidos, tampoco la restrinja a menos casos de los que el propio texto interpretado señala, salvo, huelga mencionar, que otra disposición o ley expresamente así lo establezca”*.²⁴

²² Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RUC 16-9-0000202-9; RIT GR-17-00066-2016, sentencia de fecha 3 de noviembre de 2016.

La misma idea se acoge en un fallo del Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, RUC 14-9-0001195-5; RIT AB-14-00099-2014, de fecha 14 de abril de 2016.

²³ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015; de fecha 14 de enero de 2016.

El mismo fallo citado indica que la Corte Suprema se pronunció en términos análogos se pronunció en las causas Rol N°5.176 2013, sentencia de fecha 15 de julio de 2014; Rol N°14.249 2013, sentencia de fecha 24 de septiembre de 2014; Rol N°2.593 2014, sentencia de fecha 20 de octubre de 2014; Rol N°17.588 14, sentencia de fecha 26 de mayo de 2015; y Rol N°6280 15, sentencia de fecha 27 de mayo de 2015.

²⁴ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015; de fecha 14 de enero de 2016.

Como veremos más adelante, esta limitación a la autoridad es celosamente cautelada por los TTA (como órgano imparcial e imparcial de administración de justicia), pues el órgano fiscalizador debería limitar su función a la auditoría especializada y, dándose los supuestos legales y fácticos, a verificar y hacer cumplir los efectos específicos de la generación de un hecho imponible determinado. En ningún caso la autoridad tributaria debería ocuparse a labores interpretativas o de disposición de los efectos de la norma tributaria.²⁵

Por su parte, los Tribunales Superiores de Justicia han aplicado a cabalidad esta concepción formalista del principio de legalidad en materia tributaria. De esta forma, la Iltrma. Corte de Apelaciones de Santiago ha establecido, respecto de la interpretación de los plazos de prescripción contemplados en el Código Tributario, que *“la ley tributaria siempre debe interpretarse en forma restrictiva, ello por el principio de reserva legal, según el articulado de la Constitución Política de la República”*.²⁶

De igual manera, nuestra Excma. Corte Suprema ha sostenido que *“el principio de legalidad, consagrado en el artículo 7 de la Carta Fundamental en forma general y en materia tributaria en los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 2 y 4 N° 1, todos de la Constitución Política de la República, ya que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley (...) Es*

²⁵ VARELA, Yuri Alberto, *La facultad de interpretación tributaria del SII y los Tributables Tributarios y Aduaneros*, en Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°6, (2012), Pág. 339.

²⁶ Corte de Apelaciones de Santiago, Ingreso Rol N°391-2016, de fecha 29 de marzo de 2017.

*decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto”.*²⁷

El principio de legalidad también ha sido reconocido por nuestra autoridad administrativa en materia tributaria.

En efecto y a modo de ejemplo, en la Circular N°65 de 2015 (modificada en parte por la Circular N°41 de 2016) que trata a propósito de las nueva norma general anti-elusiva, el SII indica que, de acuerdo al principio de legalidad, *“(…) la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos”.*

Lo mismo, en diversos oficios emitidos por el SII, en los cuales reconoce que *“el principio de legalidad en materia tributaria implica que solo la ley puede establecer exenciones, sin perjuicio que, conforme al artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, contenida en el artículo primero del DFL N° 7, de 1980, del Ministerio de Hacienda, y el artículo 6° del Código Tributario, corresponde a este Servicio interpretar administrativamente, en*

²⁷ Corte Suprema, Ingreso Rol N°11.877-2017, de fecha 29 de enero de 2015.

*forma exclusiva , las disposiciones sobre tributación fiscal interna, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los tributos cuyo control no esté encomendado por ley a una autoridad diferente.”*²⁸

4. El principio de legalidad como límite para la actuación del Servicio de Impuestos Internos

De esta forma y según lo expuesto previamente, el principio de legalidad se constituye como un límite para la actuación de los órganos del Estado y como supuesto de la potestad administrativa.²⁹

Esta función del principio de legalidad, reflejada en los diversos fallos ya citados, resulta muy relevante para los propósitos de éste trabajo. En efecto, no solo se trata de un mandato abstracto al legislador, imponiéndole restricciones para establecer, modificar y/o anular la Ley tributaria, sino también se constituye como un límite para la actuación del órgano del estado en esta materia, el Servicio de Impuestos Internos.

Sobre el particular, el mismo SII sostiene que *“cabe señalar que en virtud del principio de legalidad o de reserva legal que impera en materia tributaria, únicamente por Ley se puede imponer, suprimir, o reducir tributos de cualquier*

²⁸ Oficio N°1872/2017; Oficio N°2748/2016; Oficio N°1821/2015; entre otros.

²⁹ OELCKERS CAMUS, Osvaldo, *Op. Cit.*, Pág. 111.

*clase o naturaleza, y también sólo por Ley se pueden establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes”.*³⁰

Lo anterior es sumamente pertinente a nuestro análisis, pues el SII, como parte del proceso tributario y de acuerdo a lo dispuesto por el nuevo artículo 132 bis del CT, tendría facultades para conciliar respecto de los elementos del hecho gravado.

³⁰ Oficio N°2034/2016. Véase también en Oficio N°1025/2017.

**III. BOLETÍN N°9892-07, DE FECHA 3 DE MARZO DE 2015,
PROYECTO DE LEY QUE BUSCAR PERFECCIONAR LA JUSTICIA
TRIBUTARIA Y ADUANERA (HOY, LEY N°21.039)**

1. Antecedentes del Proyecto de Ley: problemas de la justicia tributaria

Durante décadas las reclamaciones tributarias fueron conocidas, tramitadas y resueltas por el mismo órgano emisor de los actos administrativos impugnados, esto es, el Servicio de Impuestos Internos. En efecto, a través del Director Regional correspondiente, el SII ejercía jurisdicción (delegada) para conocer de las reclamaciones y recursos administrativos de los contribuyentes.³¹

A partir de las evidentes falencias de dicho sistema de justicia, y mediante la Ley N°20.322, de fecha 13 de enero de 2009, se creó una nueva infraestructura para la justicia tributaria y aduanera, reforma que importó un avance significativo en esta materia.³²

³¹ No es materia de este trabajo denunciar los vicios que poseía el antiguo procedimiento tributario, aunque simplemente se referirá que existían críticas por la vulneración al debido proceso, la imparcialidad e independencia de los jueces y, lógicamente, la poca eficiencia de dicha sede jurisdiccional.

A modo de ejemplo, El Tribunal Constitucional ya había señalado que el Director Regional del Servicio de Impuestos, como órgano jurisdiccional de primera instancia, no se encontraba en todo caso sujeto a las instrucciones que pudiese emitir al efecto el propio Servicio, debiendo fallar de acuerdo al mérito del proceso, a la prueba rendida, y respetando siempre los principios de un debido proceso. Ver en Tribunal Constitucional, Rol N°616-2007.

³² Para mayor abundamiento, ver en GONZÁLEZ GUERRA, Pamela, *Problemáticas de la nueva justicia tributaria: Análisis jurisprudencial*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile (2015), Pág. 9.

La Ley N°20.322 se fundó en los siguientes principios:

- Creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros de primera instancia, órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, sujetos a la supervigilancia directiva, correccional y económica de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia;
- Propuso una especialización en materia tributaria de las Cortes de Apelaciones, agilizando y mejorando los procesos en segunda instancia;
- Reguló una etapa de reconsideración voluntaria administrativa, previa al reclamo judicial; y
- Instauró procedimientos judiciales eficientes y expeditos.³³

Sin embargo, desde su implementación en la totalidad del territorio de la República,³⁴ la experiencia de esta nueva justicia tributaria y aduanera reveló ciertas ineficacias que invitaron a dar nuevos pasos con miras a fortalecer aún más su institucionalidad.³⁵

³³ Mensaje N°206-348, de fecha 19 de noviembre de 2002. Véase en Historia de la Ley N°20.322, disponible en <http://www.bcn.cl/historiadela Ley/nc/historia-de-la-ley/4742/>

³⁴ A partir del 1 de febrero de 2013.

³⁵ Mensaje N°1.231-362, de fecha 27 de enero de 2015, “*Mensaje de S.S. la Presidenta de la República con el que inicia un proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria y aduanera*”.

Véase en Historia de la Ley, disponible en https://www.camara.cl/pley/pley_detalle.aspx?prmID=10314

En efecto, se comprobaron ciertas deficiencias que intentaron subsanarse mediante la Ley N°20.752, de fecha 28 de mayo de 2014. Sin embargo, esta norma terminó finalmente por generar problemáticas más agudas.³⁶

Actualmente, la cuestión más crítica del sistema de justicia tributario y aduanero es el atoramiento y estancamiento de los TTA, que impide la resolución pronta de los litigios puestos a su conocimiento. Lo anterior, ha sido generado, esencialmente, por las siguientes razones: (i) concentración de causas en la jurisdicción Santiago Oriente del SII, dada la ubicación de los contribuyentes con mayor tasa de litigios; (ii) la posibilidad de “migrar” los juicios tributarios iniciados en la justicia antigua a los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, pues esta posibilidad terminó sobrepasar a los tribunales de la Región Metropolitana, especialmente al 4to TTA de Santiago que, por la entonces distribución geográfica, recibió la mayor carga del sistema; y (iii) el explosivo incremento de la cantidad de reclamos generales entre el año 2015 y el año 2018.

Por otra parte y muy relacionado a lo anterior, también resulto relevante para llegar al estado actual de esta justicia, la brusca reducción de dotación de planta de los TTA, producto de una errada estimación del proyecto de ley anterior. En consecuencia, se generó una reducción de los recursos entregados a los

³⁶ Historia de la Ley N°20.752, que modifica Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Tribunales Tributarios que, en la actualidad, ha generado un gran desequilibrio en la eficiencia y rapidez de dicha judicatura.

Estas cuestiones prácticas pero relevantes ya habían sido anticipadas por nuestra Excma. Corte Suprema, al prevenir que *“la decisión anterior no parece oportuna, pues parece aconsejable, antes de adoptar una determinación en tal sentido, esperar a que la reforma tributaria se encuentre en vigencia en todo el territorio de la república, máxime cuando resta la Región Metropolitana, cuyos tribunales probablemente tengan la mayor carga de trabajo, y que no se hacen valer antecedentes estadísticos que lo justifiquen. Además, la experiencia demuestra que en un primer período la carga de trabajo es mínima, pero nada asegura que ello se mantenga en el futuro cuando los Tribunales Tributarios y Aduaneros estén plenamente operativo”*.³⁷

De esta forma, es de público conocimiento el “colapso” y retraso actual de la justicia tributaria producido por el gran volumen de causas que ingreso al sistema desde el primer trimestre de 2012 (una suerte de “judicialización” de la materia) y, también, por un decaimiento en la tasa de emisión de fallos.³⁸

La precaria situación de la justicia tributaria, antes descrita, es lo que ha motivado el impulso del Proyecto de Ley que se analizará a continuación.

³⁷ Véase en Historia de la Ley N°20.752.

³⁸ A modo de resumen, las causas han aumentado en más de un 40%, es decir, más 400 causas en 12 meses (año 2015) y una baja del 24% en la cantidad de fallos emitidos. Fuente: Diario Financiero, 20 de julio de 2015; y Diario Pulso, 5 de mayo de 2017.

2. Resumen del Proyecto de Ley que busca perfeccionar la justicia tributaria y aduanera: Boletín N°9892-07, actual Ley N°21.039

2.1 Resumen del Proyecto de Ley

Con fecha 3 de marzo de 2015 y mediante el Mensaje N°1232-362, se ingresó a la Cámara de Diputados un Proyecto de Ley que buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera, haciéndose cargo de las falencias que presenta dicha jurisdicción, expuestas anteriormente.

Sus principales objetivos, de acuerdo al Mensaje del Proyecto de Ley, fueron los siguientes:

- Fortalecimiento de la institucionalidad de la justicia tributaria y aduanera a través de la generación de una escala de remuneraciones propia y el aumento en las plantas de funcionarios de dichos tribunales;
- Cambio en el sistema de distribución de causas para la Región Metropolitana, pasando de un sistema geográfico a jurisdicciones compartidas y rotativas;
- Mejoramiento del procedimiento general de reclamación, impulsando la incorporación de nuevas etapas, tales como la conciliación y el trámite de observaciones a la prueba;

- Reforma de la reposición administrativa voluntaria (RAV), etapa administrativa previa al reclamo judicial; y
- Establecimiento de la tramitación electrónica de causas en los procedimientos tributarios y aduaneros.

Como se puede prever, las modificaciones que podrían generar mayor impacto dicen relación con el cambio del sistema de distribución de causas en la Región Metropolitana; la modificación del procedimiento administrativo de reclamación (Reposición Administrativa Voluntaria); y los cambios formales al proceso, incorporando una etapa de conciliación y regulando expresamente el periodo de observaciones a la prueba.

Además, el Proyecto de Ley pretendió resolver una materia de amplia discusión jurisprudencial en esta materia, esto es, la capacidad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para conocer sobre la nulidad de los actos administrativos mediante el reclamo general tributario.

2.2 Estado actual del Proyecto de Ley

A la fecha del presente trabajo, el Proyecto de Ley aprobó con éxito su etapa de tramitación, siendo promulgada y publicada en el Diario Oficial de la República, bajo la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017.

Más aun, actualmente se encuentran plenamente vigente sus efectos, conforme las normas transitorias.

2.3 Nuevo trámite de conciliación

En lo pertinente a este trabajo, destacamos y explicaremos la incorporación, mediante la Ley N°21.039, del trámite obligatorio de conciliación en el procedimiento de reclamación general tributario y aduanero.

De acuerdo al texto aprobado y definitivo de la Ley N°21.039,³⁹ la modificación consiste, básicamente, en agregar una audiencia obligatoria de conciliación luego del traslado del SII.

Además, y luego de vencido el plazo para hacer presente las observaciones a la prueba (etapa también agregada mediante la Ley N°21.039), se podrá nuevamente llamar a las partes a una nueva audiencia de conciliación.

Lo anterior, ha sido incorporado y regulado al actual artículo 132 del CT, norma que reglamenta gran parte del procedimiento general de reclamo.

La conciliación consistirá en una audiencia oral y regulada de acuerdo a los términos del nuevo artículo 132 bis del CT, norma que indica lo siguiente:

³⁹ Se acompaña como Anexo al presente trabajo, el texto definitivo, aprobado y publicado de la Ley N°21.039.

"Artículo 132 bis.- La conciliación a que se refiere el artículo 132 podrá ser total o parcial. Será materia de conciliación el litigio sometido al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.

En ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto de los impuestos adeudados, salvo cuando ello se funde en la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación, o en antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley o cuando los impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación. La conciliación tampoco podrá tener por objeto el saneamiento de aquellos vicios de fondo que den lugar a la nulidad del acto administrativo reclamado, ni de los vicios de forma que cumplan con los requisitos a que se refiere el párrafo segundo del numeral 8° del artículo 1° de la ley N° 20.322. En la o las audiencias de conciliación que se lleven a cabo, el Servicio, conforme a sus facultades legales, podrá proponer la condonación total o parcial de los intereses penales o multas aplicados, conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.

El llamado a conciliación no procederá en los procedimientos reglados en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 de este Código; en aquellos que digan relación con hechos respecto de los cuales el Servicio haya ejercido la acción penal, y en los reclamos de liquidaciones, resoluciones o giros de impuesto que se relacionen con los hechos conocidos en los procedimientos a que se refiere este inciso.

El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación.

Sobre las bases de arreglo y la conciliación efectuada conforme a los incisos anteriores deberá pronunciarse el Director, quien podrá aceptarla o rechazarla. La decisión del Director, cuando consista en aceptar la conciliación, deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa, y las condiciones de dicha aceptación. El Director deberá pronunciarse sobre la conciliación dentro de los treinta días siguientes al término de la audiencia, estando facultado para aceptarla o rechazarla total o parcialmente. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación.

De la conciliación total o parcial se levantará acta que consignará las especificaciones del arreglo y los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda, la cual suscribirán el juez y las partes. Una vez aprobada la conciliación mediante resolución fundada por el Tribunal Tributario y Aduanero, se considerará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales. Contra la resolución que aprueba la conciliación solo procederá el recurso contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil."

Como se puede comprobar, la conciliación podrá ser total o parcial y, lo relevante para nuestro análisis, comprenderá las siguientes materias: *“la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.”*⁴⁰

⁴⁰ El destacado es nuestro.

En el inciso segundo de la citada norma, se estableció como límite que *“En ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados, salvo cuando ello se funde en la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación, o en antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley o cuando los impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación. La conciliación tampoco podrá tener por objeto el saneamiento de aquellos vicios de fondo que den lugar a la nulidad del acto administrativo reclamado, ni de los vicios de forma que cumplan con los requisitos a que se refiere el párrafo segundo del numeral 8° del artículo 1° de la ley N° 20.322. En la o las audiencias de conciliación que se lleven a cabo, el Servicio, conforme a sus facultades legales, podrá proponer la condonación total o parcial de los intereses penales o multas aplicados, conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.”*

Se excluye este trámite de conciliación en aquellos procesos que digan relación con la aplicación de norma general anti-elusiva (regulada en los artículos 4 quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 del CT) y aquellos casos en que el SII haya ejercido la acción penal. Lo anterior, presumimos, en razón del evidente interés público que subyace en dichas causas.

El eventual acuerdo o propuesta de conciliación deberá ser examinado y aceptado por el Juez Tributario, quien deberá velar por el cumplimiento de los requisitos y las restricciones de las materias sobre las cuales no se admitiría conciliación. Además, sobre las bases de arreglo se pronunciará el Director nacional del SII, mediante una decisión que deberá contener fundamentos de hecho y de derecho y las condiciones en que acepta las bases, para lo cual dispondrá de un plazo de 30 días siguientes al término de la audiencia.

Destacamos, a modo de referencia, que la incorporación de este trámite de conciliación posee un claro e innegable énfasis en mejorar la rapidez del proceso tributario. En efecto, se menciona en la respectiva Historia de la Ley N°21.039, lo siguiente: *“La experiencia de los jueces tributarios en estos años ha demostrado que estas materias, así como la mayoría de los conflictos judiciales en nuestro país, pueden ser solucionadas por las partes durante la tramitación del juicio en forma previa a la sentencia. En muchas ocasiones cuando los antecedentes del caso lo permitan y, en la medida que se cuente con la conducción de un juez imparcial e independiente que propone a las partes en litigio las bases para un acuerdo, se constata que es posible acelerar la resolución de los juicios sin la necesidad de largos y costosos procedimientos judiciales. De este modo se permite que aquellos que continúen su tramitación, incluso llegando al conocimiento de los Tribunales Superiores de Justicia, sean aquellos en que realmente exista una controversia que no pueda ser resuelta previamente. En este sentido, la conciliación como equivalente jurisdiccional,*

cumple la función procesal de reemplazar a una sentencia definitiva, cuando las partes en litigio son capaces de resolver sus diferencias en sede jurisdiccional, de forma previa a la dictación del fallo. Las bondades de este mecanismo se perciben no solo en cuanto supone un ahorro de recursos del Estado y de los contribuyentes, sino en cuanto es capaz de disminuir los tiempos de resolución de las contiendas jurídicas. Dichas características hacen de la conciliación una herramienta que no sólo es perfectamente compatible con la naturaleza de los pleitos tributarios y aduaneros, sino que la hacen muy deseable para contar con una más eficiente administración de justicia en estas materias. El hecho de que el eventual acuerdo entre la administración tributaria y aduanera y el respectivo contribuyente se lleve a cabo en el marco de un procedimiento judicial, dota asimismo a este trámite de la debida transparencia”.

Es en este punto en donde, creemos, se instala el germen de la más significativa de las falencias del nuevo marco legal pues, sin perjuicio de las bondades que los sistemas de conciliación ofrecen al aparato judicial, resulta muy relevante su debida regulación para evitar, sobre todo en aquellos casos en que el Estado sea parte, un abuso o desnaturalización de sus fines, por meras razones de recaudación o “economía procesal”. La circunstancia que el SII disponga de procedimientos administrativos previos para solucionar las controversias tributarias, no significa que dicha autoridad pueda disponer de los elementos de las obligaciones tributarias.

3. Breve reseña sobre la experiencia del Derecho comparado en el trámite de conciliación en materia tributaria y aproximaciones en el Derecho nacional

A continuación, se expondrá, brevemente, la experiencia en Derecho comparado respecto a la regulación de la posibilidad de conciliar obligaciones tributarias. Lo anterior, con el propósito de entender el contexto y las tendencias de otros ordenamientos respecto de la pronta solución de litigios tributarios.

3.1 Derecho europeo y EEUU

En el ámbito europeo prima el concepto de “investigación conjunta” del hecho implicado en materia tributaria. Esto implica la posibilidad del contribuyente de participar activamente en la etapa administrativa pre-judicial, a modo de incentivo para ambas partes en obtener una pronta solución a eventuales controversias, siempre con limitaciones expresas.

Así por ejemplo, en la Ordenanza Administrativa Alemana, el Estado y el contribuyente colaboran en conjunto desde el inicio de la fiscalización. Si existen acuerdos en este proceso, estos pueden ser reconocidos por los tribunales especializados, con la limitación que sólo pueden versar sobre

aspectos de hecho, descartando la posibilidad de modificación cuestiones de derecho.⁴¹

En igual sentido, la regulación francesa permite la transacción en materia tributaria, regulada por una comisión liderada por el Juez Administrativo y diversos especialistas de la administración. Iguales procesos se aplican en Gran Bretaña, Bélgica, Italia y Dinamarca.⁴²

En España, en cambio, existe una institución formal y gratuita de mediación, que se realiza directamente con oficiales de Hacienda y antes de un eventual juicio. Igualmente el contribuyente puede acudir con un mediador privado.⁴³

En los Estados Unidos, el mecanismo de la conciliación ha sido regulado y flexibilizado al máximo en beneficio de la administración tributaria.

A partir de la incorporación de la *Administrative Dispute Resolution Act* (1996), se ha fomentado la realización de procedimientos administrativos de conciliación, autorizándose al *Internal Revenue Service* a llegar a acuerdos escritos, sobre cualquier tributo y cualquier periodo.⁴⁴ Tan amplia es la facultad de la autoridad tributaria, que puede extinguir obligaciones tributarias (*Close*

⁴¹ Corte Federal Tributaria Alemana Sentencia del 11/09/84. Véase en GOYA, Marta Susana, *Mediación-Arbitraje Fiscal, Tesis para optar a la especialización en Tributación*, Universidad de Buenos Aires (2015), Pág. 81

⁴² *Ibid.*, Pág. 86.

⁴³ Artículo 305 Título XIV del Código Tributario Español.

⁴⁴ *Internal Revenue Code*, Sección 7121.

Agreements); modificarlas, una vez liquidadas, mediante compromisos u ofertas (*Offers in Compromiso*) o simplemente generar un convenio de pago (*Installment Agreements*).⁴⁵

Con todo, la regulación se limita a la incertidumbre en la determinación de los hechos, es decir, si la duda recae sobre la legislación vigente o su interpretación, no hay margen para conciliar.⁴⁶

3.2 Experiencia latinoamericana

En el Modelo de Código Tributario para América Latina (propuesto por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo) no se contempla, como modo para extinguir la obligación tributaria, la condonación o transacción.⁴⁷ Asimismo, el Código Modelo propuesto por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (1997) tampoco contempla a transacción o equivalentes como etapas del proceso administrativo.

En Brasil, al igual que nuestro país, se ha regulado tardíamente la adopción de mecanismos alternativos. Desde el año 2007, existen algunos Anteproyectos

⁴⁵ GOYA, Marta Susana, *Op. Cit.*, Pág. 93.

⁴⁶ U.S. Code § 7122 – *Compromises*.

⁴⁷ El artículo 41 establece que “*La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: pago, compensación, Transacción, Confusión, Condonación o remisión y Prescripción.*”

que prevén otras soluciones a las controversias en materia tributaria, tanto en sede administrativa como judicial, pero está vigente aun tal prerrogativa.⁴⁸

En Colombia, en cambio, se prohíbe expresamente la conciliación en materia tributaria.⁴⁹ Sólo se permite, excepcionalmente, la reducción de la deuda (condonación) en la fase administrativa.⁵⁰ Para estos efectos, existe un Comité de Defensa Judicial y de Conciliación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como órgano facultado para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por acuerdo mutuo. En definitiva, más que una conciliación (como equivalente jurisdiccional) se trata de un procedimiento de terminación de la pretensión fiscal con quita, renunciando a una parte del crédito fiscal, para quienes se adhieran al procedimiento de conciliación y transacción.⁵¹

En la legislación Argentina, la propia Ley de Procedimientos de los Órganos del Estado, Ley N°26.589, impide el procedimiento de mediación en causas en que el Estado Nacional o sus entidades descentralizadas sean parte.⁵²

⁴⁸ La Procuraduría de Hacienda Nacional de Brasil, mediante Oficio N°624/PGFN-PG del 14 de Marzo de 2007 sometió al Ministerio de Hacienda dos anteproyectos: el primero sobre transacción y conciliación administrativa y Judicial de las controversias tributarias y sobre soluciones alternativas de controversias tributarias, y otro relativo a Ejecución Fiscal Administrativa.

⁴⁹ Decreto 1818 de 1998, “Parágrafo 2º. No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario. (Ley 446 de 1998, artículo 70 que modifica el artículo 59 de la Ley 23 de 1991).”

⁵⁰ Mediante un procedimiento establecido como “Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo”, implementado desde el año 2007.

⁵¹ GOYA, Marta Susana, *Op. Cit.*, Pág. 104.

⁵² *Ibid.*, Pág. 111.

En definitiva, la experiencia comparada respecto de la conciliación o transacción en materia tributaria resulta dispar y clasificable entre: (i) naciones que permiten la conciliación, con un claro límite a cuestiones de hecho; y (ii) países que la prohíben en forma tajante.

3.3 Aproximaciones en Chile a la conciliación en materia administrativa tributaria

Mediante la Circular N°57, de fecha 21 de septiembre de 2000, el SII creó el procedimiento de “Revisión de la Actuación Fiscalizadora” (comúnmente referido como “RAF”). Este procedimiento administrativo previo al reclamo tributario (entonces tramitado ante el mismo SII) tiene por objeto, según el mismo SII, *“mejorar el procedimiento de auditoría, de modo de asegurar la resolución de los casos pertinentes durante la etapa administrativa y obviar, respecto de los mismos, las comparecencias innecesarias ante los Tribunales Tributarios”*.⁵³

Ahora bien, mediante la Circular N°21, de fecha 30 de marzo de 2001, se introdujeron ciertas modificaciones a dicho proceso administrativo. Entre ellas, y siendo pertinente a este trabajo, destacamos la conformación de un “Consejo de Revisión”, entidad colegiada que tiene la facultad de dirimir en ciertos casos, con el propósito de crear una “instancia de conciliación” que tiene por objeto,

⁵³ Circular N°57, de fecha 21 de septiembre de 2000.

de acuerdo a la citada Circular, a *“servir como última instancia de acuerdo con el contribuyente, con miras a que éste conozca el real alcance de la pretensión fiscal y sus fundamentos y en su mérito pueda allanarse al accertamiento administrativo del tributo y, como contrapartida, pueda acceder a condonaciones de intereses y multas dentro del marco legal”*.

Dicha instancia funcionaba de la siguiente manera:

- El contribuyente debía presentar una RAF en contra de un acto administrativo, alegando la existencia de “nuevos antecedentes”, esto es, aportando información o antecedentes adicionales a aquellos que constaron en el proceso de fiscalización respectivo.
- Luego, en aquellos casos en que no obstante los antecedentes aportados por el contribuyente, la decisión de la autoridad sea el sostenimiento del acto liquidatorio, en todo o en parte, el Director Regional respectivo o el Subdirector de Fiscalización deben invitar al contribuyente a una "instancia de conciliación", en un plazo no superior al décimo día hábil contado desde la presentación de la RAF.
- En ella, se le expondrá el sentido y fundamento de la actuación de la administración tributaria y los motivos por los cuales no se acogió la pretensión deducida por el contribuyente.
- En esta instancia se propondrá al contribuyente la posibilidad de convenir el pago de los tributos según el accertamiento administrativo,

otorgándose la condonación de intereses y multas conforme a las facultades legales. Estas condonaciones, en ningún caso podrán exceder los montos autorizados en las instancias administrativas previas a la liquidación.

- Si el contribuyente acogiere esta propuesta, deberá desistirse expresamente de presentar el reclamo y se tramitarán administrativamente las condonaciones acordadas.

Como se puede comprobar, más que una instancia de conciliación propiamente tal, se trata de una oferta de condonación especial y previa al reclamo tributario, que no tuvo éxito durante su vigencia.

Si bien la Circular N°21 fue derogada por la Circular N°5, de fecha 15 de enero de 2002 y, a su vez, ésta última fue reemplazada por la Circular N°57, de fecha 12 de octubre de 2006, el mismo principio se encuentra contenido hoy en dos instancias reguladas en el CT, a saber:

- Posibilidad de pago anticipado de las liquidaciones que contempla el artículo 124 inciso tercero, en relación con el inciso tercero del artículo 24, ambos del CT; y
- Normas y políticas generales de condonación ante el SII o ante la Tesorería General de la República.

IV. PROBLEMÁTICAS DE LA CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Materias, límites y garantías de la conciliación en el reclamo tributario: problemáticas a la luz del principio de legalidad tributaria

En nuestra opinión, el texto final, aprobado y publicado de la Ley N°21.039, en lo pertinente al trámite de conciliación, presenta serias y graves falencias desde la perspectiva del principio de legalidad en materia tributaria.

Como hemos visto a lo largo del presente trabajo, el principio de legalidad en materia tributaria o reserva legal de los tributos exige que el hecho gravado y sus elementos solo puedan ser establecidos, determinados y/o modificados a través de una norma de rango legal y mediante el procedimiento establecido por el legislador en nuestra Constitución. Tan estricto es este principio, que se ha llegado a entender que tanto la labor del Juez como de la autoridad tributaria (como extensión de la administración) se debiera limitar únicamente a comprobar si los supuestos de la norma se han evidenciado en un caso en particular, para luego vigilar que se verifiquen sus efectos en apego a la norma legal.

Sin embargo y como se verá en detalle a continuación, en la forma en que se ha aprobado y publicado el nuevo artículo 132 bis del CT (norma que regula la

conciliación dentro del procedimiento general de reclamación tributaria y aduanera), deja abierta la posibilidad para que la eventual transacción recaiga sobre ciertos elementos del hecho gravado que, creemos, son privativos para el legislador, no pudiendo el Juez ni menos las partes llegar a convenciones sobre éstos. En efecto, una vez comprobada la efectividad de los supuestos fácticos y/o jurídicos de la norma tributaria, sus efectos se producen y no pueden las partes, especialmente el contribuyente, renunciar a ellos, como si se tratase de una obligación entre particulares.

Se debe recordar que la conciliación es un acto jurídico procesal que tiene por objeto poner fin anticipado a la controversia, es decir, se trata de un medio alternativo de resolución de conflictos. En los juicios civiles y en aquellos procesos en que no esté expresamente prohibido, la conciliación constituye un trámite obligatorio y esencial, cuya acta tiene mérito ejecutivo, es decir, tiene valor de sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales, y cuyas bases son propuestas por el Juez.⁵⁴ Con todo, la conciliación sólo puede tener lugar cuando las partes tengan capacidad de disposición de los bienes o pretensiones sobre las cuales recae la controversia y que no se trate de materias en las cuales está prohibida la transacción,⁵⁵ y es precisamente en materia tributaria en que encontramos elementos que dificultan la aplicación de la transacción. La más importante de éstas son, a nuestro juicio, las siguientes: (i) las partes del

⁵⁴ ASTORGA P. Pablo Andrés, *Análisis técnico y estadístico de la conciliación laboral en la reforma procesal laboral vigente*, Tesis para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, Santiago (2012). Pág. 64.

⁵⁵ PEREIRA ANABALÓN, Hugo, *El Juez Conciliador*, en Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, XVII (1996). Pág. 190.

proceso tributario no pueden disponer libremente del bien objeto de la controversia, que no sino una obligación de pagar una cantidad de dinero al Fisco, por concepto de tributos; y (ii) la pretensión del Fisco, a través del SII, no admite transacción porque no admite divisibilidad.

Por un lado, la obligación tributaria es, por excelencia, una obligación de pagar una suma de dinero a un sujeto determinado (el Fisco). Por tanto, ni la administración ni el particular pueden disponer de esta obligación o del bien jurídico protegido (patrimonio del Estado) mediante el ordenamiento tributario. Lo anterior, quitaría sustento al principio más básico de los impuestos que corresponde a su obligatoriedad. Por otro lado, la pretensión del Fisco, que en el caso de una liquidación de impuestos será el pago de una suma de dinero, no puede ser objeto de transacción o división, pues el impuesto recoge sus elementos (base imponible, tasa o devengo) de la norma de rango legal, por tanto, ocurridos dichos supuestos la obligación nace pura y simple, sin sujeción a modificaciones.

1.1 Materias sobre las cuales puede tratar la conciliación

De acuerdo al inciso primero del nuevo artículo 132 bis del CT, respecto de las materias del litigio que puede abarcar la conciliación, se consideran las siguientes: (i) existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; (ii) cuantía o monto del o de los impuestos

determinados y de los reajustes, intereses o multas; (iii) calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento; (iv) ponderación o valoración de las pruebas respectivas; (v) existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad.⁵⁶

De modo general, se puede observar que algunas de estas causales son derechamente vulneradoras del principio de legalidad tributaria y otras, en cambio, son más bien redundantes o inaplicables, sea por lógica, principios generales en materia de derecho tributario o bien por entrar en abierta contradicción con el inciso segundo de la misma norma en comento.

A continuación, analizaremos brevemente las principales problemáticas de cada una de estas materias:

(i) Disposición sobre el hecho gravado, sus elementos y/o efectos

En primer lugar, se incluye como materia de la conciliación la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley.

Al respecto, solo cabe reiterar que, conforme al estricto mandato del principio de legalidad en materia tributaria, la producción o verificación de los elementos

⁵⁶ Véase con mayor detalle en el nuevo artículo 132 bis del CT.

que conforman al hecho gravado y sus efectos, no es una cuestión que pueda quedar al arbitrio de las partes, sino que únicamente se encuentra regulado por la Ley. Por tanto, si se ha producido o verificado un hecho gravado, la administración y posteriormente el Juez, solo pueden confirmar que sus efectos se produzcan de conformidad a la norma legal, y no pueden las partes, menos aún el contribuyente (usualmente sujeto pasivo de la obligación tributaria), abstraerse de todo o parte de sus efectos.

En un proceso tributario, las partes podrían acordar convenciones probatorias sobre hechos de pública notoriedad o cuestiones que no han sido debatidas durante el proceso de fiscalización. Distinto es lo planteado por el nuevo artículo 132 bis del CT, esto es, conciliar sobre los elementos del hecho gravado. Como se mencionó, esta no es una cuestión disponible a las partes o el Juez, dado que no pueden evitarse, alterarse y/o modificarse los efectos de un hecho gravado si éste ha ocurrido.

En este mismo sentido, más preocupante aún resulta la eventual conciliación recaída sobre hipótesis de hechos gravados complejos que, por su naturaleza, presentan particularidades especiales las cuales dificultan aún más esta tarea. En efecto, en un hecho gravado completo se deben verificar presupuestos complejos y/o multiplicidades de hechos, como por ejemplo lo dispuesto en artículo 1 N°3 del Decreto Ley N°3.475/1980 (Ley sobre Impuesto de Timbre y Estampilla) que establece como hecho gravado a “*los prestamos u otras*

operaciones de crédito de dinero, efectuadas con letras o pagarés, por bancos e instituciones financieras registradas en el Banco Central de Chile en el caso de operaciones desde el exterior”. De acuerdo a la Jurisprudencia administrativa del SII, la figura tributaria transcrita constituye un hecho gravado complejo y único que comprende al préstamo u operación de crédito de dinero efectuada por un banco o entidad financiera y a la letra o pagaré que lo garantiza.⁵⁷ En este tipo de casos, resultaría imposible conciliar sobre algunos de los elementos que conforman la hipótesis del gravado, pues al estar conectados y/o dependientes unos a los otros, sin uno de ellos el hecho gravado pierde su sustento y la hipótesis legal exige la verificación de varios o todos de ellos. No vemos cómo se podría llegar a acuerdo respecto de la ocurrencia de uno o varios de ellos, sin mirar la norma en su conjunto.

Por otro lado, se debe considerar que el proceso de reclamación tributaria posee una naturaleza compleja desde el punto de vista procesal. Si bien *prima facie* pareciere que el reclamo tributario es la acción procesal, pues genera el impulso inicial al proceso e introduce las pretensiones del demandante/reclamante, se ha planteado, con fundadas razones, que es el acto administrativo impugnado el que fija las cuestiones y materias que conocerá el tribunal.⁵⁸ A esta postura, podemos añadir que, en virtud de la presunción de legalidad y ejecutoriedad que se le suele asignar a los actos administrativos (resoluciones y liquidaciones)

⁵⁷ Oficio N°2716/2001.

⁵⁸ VERGARA Q., Gonzalo, *El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción*, en Revista del Centro de Estudios Tributarios N°10 (2014) Págs. 171-208.

emitidas por el SII, consagrados especialmente en el artículo 51 de la Ley N°19.880.⁵⁹ Con todo esto, es razonable concluir que, una vez proyectadas las pretensiones de las partes (el contribuyente a través del reclamo o bien el SII a través del acto impugnado o en el traslado al reclamo) en el proceso tributario no parece razonable que éstas puedan llegar a convenciones a su respecto, pues no son éstas las llamadas a verificar los puntos de derecho o hacer cumplir sus consecuencias.

Si el contribuyente quisiera prescindir de su pretensión, puede simplemente desistirse del reclamo, conforme las reglas generales. Asimismo, si el SII no quisiera controvertir el asunto, podría simplemente allanarse. El punto intermedio, esto es, llegar a acuerdos sobre las pretensiones y contra-pretensiones no resulta plausible en materia tributaria, pues la *litis* viene prefijada desde el acto impugnado y el SII no puede modificarlo en forma voluntaria con posterioridad, de lo contrario no solo incurriría en un actuar ilegal sino además quitaría valor a la antes mencionada presunción de legalidad de los actos administrativos.

Durante la tramitación del Proyecto de Ley se advirtió sobre los peligros propios de los acuerdos en materia de juicios tributarios. Lo anterior, dadas las peculiaridades propias de este tipo de procesos, en donde las pretensiones de las

⁵⁹ *“Artículo 51. Ejecutoriedad. Los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior. Los decretos y las resoluciones producirán efectos jurídicos desde su notificación o publicación, según sean de contenido individual o general.”*

partes son abiertamente contrapuestas, al prevenir que *“Es importante destacar, en cualquier caso, que la incorporación de la conciliación a los procedimientos tributarios y aduaneros, no afecta la naturaleza legal de las obligaciones tributarias y el estatuto constitucional en virtud del cual sólo una ley puede crear, modificar o suprimir tributos o exenciones, sin que les quepa a las partes del procedimiento la posibilidad de modificar los supuestos jurídicos que determinan el hecho imponible. Es por estas razones que se han excluido del ámbito de la conciliación aquellas materias en las que lo discutido es la obligación tributaria en términos abstractos o las posibles conductas que impliquen dejar sin aplicación los hechos imponibles establecidos en la ley mediante los supuestos de abuso de las formas jurídicas o simulación, según la regulación de la cláusula general anti elusión contenida en el Código Tributario”*.⁶⁰

Finalmente pero no menos importante, observamos una contradicción de esta eventual materia de conciliación con la norma general anti-elusiva, recientemente vigente en nuestro ordenamiento tributario. Lo anterior, pues el principio detrás de este nuevo conjunto de reglas es precisamente que los particulares no realicen actividades conducentes únicamente a evitar o distorsionar la ocurrencia de un hecho gravado, menos aún la administración. Con la facultad de conciliar sobre el hecho gravado, sus elementos y/o efectos,

⁶⁰ Historia de la Ley N°21.039.

se estaría dejando a merced de un particular el imperio del Derecho, cuestión que la norma general anti-elusiva busca precisamente corregir.

(ii) Cuantía y monto del impuesto

En segundo lugar, la nueva norma permite conciliar respecto de la cuantía o monto de los impuestos determinados y de los reajustes, intereses y/o multas.

Al respecto, reiteramos las aprehensiones mencionadas en el punto anterior, especificando que si las partes no pueden disponer del hecho gravado en general, menos aún lo podrán hacer respecto de sus elementos, como lo es el monto de impuesto.

Por otra parte, esta regulación entra en abierta contradicción con lo dispuesto en el inciso segundo del mismo artículo 132 bis del CT, en el cual se contempla una prohibición expresa de conciliar respecto de la mera disminución del monto de los impuestos adeudados. Solo se puede asumir, en este punto, que el legislador se quiso referir a errores de cálculo, numéricos o similares que resulten en una base imponible equívoca o en un impuesto determinado en desapego a las normas legales.

Adicionalmente, los reajustes, intereses y/o multas de impuestos pueden, actualmente y sin necesidad la nueva norma en comento, ser condonados por el

SII o por la Tesorería General de la República mediante los procedimientos y políticas generales establecidas para estos efectos. Además, la facultad para condonar se trata de una facultad propia de los Directores Regionales del SII, de acuerdo a lo dispuestos en el artículo 6 B números 3 y N°4 del CT. Por tanto, esta regulación resulta innecesaria e impertinente.

Por último, la posibilidad de conciliar respecto de las multas es a lo menos discutible. En efecto, las multas corresponde a una manifestación de la potestad sancionatoria del Estado, verificada a través de un procedimiento infraccional en el cual, por regla general, no hay una discusión lata de normas de fondo, sino usualmente sobre cuestiones fácticas (se incurrió o no en la hipótesis infraccional). En este punto, creemos que debe tenerse una precaución adicional pues la potestad sancionatoria del Estado no es renunciable, ni aun parcialmente, pues se rige por los principios generales de legalidad y reserva legal, tipicidad, proporcionalidad, culpabilidad y de responsabilidad, propios también del Derecho Penal.⁶¹

(iii) Calificación jurídica de los hechos

En tercer lugar, se permite conciliar respecto de la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento.

⁶¹ Véase en profundidad en CORDERO QUINZACARA, Eduardo, *Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno*, en Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, No. 42, Valparaíso (2014).

Sobre este asunto, la norma incurre en un error gravísimo, pues las partes, especialmente la administración, no pueden interpretar el hecho gravado, sus elementos o efectos. En efecto, la calificación jurídica que el SII realiza y plasma en los actos impugnados debe ser una mera aplicación de la norma legal y no puede esta autoridad atribuirse facultades de interpretación vinculante. Menos aún el contribuyente.

Adicionalmente, la calificación jurídica (de los hechos) es una labor privativa del Juez, que éste manifiesta debidamente fundado en su pronunciamiento, y las partes solo pueden, respecto de la *litis* presentar su propia teoría del caso.

Por otro lado, si el legislador se quiso referir a la conciliación sobre materias de hecho, insistimos en que esta actuación se denomina “convenciones probatorias”, perfectamente aplicable al proceso tributario.

(iv) Ponderación y/o valorización de la prueba

En cuarto lugar, se incluye la conciliación respecto de la ponderación o valoración de los medios de prueba aportados en el proceso tributario.

Este asunto es, quizás, el que mayor gravedad reviste, pues no solo vulnera el principio de legalidad tributaria sino, además, las mismas bases del debido

proceso y de las normas sustantivas de los procedimientos. En efecto, la ponderación y valoración de la prueba en un proceso judicial es la tarea por excelencia encomendada al magistrado. Incluso en aquellos sistemas en los cuales se permite la valoración bajo las reglas de la sana crítica (como es el caso del procedimiento tributario) y en el cual el Juez tiene “mayores libertades” al apreciar la producción y peso específico de la prueba, sigue siendo una tarea encargada única y exclusivamente a éste.

Este principio indispensable del procedimiento judicial se ve recogido diversas normas a lo largo del Código de Procedimiento Civil. Un claro ejemplo son las normas sobre los medios de prueba en particular, en las cuales se habla, por ejemplo, de *“los tribunales apreciarán la fuerza probatoria”* (artículo 384). La jurisprudencia de nuestra Excma. Corte Suprema ha sostenido insistentemente que *“como lo ha sostenido en forma reiterada esta Corte, la ponderación de la prueba que se rinde por los litigantes en juicio, para probar sus asertos, constituye una atribución privativa de los jueces de la instancia”*.⁶²

Por tanto, no resulta posible que las partes concilien sobre el valor probatorio de un medio u otro, más allá de la producción de objeciones, observaciones u otras actuaciones que la Ley permita.

⁶² Corte Suprema, Rol Ingreso N° 1686/2008, de fecha 11 de junio de 2008.

A mayor abundamiento, esta norma también resulta claramente inaplicable, tanto en el Derecho como en los hechos, pues cómo podrán las partes conciliar sobre la ponderación y/o valorización de la prueba, si la única audiencia obligatoria incluida en el nuevo artículo 132 bis del CT se realiza antes del periodo probatorio, es decir, antes que se haya rendido legalmente la prueba.

Finalmente, desde un punto de vista práctico la norma resulta complicada de aplicar, pues esta nomenclatura obligaría al Juez Tributario a estudiarse complemente el caso, lo que exige su dedicación al caso, y además a exigir a las partes la presentación de documentación que al menos sustente razonablemente sus pretensiones (una especie de pre-probatorio), de lo contrario no podrán proponerse bases de acuerdo razonables.

(v) Vicios o errores manifiestos

Finalmente, el inciso primero del artículo 132 bis del CT permite conciliar sobre la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.

En este punto, el legislador ha querido hacerse cargo de un tema intensamente discutido en la jurisprudencia tributaria de los últimos años: si el Juez

Tributario se puede pronunciar sobre la nulidad de un acto administrativo al conocer de un reclamo general tributario.

Explicado en forma breve, pues este tema excede el ámbito del presente trabajo, el problema sería el siguiente: de acuerdo a ciertos criterios asentados por los Tribunales Superiores de Justicia, el reclamo tributario no sería la acción idónea para buscar la nulidad de un acto administrativo emitido por el SII, pues ésta correspondería a una cuestión contencioso-administrativa que debe ventilarse en un procedimiento encaminado únicamente a discutir dicha nulidad (por ejemplo, en el control de legalidad de los actos administrativos o un recurso de protección).

Con todo y a pesar que se intentó abordar una problemática contingente en materia de judicialización tributaria, la verdad es que el actual tenor del artículo 6 B N°5 del CT, ya permite a los Directores Regionales corregir, incluso de oficio y en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos, sin necesidad de esta nueva instancia de acuerdo. En efecto, el SII tiene plenas facultades para corregir vicios formales de los actos administrativos que emita, sea de oficio o conocimiento de las instancias administrativas contempladas para los contribuyentes, especialmente las Revisiones de la Actuación Fiscalizadora (RAF) o de las Reposiciones Administrativas Voluntarias (RAV), ésta última

expresamente regulada en el Código Tributario con el objeto de anular resoluciones o liquidaciones emitidas con vicios o errores manifiestos.⁶³

Por tanto, existiendo voluntad de la autoridad para reconocer la existencia de vicios o errores manifiestos, no debería intentarse vía conciliación, sino por las herramientas y medios pre-judiciales existentes (RAV y/o RAF).

1.2 Insuficiencia de las garantías incluidas en la Ley N°21.039 respecto al trámite de conciliación

La Ley N°21.039 no solo incurre en ilegalidades respecto de las materias contempladas para la nueva etapa de conciliación, sino también en relación a las garantías contempladas al acuerdo que resultare de dicha instancia.

En los incisos cuarto, quinto y sexto del nuevo artículo 132 bis del CT, se han incluido las siguientes prevenciones:

(i) El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación; y

⁶³ Véase en el artículo 123 bis del CT.

(ii) Sobre las bases de arreglo y la conciliación se pronunciará el Director Nacional del SII, quién de aceptar la decisión deberá indicar los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa, y las condiciones de dicha aceptación.

Esta regla de seguridad, consistente en una “doble instancia” de revisión del acuerdo, nos parece impertinente e ineficiente pues, como ya advertimos previamente, ni las partes ni el Juez pueden estar por sobre el principio de legalidad en materia tributaria. Por tanto, esta revisión de parte del Juez y del Director del SII no garantiza en forma alguna la corrección de los potenciales vicios previamente denunciados.

En el caso del Juez, reiteramos que nuestro entendimiento del principio de legalidad es, de esta forma, plenamente consistente con el planteamiento del “Juez operador del Derecho”. Lo anterior, implica que el Juez es un mero instrumento del Derecho, que solo debe tener claridad sobre los aspectos fácticos del caso y, entonces, decidir si éstos son calificables o no dentro de una hipótesis legal, la que produce efectos jurídicos claros, absolutos e irrenunciables.⁶⁴ Por tanto, no le corresponde a dicha magistratura validar un acuerdo que puede versar, según nuestra opinión, en asuntos que vulneran abiertamente el principio de legalidad tributaria.

⁶⁴ Mayor desarrollo sobre la labor de los jueces de cara al Derecho, se puede encontrar en MOMBERG URIBE, Rodrigo, *La reformulación del rol del juez en los instrumentos contemporáneos de derecho contractual*, en Revista de Derecho (Coquimbo), Vol. XXI, N°2 (2014).

Por otra parte, creemos que el Director del SII no es la instancia adecuada ni eficiente para la revisión del acuerdo de conciliación. En lo que respecta a conocimiento del caso, resultaría mucho más adecuado que se designe al Director Regional de la jurisdicción respectiva. Además, lo anterior obedece también a una razón histórica, pues el Director Regional es quien en definitiva emite el acto impugnado y que otrora operada como Juez Tributario.

2. Opinión de la Corte Suprema y control de constitucionalidad del Tribunal Constitucional

El presente trabajo no es la primera manifestación de resistencia a los términos en los cuales se planteó el Proyecto de Ley desde la perspectiva del cumplimiento del principio de legalidad tributaria.

Como veremos a continuación, al ser consultada nuestra Excma. Corte Suprema sobre el Proyecto de Ley, dicha magistratura emitió dos informes en los cuales se advirtieron serias deficiencias del mismo respecto de principio de legalidad tributaria y, por tanto, se opinó desfavorablemente sobre su contenido.

En adición, el Tribunal Constitucional también ha consignado, al ejercer su control de constitucionalidad, ciertas prevenciones al tenor del Proyecto de Ley, respecto a las mismas materias antes indicadas.

A continuación, examinaremos en detalle los informes de la Excma. Corte Suprema y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional.

2.1 Oficios de nuestra Excma. Corte Suprema

Como parte de su tramitación legal y mediante el Oficio N°42-2015, el Pleno de la Excma. Corte Suprema informó, al ser consultado, al Senado de la República respecto de sus conclusiones sobre el Proyecto de Ley.

En lo pertinente a la incorporación de la conciliación al procedimiento tributario, previenen los Sres. Valdés y Pierry, y las Sras. Maggi, Egnem y Sandoval que *“no se vislumbra cómo la ilegalidad de un acto administrativo puede ser sometida a conciliación. Si el acto es ilegal, el juez tendrá que declararlo en su fallo”*.

Lo anterior es particularmente grave, pues en nuestra opinión la legalidad de un acto administrativo está dada por el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias aplicables al mismo (por ejemplo, su dictación por parte de autoridad investida con poder suficiente, la debida notificación al afectado, que deba ser fundada razonablemente, entre otros). Esta es una cuestión binaria, es decir, el acto cumple con dichos requisitos y, por tanto, es válido; o el acto posee algún error manifiesto o vicio formal que genere su nulidad, total o parcial. Lo anterior, no puede ser renunciado o modificado por las partes, pues

no solo éstas pueden ser afectadas por la nulidad de un acto, sino también hay valores y asuntos de derecho público involucrados.

Por lo demás, actualmente existen variados mecanismos administrativos y judiciales para declarar y corregir, cuando corresponda, la nulidad de un acto administrativo emitido por el SII. En efecto, el mismo CT contempla la denominada “Reposición Administrativa Voluntaria” (RAV), recurso administrativo cuya finalidad apunta, precisamente, a la revisión de la legalidad de las actuaciones de fiscalización.⁶⁵ Lo mismo, con la denominada “Revisión de Actuación de Fiscalización” (RAF).

Respecto las garantías planteadas por el Proyecto de Ley, la Excma. Corte Suprema indica que *“no obstante los resguardos que se mencionan en la norma y las exclusiones, quienes previenen advierten que la conciliación propuesta atenta contra el principio de legalidad de la imposición y normas legales expresas que regulan el debido proceso en materia tributaria y, consideran que tampoco es procedente establecer la conciliación respecto de multas, en que se ejerce la potestad sancionadora del Estado, por atentar entre otros en contra del principio de igualdad”*.⁶⁶

⁶⁵ Véase en el artículo 123 bis y en las Circulares N°34, de fecha 27 de junio de 2018; N°13, de fecha 29 de enero de 2010; y N°26, de fecha 28 de abril de 2008.

⁶⁶ Subrayado es nuestro.

La prevención anterior es particularmente relevante para este análisis, pues la rigidez de la legalidad tributaria es lo que distingue a esta rama del derecho y lo que en definitiva debe guiar el ordenamiento y actuación de la Administración.

En efecto, la facultad recaudatoria del Fisco no puede ser renunciada a pretexto de mejorar la rapidez de los procesos judiciales en materia tributaria. Lo anterior también es cierto respecto de la potestad sancionatoria del Estado y en la potestad fiscalizadora involucrada en el actuar del Servicio de Impuestos Internos, actividades que no puede aceptar parcialidades y, menos aún, utilizar al Juez Tributario y Aduanero como garante de dichas concesiones.

Insistimos, la autoridad tributaria debe verificar la aplicación de la Ley Tributaria y, producida ésta, sus efectos son irrenunciables para las partes.

Finalmente y no menos relevante, el informe de la Excma. Corte Suprema previene que *“de aprobarse la norma alusiva a la conciliación, ni la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos ni el Código Tributario otorgan facultades al Director para conciliar, razón por la cual, de entenderse que esta ley se las otorga, tendría que ser aprobada con el quórum correspondiente”*.

Luego, con fecha 1 de febrero de 2016, y al ser consultada nuevamente, la Excma. Corte Suprema envió un segundo informe, mediante el Oficio N°16-2016. Mediante éste y a pesar de ciertas reformas al Proyecto de Ley, nuestra

máxima judicatura insiste en la insuficiencia y amplitud de los límites en las materias para conciliar, pues *“aún existe autorización para conciliar sobre los elementos del hecho gravado, la cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas y la apreciación sobre el quórum necesario para otorgar facultades al Director del Servicio de Impuestos Internos para conciliar”*.⁶⁷

Por otra parte, en este segundo reporte, nuestra Excma. Corte Suprema añade que *“la facultad de conciliación debiera concebirse como una competencia para el procedimiento considerado en su integridad –no limitada única y exclusivamente a la primera instancia- esto es, que también sea posible llegar a ella en sede de Corte de Apelaciones o de la Corte Suprema”*.

Finalmente y a pesar de las enmiendas incorporadas al Proyecto por la Comisión pertinente de la Cámara de Diputados, se mantuvo un voto de prevención, esta vez de los Sres. Juica y Valdés, y las Sras. Egnem y Sandoval, ya que en su opinión *“no obstante los resguardos que se mencionan en la norma y las exclusiones, quienes previenen advierten que la conciliación propuesta atenta contra el principio de legalidad de la imposición y normas legales expresas que regulan el debido proceso en materia tributaria”*.⁶⁸

⁶⁷ Énfasis añadido.

⁶⁸ Destacado es nuestro.

Hacemos presente en este punto, que ninguna de estas recomendaciones fueron consideradas por la Comisión de la Cámara de Diputados que revisó el Proyecto de Ley, ni aun fueron estos relevantes temas parte de la discusión parlamentaria.

Como se puede ya concluir a partir de lo expuesto, compartimos plenamente la opinión y análisis crítico planteado por nuestro Excelentísimo Tribunal, por cuanto la principal falencia del nuevo artículo 132 bis del Código Tributario es precisamente que permitiría a las partes disponer de elementos que son propios de una Ley Tributaria, única fuente de generación de la obligación tributaria y cuya modificación solo puede provenir de otra fuente legal.

A mayor abundamiento, la conciliación, como equivalente jurisdiccional, supone la renuncia, total o parcial, de alguna o todas de las pretensiones de las partes planteadas en el contexto de un procedimiento judicial. En materia tributaria, se produce una situación especial y difusa en cuanto al rol de las partes dentro de un reclamo tributario, pues si bien el contribuyente es quien tiene la iniciativa de presentación la acción (reclamo tributario), es a consecuencia de un acto administrativo emitido por la autoridad tributaria (resolución o liquidación). En este contexto y sobre todo en el caso de las liquidaciones de impuesto (acto administrativo que contiene una pretensión de cobro), pareciera que el contribuyente es en realidad el demandado, pues con el reclamo sólo estaría intentando quitar valor a una especie de acción de cobro.

En este contexto, creemos que la conciliación no resulta admisible, pues si el acto administrativo ya ha sido emitido por parte de la autoridad tributaria y este tiene, como frecuentemente señala la misma autoridad, pleno valor hasta que un tribunal falle en contrario, no podría en caso alguno renunciar, siquiera parcialmente, a dicha pretensión.

2.2 Control de constitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional

Con fecha 14 de septiembre de 2017, el Tribunal Constitucional emitió la sentencia Rol N°3755-17-CPR, mediante la cual realizó el control de constitucionalidad del Proyecto de Ley, Boletín N°9.892-07, sobre perfeccionamiento de la justicia tributaria y aduanera.

Si bien, en términos generales, ésta Magistratura concluyó que las normas analizadas -dentro de las cuales se incluía el nuevo artículo 132 bis del CT- no contravienen la Constitución, se dejó, por parte del Ministro Sr. Vásquez, una relevante prevención respecto del ejercicio de la conciliación contemplada en la reforma propuesta. En efecto, el Ministro indicó que, conforme a la garantía constitucional de legalidad de los tributos, la referida conciliación o acuerdo judicial “*en caso alguno puede exceder las exigencias de dicha garantía*”.⁶⁹

⁶⁹ Tribunal Constitucional, Sentencia Rol N°3755-17-CPR, Pág. 24.

En el mismo sentido, los Ministros Sres. Aróstica, Letelier, Vásquez y la Ministra Sra. Brahm, quienes anotaron, sobre esta potestad de llamar a conciliación, que *“ninguna autoridad tiene otras atribuciones que las que le confiere la Constitución o las leyes; por manera que debe ser un cuerpo legal el que ha de consagrarla y, además, delimitar su ejercicio, esto es, determinar la materia y forma en que la misma ha de exteriorizarse”*.

Como se puede comprobar, estas advertencias plasmadas en los votos disidentes de la sentencia del Tribunal Constitucional, están muy relacionadas con lo prevenido por la Excelentísima Corte Suprema en los informes analizados en la sección anterior. En efecto, en ambas instancias se ha dejado expresa constancia del peligro del Proyecto de Ley en relación con el debido cumplimiento del Principio de Legalidad en materia tributaria.

Lo anterior, no solo supone vulnerar el citado principio tributario, sino también causaría que el SII infringiera el principio de legalidad general, recogido en la norma del artículo 4 de nuestra CPR. Es decir, la autoridad estaría actuando fuera del ámbito de sus atribuciones que, conforme al mismísimo artículo 1 de la Ley Orgánica del SII, corresponde únicamente a *“la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”*.

4. Propuestas

Con el objeto de evitar las vulneraciones al principio de legalidad tributaria denunciadas previamente, creemos que la conciliación en materia tributaria podría corregirse en el siguiente sentido:

- (1) Eliminar como materia de la misma la *“existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley”*.

Solo podrían acordarse convenciones probatorias sobre hechos de pública notoriedad pero no puede evitarse, de forma alguna, los efectos de un hecho gravado si éste se ha comprobado.

Si el legislador se quiso referir a elementos de hecho dentro del proceso, similares a las convenciones pre-judiciales reguladas en otras legislaciones, se debió indicar en forma expresa.

- (2) Precisarse el alcance de la *“cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas”*.

En este punto, debería únicamente incluirse a errores de cálculo, de tipo o numéricos. Lo anterior, pues la tasa y base imponible, como elementos del hecho gravado, no son renunciables ni modificaciones.

Por otra parte, los reajustes o intereses pueden ser condonados por el SII o la Tesorería General de la República mediante los procedimientos y políticas ya existentes, sin llegar a constituir una conciliación o avenimiento.

Además, la aplicación de multas corresponde a la manifestación de la potestad sancionatoria del Estado que, como vimos, no puede ser renunciable ni, menos, negociable.

(3) Eliminar como elemento a conciliar la *“calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio”*.

En primer lugar, la calificación jurídica es una labor privativa del Juez. Las partes solo pueden disponer y presentar una teoría del caso que será evaluada, verificada e interpretada por el Juez. Incluso en el caso del SII, que ocupa un lugar particular como contraparte tributaria -pues emite el acto administrativo reclamado- debe respetar las normas aplicables y pertinentes del estatuto administrativo, pues no realiza

realmente una calificación jurídica de los hechos sino debiera limitarse a verificar si se han comprobado los elementos del hecho gravado. Asimismo, el inciso segundo del nuevo artículo 132 bis del CT excluye como materia de conciliación “*la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados*”, entrando en abierta contradicción con lo indicado en su inciso primero.

En segundo lugar, la conciliación sobre materias de hecho se denomina “convenciones probatorias”, que a nuestro entender resulta perfectamente aplicable al proceso tributario. No corresponde a un equivalente jurisdiccional y, a lo sumo, ayuda al Juez de la causa a tener claridad sobre aquellos hechos que no han sido controvertidos por las partes.

En tercer y último lugar, la ponderación y valoración de la prueba en un proceso judicial es, probablemente, la tarea que por excelencia es encomendada al magistrado. Incluso en los sistemas en los cuales se permite la valoración de la prueba bajo las reglas de la sana crítica (como el procedimiento tributario) y en el cual el Magistrado tiene “mayores libertades” al apreciar la producción y peso de los medios probatorios, ésta sigue siendo una tarea encargada única y exclusivamente al Juez. A lo largo del Código de Procedimiento Civil, podemos encontrar una serie de normas que confirman lo anterior. Un

claro ejemplo son las normas sobre los medios de prueba en particular, pues en ellas se habla de *“el tribunal hará por sí mismo la comprobación después de oír a los peritos”* (artículo 353); *“los testigos serán interrogados personalmente por el Juez”* (artículo 365); o *“los tribunales apreciarán la fuerza probatoria”* (artículo 384); entre otros.

Por tanto, no resulta posible que las partes concilien sobre el valor probatorio de un medio u otro, más allá de la producción de objeciones, observaciones u otras actuaciones que la Ley permita.

- (4) Incluir la posibilidad de presentar el recurso de casación en la forma por la causal del N°9 del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, esto es, por haber omitido un trámite o diligencia esencial o un requisito cuya ausencia produzca la nulidad del procedimiento.

De lo contrario, se ha incluido un trámite que si bien es obligatorio para el Juez antes del probatorio, no existiría alguna sanción asociada a su omisión.

V. CONCLUSIONES

En el presente trabajo ha quedado demostrado que el trámite de conciliación incluido en el Proyecto de Ley Boletín N°9892-07, hoy la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017, que perfecciona la justicia tributaria, posee serias falencias a la luz del principio de legalidad tributaria.

Si bien el principio de legalidad reviste a todo nuestro ordenamiento, en materia tributaria sus efectos resultan particularmente estrictos, pues no solo se trata de una norma de notorio carácter público, sino además indisponible e irrenunciable por las partes, especialmente por el órgano fiscalizador del Estado, que impone exigentes formas de crear, modificar o suprimir normas relativas a tributos.

Las materias sometidas a esta conciliación e incluidas en el nuevo artículo 132 bis del Código Tributario incluyen aspectos que, bajo ningún punto de vista pueden ser dispuestos por las partes, conforme al estricto apego a la legalidad tributaria, como la ocurrencia de los elementos del hecho gravado, la calificación jurídica de los hechos o la disposición de multas (manifestación clara de la potestad sancionatoria del Estado). Adicionalmente, se incluyen materias potencialmente conciliables que resultan innecesarias y redundantes, pues éstas ya pueden ser resueltas por los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, conforme a las reglas generales establecidas en el artículo 6 B del Código Tributario, tales como la existencia de vicios formales (además

reclamable mediante recursos administrativos). Otras materias son, sencillamente, letra muerta y no resultarán, aplicables en la práctica, tales como la disputa sobre los intereses o reajustes, que hoy pueden ser evitados mediante el pago anticipado de la liquidación o giro, o reducidos mediante las políticas generales y públicas de condonación del Servicio de Impuestos Internos y/o de la Tesorería General de la República.

Asimismo, las limitaciones y garantías propuestas por la nueva norma no son suficientes, en nuestra opinión, para avalar que el acuerdo pactado por las partes se pronuncie sobre aspectos que son propios de la Ley Tributaria. La aprobación por parte del Director Nacional (personalmente o bajo delegación) es una herramienta meramente formal y no tiene eficacia absoluta ni relativa. Aun la revisión de las bases de arreglo por el Juez no asegura que éste no abandone su labor de operario estricto del Derecho: pues debe únicamente verificar si se comprobaron los hechos y supuestos jurídicos del hecho gravado, que una vez evidenciados no pueden ser evitados o modificados.

Lo anterior, fue advertido en igual sentido por la Excma. Corte Suprema, al conocer y opinar del Proyecto de Ley, y también consignado como voto de minoría en el fallo emitido por el Tribunal Constitucional al revisar la legalidad del mismo.

Por último, se han propuesto algunas correcciones al texto de la Ley que, en nuestra opinión, pueden evitar lo que parece forzoso: la vulneración al principio de legalidad tributaria.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Libros, artículos y publicaciones

- NAVARRO BELTRÁN, Enrique, *Notas sobre el nuevo contencioso tributario*, en Revista de Derecho, Universidad Finis Terrae, Año I, N°2 (2013).
- UGALDE, GARCÍA y UGARTE, *Tribunales Tributarios y Aduaneros*, LegalPublishing, Santiago, 4ta Edición (2011).
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique, *Los Tributos ante la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1era Edición (1997).
- DE LEÓN SALUCCI, Sandra Ponce y FRINDT RADA, María Soledad, *El principio de juridicidad administrativa frente a los derechos públicos subjetivos*, en Revista de Derecho, Universidad de Concepción, N°203 (1998).
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique y CARMONA SANTANDER, Carlos (Editores), *Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015)*, Cuadernos del Tribunal Constitucional, N°59 (2015).
- MASSONE PARODI, Pedro, *Principios de Derecho Tributario, TOMO I, Aspectos Generales*, Thomson Reuters, Cuarta Edición, Santiago, Chile (2016).
- NAVARRO BELTRÁN, Enrique, *Principios de Derecho Constitucional Tributario Chileno*, en Derecho Administrativo y Regulación Económica, Editorial Thomson Reuters, Santiago, (2016).

- NAVARRO BELTRÁN, Enrique, *Notas sobre Potestad Sancionatoria de la Autoridad Administrativa y Principio de Legalidad*, en Revista de Derecho Público N°67.
- ASTE MEJÍAS, Christian, *Curso sobre Derecho y Código Tributario, TOMO I*, Thomson Reuters, Séptima Edición, Santiago, Chile (2016).
- VARELA, Yuri Alberto, *La facultad de interpretación tributaria del SII y los Tributables Tributarios y Aduaneros*, en Revista del Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, N°6, (2012)
- OELCKERS CAMUS, Osvaldo, *El principio de legalidad como supuesto de la potestad administrativa*, en Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, N°10.
- GONZÁLEZ GUERRA, Pamela, *Problemáticas de la nueva justicia tributaria: Análisis jurisprudencial*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Facultad de Derecho, Universidad de Chile (2015).
- GOYA, Marta Susana, *Mediación-Arbitraje Fiscal, Tesis para optar a la especialización en Tributación*, Universidad de Buenos Aires (2015).

Publicaciones electrónicas

- NAVARRO BELTRÁN, Enrique, *La Constitución Económica chilena ante los Tribunales de Justicia*, Ediciones Universidad Finis Terrae, Santiago, en

https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-97532017000100315

Leyes y textos legales nacionales e internacionales

- Constitución Política de la República.
- Ley N°19.880, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.
- Ley N°20.322, Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.
- Decreto Ley N°830, Código Tributario.
- Decreto con Fuerza de Ley N°7, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.
- Historia de la Ley: Boletín N°9.892-07.
- Oficio N°42-2015, “Informe Proyecto de Ley 8-2015”, de 15 de Abril de 2015, Excma. Corte Suprema.
- Oficio N°16-2016, “Informe Proyecto de Ley 4-2016”, de 01 de Febrero de 2016, Excma. Corte Suprema.
- *US Code, Title 26, Internal Revenue Code.*
- Ley N°21.039, que Perfecciona la justicia tributaria y aduanera.

Sentencias

- Tribunal Constitucional, Rol N°3755-17-CPR, de fecha 14 de septiembre de 2017.

- Tribunal Constitucional, Rol N°790, de fecha 11 de diciembre de 2007; Rol N°759-2007, de fecha 26 de noviembre de 2007; y Rol N°247-1996, de fecha 14 de octubre de 1996.
- Corte Suprema causas Rol N°5.176 2013, sentencia de fecha 15 de julio de 2014; Rol N°14.249 2013, sentencia de fecha 24 de septiembre de 2014; Rol N°2.593 2014, sentencia de fecha 20 de octubre de 2014; Rol N°17.588 14, sentencia de fecha 26 de mayo de 2015; y Rol N°6280 15, sentencia de fecha 27 de mayo de 2015.
- Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, RUC 16-9-0000202-9; RIT GR-17-00066-2016, sentencia de fecha 3 de noviembre de 2016.
- Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso, RUC 14-9-0001195-5; RIT AB-14-00099-2014, de fecha 14 de abril de 2016.
- Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015; de fecha 14 de enero de 2016.

ANEXO

TEXTO APROBADO Y PUBLICADO DE LA LEY N°21.039, QUE PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

LEY NÚM. 21.039

PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

Teniendo presente que el H. Congreso Nacional ha dado su aprobación al siguiente proyecto de ley

Proyecto de ley:

"Artículo 1.- Introdúcense las siguientes modificaciones en la ley N° 20.322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera:

1. Agrégase en el artículo 1°, el siguiente número 8°, nuevo, pasando el actual 8° a ser 9°:

"8°. Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.

Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado."

2. Sustitúyense los incisos segundo y tercero del artículo 3° por los siguientes:

"Con asiento en la Región Metropolitana de Santiago, créanse los siguientes Tribunales Tributarios y Aduaneros:

Primer, Segundo, Tercer y Cuarto Tribunal, cada uno con un juez y cuyo territorio jurisdiccional será el correspondiente a la Región Metropolitana. La distribución de las causas entre los cuatro tribunales de la Región Metropolitana se realizará de acuerdo a un procedimiento objetivo y general que deberá ser establecido mediante auto acordado por la Corte de Apelaciones de Santiago."

3. Sustitúyese el artículo 4° por el siguiente:

"Artículo 4°.- Los Tribunales Tributarios y Aduaneros tendrán las siguientes plantas:

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE ARICA Y PARINACOTA

Cargos

N° de Cargos

Juez Tributario y Aduanero

1

Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE TARAPACÁ

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	2
Profesional Experto	2
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	8

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE ANTOFAGASTA

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE ATACAMA

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE COQUIMBO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE VALPARAÍSO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	5
Profesional Experto	3
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	12

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DEL LIBERTADOR GENERAL BERNARDO O'HIGGINS

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	6

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DEL MAULE

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	6

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DEL BIOBÍO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	2
Profesional Experto	2
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	8

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE LA ARAUCANÍA

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	2
Profesional Experto	1
Administrativo	1

Auxiliar	1
Total Planta	7

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE LOS RÍOS

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	5

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE LOS LAGOS

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	6

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE AYSÉN DEL GENERAL CARLOS IBÁÑEZ DEL CAMPO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	4

TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN DE MAGALLANES Y LA ANTÁRTICA CHILENA

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Profesional Experto	1
Administrativo	1
Auxiliar	1
Total Planta	5

PRIMER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	N° de Cargos
--------	--------------

Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	6
Profesional Experto	2
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total Planta	13

SEGUNDO TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	6
Profesional Experto	2
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total Planta	13

TERCER TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	6
Profesional Experto	2
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total Planta	13

CUARTO TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO REGIÓN METROPOLITANA DE SANTIAGO

Cargos	N° de Cargos
Juez Tributario y Aduanero	1
Secretario Abogado	1
Resolutor	6
Profesional Experto	2
Administrativo	2
Auxiliar	1
Total Planta	13

Adicionalmente, cuando las necesidades de estos tribunales lo requieran, se podrá contratar personal bajo el régimen de contrata, salvo que se trate de servicios específicos, los que serán pagados a suma alzada. En ambos casos, se requerirá la autorización previa de la Unidad Administradora a que se refiere el Título II y contar con disponibilidad presupuestaria. La contratación de este personal se efectuará por la mencionada unidad."

4. Agrégase al inciso final del artículo 5°, a continuación del punto aparte, que pasa a ser punto

seguido, las siguientes expresiones: "Una vez efectuado el nombramiento, el Jefe de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, mediante resolución, asignará el último nivel de remuneraciones que corresponda al cargo respectivo, de acuerdo al artículo 25. Las modificaciones de dicha resolución se realizarán conforme a lo establecido en el inciso final del precitado artículo."

5. Agrégase en el artículo 10 el siguiente inciso final, nuevo:

"Los funcionarios que ocupen el cargo de jueces o secretarios en virtud de la subrogación, cuando ésta se prolongue por más de quince días corridos, con independencia de la calidad jurídica de planta o a contrata que ostente quien subrogue, tendrán derecho a percibir la diferencia que exista entre su sueldo base y el sueldo del cargo que deban subrogar, siempre y cuando el cargo que subrogan se encuentre vacante o si el titular del mismo, por cualquier motivo, no gozare de dicha remuneración o esté haciendo uso de licencias médicas."

6. Agrégase en el artículo 13, a continuación de la expresión "feriado,", la palabra "cometidos" seguida de una coma.

7. Modifícase el artículo 16 en el siguiente sentido:

a) Reemplázase, en su inciso primero, la expresión ", sea que persigan o no fines de lucro", por la frase "que persigan fines de lucro".

b) Reemplázase, en su inciso segundo, la expresión "con los cargos docentes, hasta un máximo de seis horas semanales", por la frase "con asumir la defensa en causas personales, de su cónyuge o conviviente civil, ascendientes y descendientes, hermanos o pupilos, y con actividades docentes, hasta un máximo de doce horas semanales".

8. Reemplázase el artículo 25 por el siguiente:

"Artículo 25.- La planta de personal de los Tribunales Tributarios y Aduaneros estará constituida por los siguientes cargos y niveles remuneratorios equivalentes a los de la Escala de Sueldos Base Mensuales del personal de estos tribunales, incluidas todas las asignaciones que correspondan a dichos niveles.

Cargos	N° de Cargos	Niveles
Juez Tributario y Aduanero	18	I
Secretario Abogado	18	II
Resolutor	38	III-IV-V
Profesional Experto	25	III-IV-V
Administrativo	22	VI-VII-VIII
Auxiliar	18	IX-X-XI
Total Planta	139	

El Jefe de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros determinará el nivel de remuneraciones que le corresponderá al resolutor, profesional experto, administrativo y auxiliar. Mediante una resolución, fijará asimismo los criterios objetivos para la determinación del nivel de remuneraciones que le será aplicable a dichos cargos, entre los cuales considerará los años de experiencia laboral y nivel académico. Además considerará, cuando corresponda, las calificaciones obtenidas por el personal, la capacitación pertinente y la experiencia en los niveles respectivos."

Artículo 2.- Modifícase el artículo 1° del decreto ley N° 830, de 1974, del Ministerio de Hacienda, que contiene el Código Tributario, en el siguiente sentido:

1. Agrégase en el número 6° de la letra B del artículo 6° la siguiente oración a continuación del punto aparte, que pasa a ser seguido: "Cuando dichas sentencias sean dictadas en procesos de reclamación, la facultad de disponer el cumplimiento administrativo de las mismas comprende la potestad de girar las costas que en ellas se decreten cuando resulte vencido el contribuyente."

2. Sustitúyese en el inciso quinto del artículo 53, la expresión "Tesorero Provincial" por "Tesorero Regional o Provincial".

3. Modifícase el artículo 63 en el siguiente sentido:

a) Sustitúyese, en su inciso segundo, la expresión "podrá ampliar" por la palabra "ampliará".

b) Incorpórase el siguiente inciso tercero, nuevo, pasando el actual inciso tercero a ser inciso cuarto:

"Cuando del tenor de la respuesta a la citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta y, o presente antecedentes adicionales respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 de este mismo Código."

4. Incorpórase en el artículo 114 el siguiente inciso segundo, nuevo:

"En los mismos plazos relativos a los crímenes o simples delitos prescribirá la acción para perseguir la aplicación de la pena de multa, cuando se ejerza la opción a que se refiere el inciso tercero del artículo 162 de este Código."

5. Modifícase el artículo 123 bis en el siguiente sentido:

a) En la letra a) reemplázase la palabra "quince" por "treinta".

b) En la letra b) reemplázase la palabra "cincuenta" por "noventa".

c) En la letra c) sustitúyese la expresión "no interrumpirá" por el vocablo "suspenderá".

6. Reemplázase el artículo 130 por el siguiente:

"Artículo 130.- Se formará el proceso, en soporte papel, con los escritos, documentos y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en el juicio.

Ninguna pieza del proceso podrá retirarse sin que previamente lo decrete el tribunal que conoce de la causa.

Todas las piezas que deben formar el proceso, de conformidad a lo anterior, se irán agregando sucesivamente según el orden de su presentación. Al tiempo de agregarlas, el secretario numerará cada foja en cifras y en letras. Se exceptúan las piezas que, por su naturaleza, no puedan agregarse o que por motivos fundados se manden reservar fuera del proceso. Durante la tramitación, sólo las partes podrán imponerse de los autos del proceso. Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Tributario y Aduanero mantendrá registro de todos sus procedimientos, causas o actuaciones judiciales en medio digital o electrónico apto para producir fe y que permita garantizar la conservación y reproducción de su contenido. Dicho registro se denominará, para todos los efectos legales, Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras, en adelante "el Sistema", y cada uno de los expedientes como Expediente Electrónico.

Las partes, además, podrán hacer sus presentaciones al Tribunal por medio digital o electrónico, cargando sus escritos y documentos en el Sistema a través del sitio en internet de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el cual entregará el comprobante de recepción correspondiente cuando

éstos hayan sido recibidos, debiendo el Tribunal incorporar la impresión de los escritos al expediente físico. No obstante lo anterior, el Tribunal podrá exigir que los documentos y demás pruebas que se acompañen en el proceso sean presentados en forma física. La Corte Suprema, mediante auto acordado, fijará los requisitos que estime pertinentes para el adecuado funcionamiento del Sistema, reglando, entre otras materias, el tamaño o peso máximo de los archivos que contengan los escritos y documentos que puedan ser presentados o acompañados en el Sistema."

7. Sustitúyese el inciso segundo del artículo 131 bis por el siguiente:

"Se dejará registro en el expediente electrónico y en el sitio en internet a que se refiere el inciso anterior de haberse efectuado la publicación y de su fecha. Los errores u omisiones en dichos registros no invalidarán la notificación."

8. Modifícase el artículo 132 en el siguiente sentido:

a) Agrégase el siguiente inciso segundo, nuevo, pasando el actual inciso segundo a ser tercero y así sucesivamente:

"Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero, de oficio o a petición de parte, deberá llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 132 bis, citándolas para tales efectos a una audiencia oral. En dicha audiencia, el Juez Tributario y Aduanero propondrá las bases de arreglo, sin que las opiniones emitidas con tal propósito lo inhabiliten para seguir conociendo de la causa. La audiencia de conciliación se desarrollará en forma continua y podrá prolongarse en sesiones sucesivas, hasta su conclusión. Constituirán, para estos efectos, sesiones sucesivas, aquellas que tuvieran lugar en el día siguiente o subsiguiente de funcionamiento ordinario del Tribunal."

b) Reemplázase en el inciso segundo, que pasa a ser tercero, la expresión "anterior, haya o no contestado el Servicio", por la siguiente: "primero, cuando la conciliación o parte de ésta fuere rechazada".

c) En el inciso cuarto, reemplázase la palabra "dos" por "cinco".

d) Incorpóranse los siguientes incisos decimoséptimo y decimoctavo, nuevos, pasando el actual decimosexto a ser decimonoveno:

"Vencido el término de prueba, y dentro de los diez días siguientes, las partes podrán hacer por escrito las observaciones que el examen de la prueba les sugiera. Cumplido este plazo, se hayan o no presentado escritos, el Tribunal Tributario y Aduanero, a petición de parte, podrá llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 132 bis, citándolas para tales efectos a una audiencia en los términos del inciso segundo.

Si se rechaza la conciliación, existan o no diligencias pendientes, el Tribunal deberá citar a las partes a oír sentencia."

e) Reemplázase, en el inciso final, la expresión "el vencimiento del término probatorio", por la frase "que el Tribunal dicte la resolución a que se refiere el inciso anterior".

9. Agrégase el siguiente artículo 132 bis, nuevo:

"Artículo 132 bis.- La conciliación a que se refiere el artículo 132 podrá ser total o parcial. Será materia de conciliación el litigio sometido al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior

haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.

En ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados, salvo cuando ello se funde en la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación, o en antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley o cuando los impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación. La conciliación tampoco podrá tener por objeto el saneamiento de aquellos vicios de fondo que den lugar a la nulidad del acto administrativo reclamado, ni de los vicios de forma que cumplan con los requisitos a que se refiere el párrafo segundo del numeral 8° del artículo 1° de la ley N° 20.322. En la o las audiencias de conciliación que se lleven a cabo, el Servicio, conforme a sus facultades legales, podrá proponer la condonación total o parcial de los intereses penales o multas aplicados, conforme a los criterios generales que fije mediante resolución. El llamado a conciliación no procederá en los procedimientos reglados en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 de este Código; en aquellos que digan relación con hechos respecto de los cuales el Servicio haya ejercido la acción penal, y en los reclamos de liquidaciones, resoluciones o giros de impuesto que se relacionen con los hechos conocidos en los procedimientos a que se refiere este inciso.

El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación. Sobre las bases de arreglo y la conciliación efectuada conforme a los incisos anteriores deberá pronunciarse el Director, quien podrá aceptarla o rechazarla. La decisión del Director, cuando consista en aceptar la conciliación, deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa, y las condiciones de dicha aceptación. El Director deberá pronunciarse sobre la conciliación dentro de los treinta días siguientes al término de la audiencia, estando facultado para aceptarla o rechazarla total o parcialmente. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación.

De la conciliación total o parcial se levantará acta que consignará las especificaciones del arreglo y los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda, la cual suscribirán el juez y las partes. Una vez aprobada la conciliación mediante resolución fundada por el Tribunal Tributario y Aduanero, se considerará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales. Contra la resolución que aprueba la conciliación solo procederá el recurso contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil."

10. Sustitúyese, en el inciso primero del artículo 133, la frase "inciso segundo del artículo 132" por la expresión "inciso tercero del artículo 132".

11. Reemplázase en el artículo 144 la palabra "decimocuarto" por el vocablo "decimoquinto".

12. Agrégase en el inciso primero del artículo 155, a continuación de la expresión "acto u omisión", las dos veces que aparece, la expresión "ilegal o arbitrario".

13. Modifícase el artículo 161 en el siguiente sentido:

a) Reemplázase en el párrafo segundo del número 3 de su inciso primero la expresión "el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo Civil que corresponda", por la frase "el Tribunal que la dictó, dentro del término de cinco días, contado desde la notificación de la resolución respectiva".

b) Reemplázase en su inciso final la frase "el juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente", por la expresión "el Juez Tributario y Aduanero competente, en el plazo de diez días contado desde la notificación de la resolución respectiva".

14. Reemplázase en el párrafo primero del número 6° del artículo 165 la palabra "quinto" por el vocablo "trigésimo".

15. Modifícase el artículo 169 en el siguiente sentido:

- a) Reemplázase en su inciso primero la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".
- b) Agrégase en su inciso tercero, a continuación del punto aparte, que pasa a ser punto seguido, la siguiente oración: "Decretada la exclusión y durante el tiempo que ésta dure, no se devengarán intereses moratorios ni multas, cuando estas últimas procedan."

16. Modifícase el artículo 170 en el siguiente sentido:

- a) Sustitúyese en sus incisos primero y cuarto la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".
- b) Elimínase en su inciso tercero la expresión "del departamento respectivo".
- c) Reemplázase en su inciso final la expresión "Tesorería Comunal" por "Tesorería Regional o Provincial".

17. Modifícase el artículo 171 en el siguiente sentido:

- a) Sustitúyese en su inciso cuarto la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".
- b) Reemplázase en su inciso final la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".

18. Reemplázase en el artículo 172 y en el inciso segundo del artículo 174 la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".

19. Modifícase el artículo 175 en el siguiente sentido:

- a) Reemplázase en su inciso tercero la expresión "Tesorería Comunal" por "Tesorería Regional o Provincial".
- b) Agrégase en el inciso final, a continuación del punto aparte que pasa a ser punto seguido, la siguiente oración: "En estos casos se podrá comparecer sin necesidad de ser representados por abogado habilitado para el ejercicio de la profesión."

20. Sustitúyese en los incisos primero y segundo del artículo 176 la expresión "Tesorería Comunal" por "Tesorería Regional o Provincial".

21. Modifícase el artículo 177 en el siguiente sentido:

- a) Reemplázanse en el N°3 de su inciso primero la oración "Si no concurrieren estos requisitos el Tribunal la desechará de plano.", por "Corresponderá al juez sustanciador efectuar el examen de admisibilidad y si no concurrieren estos requisitos la desechará de plano."
- b) Sustitúyese en su inciso tercero la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".
- c) Sustitúyese en su inciso sexto la expresión "Tesorería Comunal" por "Tesorería Regional o Provincial".

22. Modifícase el artículo 178 en el siguiente sentido:

- a) Sustitúyese en su inciso primero la expresión "Tesorería Comunal" por "Tesorería Regional o Provincial".
- b) Sustitúyese en su inciso segundo la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".
- c) Sustitúyese en su inciso tercero la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".

d) Sustitúyense en su inciso cuarto las expresiones "Tesorero Comunal", las dos veces que aparece, y "Abogado Provincial" por "Tesorero Regional o Provincial" y "Abogado del Servicio de Tesorerías", respectivamente.

e) Sustitúyese en su inciso quinto la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".

23. Modifícase el artículo 179 en el siguiente sentido:

a) Sustitúyese en su inciso primero la expresión "Tesorero Comunal" por "Tesorero Regional o Provincial".

b) Sustitúyense en su inciso segundo las expresiones "Abogado Provincial" y "Tesorería Comunal" por "Abogado del Servicio de Tesorerías" y "Tesorería Regional o Provincial", respectivamente.

c) Reemplázanse en su inciso tercero las expresiones "Abogado Provincial" y "cinco" por "Abogado del Servicio de Tesorerías" y "quince", respectivamente.

d) Sustitúyese en su inciso cuarto la frase "el Abogado Provincial dentro del plazo de cinco días" por "el Abogado del Servicio de Tesorerías dentro del plazo de quince días" y agréganse a continuación de las expresiones "juzgue oportuno en relación a ella", las siguientes ", solicitud que se tramitará incidentalmente, conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil."

e) Reemplázanse en su inciso quinto las expresiones "Tesorería Comunal" y "Abogado Provincial" por "Tesorería Regional o Provincial" y "Abogado del Servicio de Tesorerías", respectivamente.

24. Reemplázase, en el inciso primero del artículo 180 la expresión "Juez de Letras de Mayor Cuantía del Departamento" por "juez ordinario civil competente".

25. Sustitúyese en el inciso segundo del artículo 181 la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".

26. Modifícase el artículo 184 en el siguiente sentido:

a) Reemplázanse en el inciso segundo las expresiones "en la casa de martillo que se señale en el escrito respectivo del Abogado Provincial." por "o habiéndola, siempre que así lo ordene el juez civil, serán entregadas en la casa de martillo que se señale en el escrito respectivo del Abogado del Servicio de Tesorerías o en la que el tribunal designe."

b) Reemplázanse en el inciso tercero las expresiones "el Tesorero Comunal, sin derecho a comisión por ello.", por "un funcionario de la Dirección de Crédito Prendario o el martillero que el tribunal designe."

27. Reemplázase en el inciso primero del artículo 185 la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".

28. Sustitúyense en el artículo 186 las expresiones "Abogado Provincial" y "Abogados Provinciales" por "Abogado del Servicio de Tesorerías" y "Abogados del Servicio de Tesorerías", respectivamente.

29. Sustitúyense en el inciso primero del artículo 190 las expresiones "Tesorero Comunal" y "Abogado Provincial" por "Tesorero Regional o Provincial" y "Abogado del Servicio de Tesorerías", respectivamente.

30. Reemplázase en el artículo 191 la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".

31. Modifícase el artículo 193 en el siguiente sentido:

- a) Sustitúyese en su inciso primero "Abogados Provinciales" por "Abogados del Servicio de Tesorerías".
- b) Sustitúyese en su inciso segundo la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías", las dos veces que aparece.
- c) Sustitúyese en su inciso segundo la expresión "Tesorero Provincial" por "Tesorero Regional o Provincial".

32. Reemplázanse en el artículo 194 las expresiones "la Tesorería Comunal. El valor de sus actuaciones lo percibirán a medida que los contribuyentes enteren en Tesorería, las respectivas costas de cobranza." por "el Servicio de Tesorerías. El valor de sus actuaciones lo percibirán de los contribuyentes a medida que éstos obtengan el alzamiento de las medidas inscritas o anotadas."

33. Sustitúyese en el inciso segundo del artículo 197 la expresión "Tesorería Comunal" por "Tesorería Regional o Provincial".

34. Reemplázase en el artículo 198 el guarismo "37" por "117" y el guarismo "4.558" por "20.720".

35. Modifícase el artículo 199 en el siguiente sentido:

- a) Sustitúyese en su inciso primero la expresión "Abogado Provincial" por "Abogado del Servicio de Tesorerías".
- b) Reemplázase en su inciso segundo la expresión "Tesoreros Comunales" por "Tesoreros Regionales o Provinciales".

36. Incorpórase en el inciso cuarto del artículo 200, a continuación del punto final, que pasa a ser punto seguido, la siguiente frase: "Si se requiere al contribuyente en los términos del inciso tercero del artículo 63, los plazos señalados se aumentarán en un mes."

Artículo 3.- Modifícase el decreto con fuerza de ley N°30, de 2005, del Ministerio de Hacienda, que aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto con fuerza de ley N° 213, de 1953, del Ministerio de Hacienda, sobre Ordenanza de Aduanas, en el siguiente sentido:

1. Sustitúyese el artículo 125 por el siguiente:

"Artículo 125.- Se formará el proceso, en soporte papel, con los escritos, documentos y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en el juicio. Ninguna pieza del proceso podrá retirarse sin que previamente lo decrete el tribunal que conoce de la causa.

Todas las piezas que deben formar el proceso, de conformidad a lo anterior, se irán agregando sucesivamente según el orden de su presentación. Al tiempo de agregarlas, el secretario numerará cada foja en cifras y en letras. Se exceptúan las piezas que, por su naturaleza, no puedan agregarse o que por motivos fundados se manden reservar fuera del proceso. Durante la tramitación, sólo las partes podrán imponerse de los autos del proceso. Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Tributario y Aduanero mantendrá registro de todos sus procedimientos, causas o actuaciones judiciales en medio digital o electrónico apto para producir fe y que permita garantizar la conservación y reproducción de su contenido. Dicho registro se denominará, para todos los efectos legales, Sistema de Administración de Causas Tributarias y Aduaneras, en adelante "el Sistema", y cada uno de los expedientes como Expediente Electrónico.

Las partes, además, podrán hacer sus presentaciones al Tribunal por medio digital o electrónico, cargando sus escritos y documentos en el Sistema a través del sitio en internet de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el cual entregará el comprobante de recepción correspondiente cuando éstos hayan sido recibidos, debiendo el Tribunal incorporar la impresión de los escritos al

expediente físico. No obstante lo anterior, el Tribunal podrá exigir que los documentos y demás pruebas que se acompañen en el proceso sean presentados en forma física.

La Corte Suprema, mediante auto acordado, fijará los requisitos que estime pertinentes para el adecuado funcionamiento del Sistema, reglando, entre otras materias, el tamaño o peso máximo de los archivos que contengan los escritos y documentos que puedan ser presentados o acompañados en el Sistema."

2. Sustitúyese el inciso segundo del artículo 127 por el siguiente:

"Se dejará registro en el expediente electrónico y en el sitio en internet a que se refiere el inciso anterior de haberse efectuado la publicación y de su fecha. Los errores u omisiones en dichos registros no invalidarán la notificación."

3. Modifícase el artículo 128 en el siguiente sentido:

a) Agrégase el siguiente inciso segundo, nuevo, pasando el actual inciso segundo a ser tercero y así sucesivamente:

"Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá, de oficio o a petición de parte, llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 128 bis, citándolas para tales efectos a una audiencia oral. En dicha audiencia, el Juez Tributario y Aduanero propondrá las bases de arreglo, sin que las opiniones emitidas con tal propósito lo inhabiliten para seguir conociendo de la causa. La audiencia de conciliación se desarrollará en forma continua y podrá prolongarse en sesiones sucesivas, hasta su conclusión. Para estos efectos, constituirán sesiones sucesivas aquellas que tuvieren lugar en el día siguiente o subsiguiente del funcionamiento ordinario del Tribunal."

b) Sustitúyese en el inciso segundo, que pasa a ser tercero, la expresión "anterior, haya o no contestado el Servicio", por la frase "primero, cuando la conciliación o parte de ésta fuere rechazada".

c) Reemplázase en el inciso cuarto, que pasa a ser quinto, la palabra "dos" por "cinco".

d) Incorpóranse los siguientes incisos decimoctavo y decimonoveno, nuevos, pasando el actual decimoséptimo a ser vigésimo:

"Vencido el término de prueba, y dentro de los diez días siguientes, las partes podrán hacer por escrito las observaciones que el examen de la prueba les sugiera. Cumplido este plazo, se hayan o no presentado escritos, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá, a petición de parte, llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 128 bis, citándolas para tales efectos a una audiencia en los términos del inciso segundo.

Si se rechaza la conciliación, existan o no diligencias pendientes, el Tribunal deberá citar a las partes a oír sentencia."

e) Reemplázase en el inciso final la expresión "el vencimiento del término probatorio", por la frase "que el Tribunal dicte la resolución a que se refiere el inciso anterior".

4. Agrégase el siguiente artículo 128 bis:

"Artículo 128 bis.- La conciliación a que se refiere el artículo 128 podrá ser total o parcial. Será materia de conciliación el litigio sometido al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo la existencia de los elementos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, su cuantía o el monto de los derechos, impuestos o multas determinados; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de los vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o de fondo, siempre que todo lo anterior haya sido

alegado expresamente en el reclamo o se trate de casos en que el Tribunal pueda pronunciarse de oficio.

En ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto del o los derechos aduaneros o impuestos adeudados, salvo cuando ello se funde en la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación, o en antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley o cuando los impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación. La conciliación tampoco podrá tener por objeto el saneamiento de aquellos vicios de fondo que den lugar a la nulidad del acto administrativo reclamado, ni de los vicios de forma que cumplan con los requisitos a que se refiere el párrafo segundo del numeral 8° del artículo 1° de la ley N°20.322. En la o las audiencias de conciliación que se lleven a cabo, el Servicio podrá proponer la condonación total o parcial de las multas aplicadas, conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.

El llamado a conciliación será también aplicable en el procedimiento establecido en el artículo 186 bis, en los mismos términos que establece el presente artículo, caso en el cual la aprobación o rechazo deberá efectuarla el Director Regional o Administrador de Aduana respectivo. Sin embargo, no procederá el llamado a conciliación en el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos.

El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación. Sobre las bases de arreglo y la conciliación efectuada conforme a los incisos anteriores, deberá pronunciarse el Director, quien podrá aceptarla o rechazarla. La decisión del Director, cuando consista en aceptar la conciliación, deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa y las condiciones de dicha aceptación. El Director deberá pronunciarse sobre la conciliación dentro de los treinta días siguientes al término de la audiencia, estando facultado para aceptarla o rechazarla total o parcialmente. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación.

De la conciliación total o parcial se levantará acta, que consignará las especificaciones del arreglo y los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda, la cual suscribirán el juez y las partes. Una vez aprobada la conciliación mediante resolución fundada por el Tribunal Tributario y Aduanero, se considerará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales. Contra la resolución que aprueba la conciliación solo procederá el recurso contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil.

5. Sustitúyese en el artículo 129 H la palabra "decimoquinto" por "decimosexto".

6. Reemplázase el inciso segundo del artículo 186 bis por el siguiente:

"En contra de la sentencia definitiva del Tribunal Tributario y Aduanero sólo procederá el recurso de apelación, en el solo efecto devolutivo y aquél contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil. El recurso de apelación sólo podrá interponerse contra sentencias definitivas referidas a denuncias infraccionales cuya cuantía sea igual o superior a 100 Unidades Tributarias Mensuales."

Artículo 4.- Derógase el artículo primero transitorio de la ley N° 20.752.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Artículo primero.- Las disposiciones contenidas en el artículo 1° de esta ley, con excepción de las contenidas en los numerales 4) y 8), que se sujetarán a lo dispuesto en el artículo cuarto transitorio, entrarán en vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

Artículo segundo.- Las disposiciones del artículo 2° entrarán en vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de la fecha de su publicación en el Diario Oficial. Sin perjuicio de lo anterior, las modificaciones contempladas en los números 6) y 7) del artículo 2° entrarán en vigencia transcurrido un año contado desde la fecha antes referida.

Para efectos de la modificación efectuada por el número 6) del artículo 2°, los Tribunales Tributarios y Aduaneros deberán cargar los expedientes físicos que se tramitaban antes de la vigencia de esta ley en el Sistema, siempre y cuando el peso de archivos a cargar, medido en megabytes, según lo determinado por la Corte Suprema, no exceda el límite establecido.

Las modificaciones establecidas en los números 5), 8) y 15), letra b), serán aplicables para los recursos de reposición administrativa voluntaria, reclamaciones o multas efectuadas o emitidas a partir de la entrada en vigencia de dichas disposiciones. En caso que se hubiese presentado una reposición administrativa voluntaria con anterioridad a la entrada en vigencia de estas normas, dicha reposición y el eventual reclamo se sujetarán a las normas vigentes en el momento de su presentación.

Artículo tercero.- El artículo 3° entrará en vigencia a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial, salvo lo dispuesto en el número 1) del referido artículo 3° que entrará en vigencia transcurrido un año contado desde la precitada fecha.

Artículo cuarto.- Facúltase al Presidente de la República para que, dentro del plazo de seis meses contado desde la publicación de esta ley, establezca, mediante uno o más decretos con fuerza de ley, expedidos por intermedio del Ministerio de Hacienda, las normas necesarias para regular las siguientes materias:

a) Sustituir el Sistema de Remuneraciones del Personal de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y fijar uno nuevo. Este sistema deberá contemplar, entre otras, la Escala de Sueldos Base Mensuales del personal de los Tribunales Tributarios y Aduaneros; asignación de Responsabilidad para Juez Tributario y Aduanero y Secretario Abogado; remuneraciones ligadas al desempeño, a los resultados y/o a la calidad de los servicios prestados; bonificación por obtención de título profesional para administrativo y auxiliar; asignación de zona, y asignación de antigüedad para Resolutor, Profesional Experto, Administrativo y Auxiliar. Además, establecerá los montos o bases de cálculo de las remuneraciones que fije, requisitos para el otorgamiento de las mismas, su periodicidad de pago, determinará si constituye o no base de cálculo de otras remuneraciones y las demás características de ellas y toda otra norma necesaria para su aplicación. Asimismo, podrá establecer las normas transitorias para la aplicación del Sistema, incluidas las remuneraciones variables y otras asignaciones del mismo.

b) Establecer los criterios para determinar los procedimientos y mecanismos de fijación, control y evaluación de metas correspondientes a las remuneraciones ligadas al desempeño, a los resultados y, o a la calidad de los servicios prestados.

c) Determinar la o las fechas de entrada en vigencia del nuevo Sistema de Remuneraciones del Personal de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, pudiendo establecer gradualidades. También determinará la fecha de entrada en vigencia de las modificaciones introducidas al artículo 25 de la ley N° 20.322 que se refieran a las remuneraciones de dicho personal incluido su inciso final, incorporadas por la presente ley. Además, fijará la fecha de supresión del Sistema de Remuneraciones establecido en el decreto con fuerza de ley N° 3, de 2009, del Ministerio de Hacienda.

d) El uso de la facultad señalada en este artículo quedará sujeto a las siguientes restricciones, respecto del personal que afecte:

i. No podrá significar disminución de remuneraciones y cualquiera diferencia deberá ser pagada por planilla suplementaria, la que se absorberá por los futuros mejoramientos de remuneraciones que correspondan a los funcionarios, excepto los derivados de reajustes generales que se otorguen a los trabajadores del Sector Público. Dicha planilla mantendrá la misma imponibilidad que aquella de las remuneraciones que compensa.

ii. El personal de los Tribunales Tributarios y Aduaneros que se encuentre en funciones a la época de entrada en vigencia del nuevo Sistema de Remuneraciones de dichos Tribunales, pasará a tener el nivel tope de remuneraciones asignado para el cargo que se encuentre desempeñando.

iii. No podrá tener como consecuencia ni podrá ser considerado como causal de término de servicios, supresión de cargos, cese de funciones o término de la relación laboral.

Artículo quinto.- El mayor gasto que represente la aplicación de esta ley se financiará durante el primer año presupuestario de su entrada en vigencia, con cargo al presupuesto de la Secretaría y Administración General del Ministerio de Hacienda. No obstante lo anterior, dicho Ministerio, con cargo a la partida presupuestaria Tesoro Público, podrá suplementar ese presupuesto en la parte del gasto que no se pudiere financiar con esos recursos."

Habiéndose cumplido con lo establecido en el N° 1 del artículo 93 de la Constitución Política de la República y por cuanto he tenido a bien aprobarlo y sancionarlo; por tanto promúlguese y llévase a efecto como Ley de la República.

Santiago, 2 de octubre de 2017.- MICHELLE BACHELET JERIA, Presidenta de la República.- Nicolás Eyzaguirre Guzmán, Ministro de Hacienda.- Jaime Campos Quiroga, Ministro de Justicia y Derechos Humanos.

Lo que transcribo a usted para su conocimiento.- Saluda Atte. a usted, Macarena Lobos Palacios, Subsecretaria de Hacienda.

Tribunal Constitucional

Proyecto de ley que perfecciona la justicia tributaria y aduanera, correspondiente al Boletín N°9892-07

El Secretario del Tribunal Constitucional, quien suscribe, certifica que la Honorable Cámara de Diputados envió el proyecto de ley enunciado en el rubro, aprobado por el Congreso Nacional, a fin de que este Tribunal ejerciera el control preventivo de constitucionalidad respecto de los numerales 1), 2), 3), 4), 5), y 7), todos del artículo 1°; el número 13) del artículo 2°; y en los artículos primero transitorio y segundo transitorio, inciso primero, del proyecto de ley referido y, que esta Magistratura, por sentencia de 14 de septiembre de 2017, en el proceso Rol N° 3.755-17-CPR.

Se declara:

1°. Que son propias de ley orgánica constitucional y no contravienen la Constitución Política las disposiciones del proyecto de ley contenidas en el artículo 1, Nos 1°, 2°, 3°, 4°, 5° y 7°; en el artículo 2°, Nos 6°, inciso final del artículo 130 que reemplaza, y 13; en el artículo 3, N° 1°, inciso final del artículo 125 que sustituye, y en los artículos primero transitorio y segundo transitorio, inciso primero, del proyecto de ley.

2°. Que, por no versar sobre materias propias de ley orgánica constitucional, este Tribunal Constitucional no emite pronunciamiento, en examen preventivo de constitucionalidad, respecto de las disposiciones del proyecto de ley contenidas en el artículo 2, Nos 1°, 6°, incisos primero, segundo, tercero cuarto, quinto y sexto del artículo 130 que reemplaza, 8°, letras a), b) y d), 9° y 21 letra a); en el artículo 3, Nos 1°, incisos primero, segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 125 que sustituye, 3°, letras a) y d), 4° y 6°, y en el artículo 4.

Santiago, 15 de septiembre de 2017.- Rodrigo Pica Flores, Secretario.