



Universidad de Chile

Facultad de Derecho

Departamento de Derecho Procesal

LA INTRODUCCIÓN DE LA CONCILIACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS JURISDICCIONALES

Patricio Esteban Casas Farías

Memoria para optar al grado de

Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

Profesor Guía: Flavia Carbonell Bellolio

Santiago, 2017

Dedicatoria

A mis padres **Ricardo** y **Ximena** por su inmenso amor e infinito apoyo a lo largo de estos años.

Sin ellos, ni éste ni ningún otro trabajo podría ser posible.

Agradecimientos

A la Profesora **Flavia Carbonell Belloio**, por sus valiosas correcciones y comentarios en el desarrollo de esta memoria.

Al Profesor **Luis Seguel Malagueño** por su constante disposición en la discusión de las ideas que dieron lugar a este trabajo.

Índice

Resumen	6
Capítulo I: Introducción	7
I. Presentación del tema, contexto e importancia de la investigación	7
Capítulo II: Nueva justicia Tributaria y Aduanera	19
I. Jurisdicción Tributaria y Competencia de los Tribunales Tributarios	19
II. Ley 20.322 de 2009 que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera y crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros.	23
III. Evaluación de la implementación práctica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros	28
Capítulo III: Procedimiento general de reclamaciones y procedimientos tributarios especiales.....	39
I. Procedimiento General de Reclamo Tributario.....	39
II. Principales modificaciones en el Procedimiento General de Reclamaciones a partir de la reforma de la Ley 20.322	40
i) Competencia y comparecencia:.....	41
ii) Notificaciones	41
iii) Las partes	42
iv) Informe de fiscalizador y traslado del Servicio de Impuestos Internos.....	43
v) Apreciación de la prueba:	45
vi) Sentencia definitiva y recursos que contra ella proceden.....	46
III. Otros procedimientos tributarios: similitudes y diferencias con el actual Procedimiento General de Reclamaciones.....	47
a) Procedimiento especial de Reclamo por Avalúo de Bienes Raíces.....	48
b) Procedimiento especial de reclamo por Vulneración de Derechos.....	53
c) Procedimiento general de aplicación de sanciones.....	55
d) Procedimiento Especial de Aplicación de Sanciones	57
Capítulo IV: Equivalentes Jurisdiccionales en el Derecho Procesal común y medios alternativos de resolución de conflictos.....	60
I. Concepto	60
II. Equivalentes Jurisdiccionales en particular	61
a) Conciliación	62
b) Transacción	63

c) Mediación	64
d) Avenimiento	66
Capítulo V: Aspectos relacionados con la conciliación y la valoración de la prueba aportada ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en el procedimiento general de reclamo.....	68
I. Consideraciones Generales.....	68
II. El Procedimiento General de Reclamaciones es un procedimiento contencioso- administrativo	70
i) Procedimiento contencioso administrativo equivalente a una acción de nulidad.....	75
ii) Procedimiento contenciosos-administrativo de plena jurisdicción y relación con el Procedimiento General de Reclamaciones tributarias	76
iv) Concepto y normas sobre valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica en el Procedimiento General de Reclamaciones.....	86
v) Normas sobre inadmisibilidad probatoria contenida en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario y su relación con el denominado <i>Discovery</i> del Common Law	108
vi) Conclusiones generales sobre la valoración de la prueba en el Procedimiento General de Reclamaciones y su relación con la conciliación	119
Capítulo VI: Elementos que podrían favorecer una conciliación entre los contribuyentes y el Fisco	123
I. Consideraciones generales.....	123
II. Análisis de los vicios que pueden dar lugar a la nulidad del acto reclamado.....	126
III. Aspectos propios de la prueba que podrían favorecer una eventual conciliación....	137
IV. Conclusiones sobre los incentivos del Fisco para arribar a una salida alternativa al conflicto mediante conciliación	138
Capítulo VII: Antecedentes sobre la conciliación en materia tributaria en Chile y la experiencia en el derecho comparado	141
I. La conciliación en el derecho nacional.....	141
a) Antecedentes previos sobre conciliación en materia tributaria	144
b) Conciliación en otras materias afines.....	150
II. Conciliación en materia tributaria: experiencia comparada	158
a) Conciliación Tributaria en el derecho anglosajón	158
i) Administrative Dispute Resolution Act	163
ii) Modelo de Tribunal Tributario en Estados Unidos.....	167
iii) Solución alternativa de controversias en el procedimiento tributario estadounidense	169
b) Conciliación Tributaria en los sistemas continentales.....	171

i) Sistema de resolución alternativa de conflictos tributarios en Francia	172
ii) Sistema de resolución alternativa de conflictos tributarios en España.....	176
iii) El caso Latinoamericano.....	180
c) Acuerdos conclusivos en el modelo de Código CIATT	183
Capítulo VIII: Proyecto de Ley que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera en materia de conciliación y facultades del Servicio de Impuestos Internos para conciliar en materia tributaria.....	184
I. Contexto y antecedentes del Boletín N° 9892-07	184
II. Contenidos del proyecto de Ley.....	185
III. Proyecto de Artículo 132 bis que consagra la Conciliación en el procedimiento general de reclamo tributario y modificación al artículo 132 del Código Tributario	186
IV. Evolución de las indicaciones al proyecto de Ley en materia de Conciliación	190
i. Posición de la Corte Suprema	200
ii. Posición de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	204
V. Facultades del Servicio de Impuestos Internos para conciliar en materia de Impuestos	205
I. Análisis particular de la norma: inclusiones y exclusiones de la facultad de conciliar ..	210
II. Implicancias constitucionales de la conciliación en materia tributaria: El principio de legalidad	215
Conclusiones	223
Bibliografía.....	236

Resumen

La presente memoria tiene por objeto efectuar un análisis de la introducción de la conciliación como método de solución alternativa de controversias en los procedimientos tributarios en Chile, a partir de la norma propuesta por el proyecto de ley que perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera que se encuentra en tramitación actualmente ante el Senado. Para ello, se presenta un contexto de la justicia tributaria en Chile y se pone énfasis en aquellos elementos que podrían favorecer la celebración de acuerdos de conciliación entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes, dándose particular importancia al rol que puedan cumplir los distintos medios probatorios aportados al proceso al momento de celebrarse la audiencia de conciliación. Adicionalmente, se realiza un análisis de los medios alternativos de resolución de controversias en general, se expone su aplicación en materia tributaria en los principales ordenamientos de derecho comparado y se reproduce la historia de la conciliación en materia tributaria en Chile, estableciendo una comparación con la nueva norma propuesta para el Código Tributario.

Asimismo, se realiza una exposición y análisis de la discusión que ha dado lugar a los distintos cambios en la redacción de la norma y se indica cómo ésta permite superar las objeciones acerca de una eventual infracción al principio de legalidad en materia tributaria, señalando las razones que permiten evaluar de forma favorable la inclusión de esta instancia en los procedimientos tributarios jurisdiccionales. Por último, se plantean algunas observaciones sobre la redacción de la norma que podrían mejorar su implementación práctica, o bien podrían evitar la concurrencia de dificultades en su interpretación.

Se señala que sólo en la medida en que se genere una cultura que favorezca la resolución alternativa de conflictos por parte del Servicio de Impuestos Internos, los contribuyentes y los Tribunales Tributarios y Aduaneros, la norma tendrá un impacto positivo en el término anticipado de los litigios tributarios.

Capítulo I: Introducción

I. Presentación del tema, contexto e importancia de la investigación

La Ley 20.780, de 29 de septiembre de 2014, introdujo una de las reformas al sistema tributario nacional más importantes de los últimos años, que en lo medular modificó las tasas de impuestos en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios (en adelante “LIVS”), de la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”); creó un sistema de renta parcialmente integrado y de renta atribuida; generó modificaciones al sistema del registro del Fondo de Utilidades Tributables (en adelante “FUT”) de las empresas; introdujo una Norma General Antielusiva, entre otras disposiciones destinadas a aumentar la recaudación fiscal y generar un sistema de tributación más equitativo para el país.

En este sentido, cabe preguntarse si esta reforma tributaria que modifica aristas claves de nuestro sistema impositivo se encuentra aparejada de las instancias procesales en materia administrativa y judicial que permitan cumplir con su objetivo, respetando las garantías constitucionales de los contribuyentes en cuanto a la legalidad de los tributos, la no discriminación arbitraria en materia económica, la igualdad ante la ley, el debido proceso y los demás derechos que la Constitución Política de la República y otras normas del ordenamiento nacional les han otorgado.

Según se ha señalado, el propósito de la reforma no sólo es recaudar mayores ingresos por concepto de aumento de tasas y creación de impuestos, sino que también disuadir y sancionar la elusión fiscal a través de la inclusión de normas sustantivas y procedimentales en esta materia.

En vista de la gran cantidad de normas que se modificaron e introdujeron a partir de la Ley 20.780 y la posterior *simplificación* de la reforma contenida en la Ley 20.899, es indudable que la cantidad de conflictos de carácter tributario que se generarán será mayor a lo experimentado hasta antes de su entrada en vigencia. De lo anterior, surge la necesidad de revisar si los procedimientos tributarios creados por la Ley 20.322 de 2009 que perfeccionó la Jurisdicción Tributaria y creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros, se ajusta a este potencial aumento de conflictos de carácter

tributario que se producirán como consecuencia de la Reforma Tributaria de la Ley 20.780 y 20.899.

Cabe señalar que las reformas sustantivas en materia de impuestos en Chile de los últimos años han estado estrechamente ligadas a la generación paralela de reformas de carácter procesal sobre las instancias e instituciones que deben resolver los conflictos que se suscitan en materia tributaria.

Como ejemplo, la actual Ley 20.322 que se refiere a la Jurisdicción de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, nació como consecuencia del proyecto de ley que fue promulgado como la Ley 19.738 publicada en el Diario Oficial el 19 de junio de 2001 a la que se le llamó “*Normas para combatir la evasión tributaria*” y que requería a su vez el otorgamiento de nuevas funciones a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

Esto provocó la promesa del Gobierno de la época de enviar un proyecto de ley que permitiera mejorar la jurisdicción tributaria^{1 2}, lo que ocurrió en 2002 cuando el Ministerio de Hacienda envió respectivo, “Proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria”, modificado en los años 2004, 2006 y que tuvo como resultado la Ley 20.322 del año 2009. La puesta en marcha de esta ley fue realizada de manera paulatina y concluyó en la Región Metropolitana en el transcurso del año 2013.

Durante el año 2014 se dio lugar a la discusión sobre la Reforma Tributaria y que condujo a la aprobación de la Ley 20.780. En el contexto de su elaboración, el 8

¹ En aquella época se encontraba vigente el antiguo y derogado por inconstitucionalidad artículo 116 del Código Tributario que era utilizado por el Director Regional para delegar la facultad de ejercer jurisdicción en materia tributaria, la que recaía sobre funcionarios distintos a los previstos por la ley al momento de crear los antiguos tribunales tributarios. Lo anterior, sin perjuicio de que, en la práctica, el Servicio de Impuestos Internos operaba como juez y parte, vulnerando toda garantía de independencia e imparcialidad de los tribunales y otras múltiples garantías constitucionales como la igualdad ante la ley y el debido proceso. Esto se traducía en que en muchas ocasiones, las sentencias de estos tribunales eran prácticamente réplicas de los informes evacuados por los fiscalizadores, los que tenían carácter de obligatorios respecto del reclamo presentado por el contribuyente.

² Sobre la delegación de las facultades jurisdiccionales de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos ver: GREIBER Pablo, OCAMPO, Luis Felipe, SEQUEL Luis. *Justicia Tributaria y Delegación de Facultades Jurisdiccionales: Análisis de la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional*. EN Anuario de Doctrina y Jurisprudencia, Sentencias Destacadas, año 2006, Instituto Libertad y Desarrollo. Santiago, Abril de 2007.

de julio de 2014 y a partir de uno de los compromisos asumidos en el protocolo de acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y los miembros de Comisión de Hacienda del Senado se discutió la necesidad de una nueva reforma que permitiera perfeccionar la Justicia Tributaria y Aduanera. En la ocasión el Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda realizó un análisis de las diversas materias del proyecto, a partir de la formación de mesas técnicas en conjunto con actores del sector público (como el Servicio de Impuestos Internos, Servicio Nacional de Aduanas, Tesorería General de la República, Asociación de Jueces y Funcionarios de los Tribunales Tributarios y Aduaneros) y del sector privado (como el Círculo Legal de ICARE, Colegio de Abogados de Chile A.G., International Fiscal Association y del Instituto Chileno de Derecho Tributario, entre otros).

Lo anterior tuvo como consecuencia que **el 27 de enero de 2015, a través de mensaje N° 1232-362**, la Presidenta de la República diera inicio al proyecto de ley que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, que ingresó a la Cámara de Diputados el 31 de marzo de 2015.³

Este proyecto que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera incluye varias modificaciones, entre las cuales se encuentra la tramitación de causas mediante expediente electrónico, la creación de una jurisdicción común de los cuatro Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región Metropolitana, la modificación de los plazos en la tramitación de la Reposición Administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario, entre otras y, en particular la introducción del llamado a conciliación en el procedimiento general de reclamo, de oficio o a petición de parte, una vez que haya concluido el plazo para evacuar el traslado del Servicio de Impuestos Internos.

El llamado a conciliación excluye, en principio, extenderse a otros procedimientos como el de Vulneración de Derechos, Avalúo de bienes, ejecutivo de cobro de obligaciones de dinero u otros, manteniéndose por el momento sólo para el Procedimiento General de Reclamo.

³ Con el Boletín N° 9892-07 y que informada positivamente por la Corte Suprema mediante la remisión del Oficio N° 42-2015 de fecha 13 de abril de 2015.

Así, el proyecto original de ley señala la intención de introducir un artículo 132 bis al Código Tributario proponiendo la siguiente redacción:

“En el procedimiento general de reclamación, transcurrido el plazo para evacuar el traslado, el Juez Tributario y Aduanero deberá de oficio o a petición de cualquiera de las partes, llamar a las mismas a conciliación total o parcial.

En audiencia oral el Juez Tributario y Aduanero podrá proponer las bases de arreglo. Las opiniones emitidas con tal propósito, no lo inhabilitarán para seguir conociendo de la causa.

Será materia de conciliación, el litigio sometido al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo, la concurrencia de los elementos 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, reparables sólo mediante la nulidad del acto administrativo impugnado, 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. 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, ello conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.

El llamado a conciliación no procederá en el proceso regulado en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis y 161 de este Código, ni en los reclamos de liquidaciones, resoluciones o giros de impuesto que se relacionen con los hechos conocidos en el referido proceso.

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 Tribunal Tributario y Aduanero fijará un plazo prudencial para que el Director se pronuncie. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación.

No obstante lo previsto el inciso anterior, y aun cuando el Director no haya aceptado conciliar previamente, el Tribunal Tributario y Aduanero, en cualquier tiempo, podrá citar nuevamente a las partes a una audiencia de conciliación, en los términos ya señalados.

De la conciliación se levantará acta escrita en la que se consignarán las especificaciones del arreglo, así como de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda. Esta acta será suscrita por las partes y por el Juez Tributario y Aduanero.

El acta de conciliación producirá los mismos efectos de una sentencia definitiva ejecutoriada, una vez que sea aprobada mediante resolución fundada por el Tribunal Tributario y Aduanero. Contra la resolución que aprueba la conciliación, procederá solamente el recurso contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil.”

El objetivo de la presente memoria es analizar las características y efectos de la introducción del artículo precedentemente citado, poniendo énfasis en la conciliación como equivalente jurisdiccional, su aplicación en otros procedimientos existentes en la legislación chilena y el efecto que ha tenido en el derecho comparado cuando ésta ha sido aplicada a procedimientos tributarios. Para ello se tomarán en consideración los beneficios y dificultades que podría arrastrar su implementación en el procedimiento general de reclamo tributario y si ellos se condicen con los objetivos de introducir mejoras que consigna el mensaje de la Presidenta de la República al inicio de la tramitación:

“Mejorar ciertos procedimientos e impulsar la incorporación de nuevas etapas en los mismos que permitan seguir avanzando en una judicatura especializada que otorgue a los contribuyentes y a los órganos de la Administración del Estado encargados de aplicar las disposiciones legales respectivas y fiscalizar el cumplimiento tributario y aduanero, la mayor certeza jurídica y celeridad necesaria en el desarrollo de sus actividades”.

Para ello será necesario analizar no sólo los propósitos de la conciliación en general, sino también cómo la introducción del artículo 132 bis en el Código Tributario se ajusta a la normativa tributaria vigente. Se debe analizar si aquellos casos en que se declara como procedente, atenta contra el principio de legalidad de los tributos, igualdad ante la ley y debido proceso, por cuanto se señala, por ejemplo, que será materia de conciliación la concurrencia de los elementos del hecho gravado establecido en la ley, así como también existirá la posibilidad de disminuir la cuantía de los impuestos determinados y/o establecer la rebaja o condonación de intereses y multas.

Deben también analizarse por separado los casos en que se declara improcedente la conciliación, que son todos aquellos distintos al procedimiento general de reclamo, estableciendo de forma explícita su exclusión para el procedimiento regulado en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis y 161 del Código Tributario, así como también para los reclamos de liquidaciones, resoluciones

o giros de impuesto que se relacionen con los hechos conocidos en este tipo de procesos.

Cabe preguntarse, por otra parte, si podrá establecerse que un acto es ilegal en la audiencia de conciliación y no en el fallo del tribunal, puesto que de acuerdo al proyecto de ley, el artículo 132 bis del Código Tributario señalaría como materia de la conciliación:

“(…) la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, reparables sólo mediante la nulidad del acto administrativo impugnado, 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”.

No queda claro, por ejemplo, si la declaración de nulidad procederá sólo si concurren copulativamente la alegación del contribuyente en el reclamo y la posibilidad de declarar la nulidad de oficio por parte del tribunal, si sólo una de ellas, en qué casos podrá conciliarse y en cuáles el tribunal se pronunciará mediante sentencia.

Se considerará, además, en el desarrollo de la memoria, la forma en que ejercerá la potestad de concurrir a la conciliación el Director del Servicio, y cómo ello se concilia con la normativa legal vigente en el Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, en tanto debe observarse si en la actualidad el Director tiene la facultad de conciliar o si carece de ellas, si esta se puede delegar y bajo qué circunstancias, velando porque ella opere en el caso de que sea procedente, dentro de rangos de tiempo razonables.

De igual manera, es claro de acuerdo a lo señalado en el mensaje de la Presidenta de la República que uno de los propósitos fundamentales del proyecto de ley que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera es evitar que los procesos de reclamo sometidos a conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros se extiendan innecesariamente, reduciendo con ello los periodos de incertidumbre de

los contribuyentes, así como los costos económicos que supone sostener en el tiempo largos procesos que muchas veces terminan en los tribunales de alzada, pudiendo resolverse previamente en la etapa de conciliación.

Esta introducción de la conciliación en procedimientos jurisdiccionales encuentra antecedente administrativo previo ante el Servicio de Impuestos Internos, con motivo de la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF). En ella se instauró la instancia de la conciliación a partir de la Circular N° 21 del 30 de marzo de 2001 como instancia previa al reclamo ante el Tribunal Tributario, en aquellos casos donde se dejaba sin efecto íntegramente las liquidaciones impugnadas. El objeto perseguido por esta Circular era que el contribuyente se desistiera de la posibilidad de interponer el reclamo y se acogiera a pagar lo determinado por el Servicio accediendo a una condonación especial. Esta instancia se mantuvo en la Circular N° 5 de 2002, Circular N° 57 de 2006 y fue suprimida por la Circular 26 de 28 de abril de 2008.

Posteriormente y a propósito de la creación del Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria consagrada en el artículo 123 bis del Código Tributario⁴ el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 13 de 2010 que “Introduce modificaciones a la Circular N° 26 de 28 de abril 2008, sobre Procedimiento Administrativo de Revisión de las actuaciones de Fiscalización”. En la regulación de este recurso, el ente administrativo establece la posibilidad de que el contribuyente, en la interposición de su recurso, solicite la celebración de una audiencia de conciliación a fin de plantear sus argumentos.

De esta forma, si bien existen antecedentes administrativos sobre la conciliación en materia tributaria, ellas no han cumplido con las expectativas de esta instancia para los contribuyentes que pretendían acogerse a ella, toda vez que en la

⁴ La creación de este recurso proviene de la Ley 20.322 que perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera. En los términos de esta ley, así como de lo expuesto en la Circular N° 13 de 2010 se señala que el objetivo de este recurso es: “Regular de manera particular el derecho de los contribuyentes a solicitar que, en forma previa a la presentación de cualquier reclamo en sede jurisdiccional, se revise por la autoridad del órgano fiscalizador, encarnada en el Director Regional o Director de Grandes Contribuyentes, o en quien estos deleguen sus facultades, la legalidad de alguna actuación del ente fiscalizador, a la luz de los planteamientos y/o nuevos antecedentes expuestos por el propio recurrente”.

práctica resultaba ser (en el caso de la conciliación efectuada en RAF) una proposición del Servicio de Impuestos Internos más que una conciliación propiamente tal, no logrando en la mayoría de los casos evitar el reclamo tributario, generando innecesariamente la extensión de los plazos en que se resolvían los conflictos de carácter tributario.

En el caso de la audiencia prevista para el proceso de RAV, no existen incentivos que lleven a la revisión de los antecedentes aportados por parte del Servicio, por lo que en la práctica, en muchos casos la audiencia de conciliación no es celebrada, o es efectuada de forma tardía, imposibilitando cumplir con el propósito de un equivalente jurisdiccional como plantea el nuevo artículo 132 bis del Código Tributario.

En virtud de lo anterior, para el correcto funcionamiento de la conciliación en el procedimiento general de reclamo, resulta indispensable que el Servicio de Impuestos Internos esté efectivamente dispuesto a conciliar, a reconocer el error propio y a generar una política tal que la conciliación cumpla con propósito de reducir los plazos y costos que acarrea un extenso juicio. Asimismo, ello debe permitir, por una parte, que el contribuyente tenga certeza en la determinación final de sus impuestos, y por otra, que el Fisco pueda disminuir los plazos de incumplimiento en el pago de los impuestos determinados cuando ellos son materia de extensos juicios, tal como ocurre en la actualidad.

Para esto, debe analizarse con detención si en la normativa actual el Director Regional tiene la facultad de conciliar y si esa facultad es delegable en los abogados que en la práctica asistirían a las audiencias de conciliación pertinentes, sin perjuicio de que esto deba ser aprobado mediante resolución fundada del Director Regional, según establece el proyecto del artículo 132 bis del Código Tributario.

Adicionalmente, debe prestarse particular atención a la facultad del Director de Impuestos Internos de disponer mediante conciliación de los impuestos cuya titularidad recae en el fisco y no en el Servicio de Impuestos Internos

Tanto el Código Tributario como la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos establecen que la función principal del Servicio será la aplicación y fiscalización de los impuestos en que tenga interés el Fisco, pero en ningún caso las normas previamente citadas permiten inferir que el Servicio de Impuestos Internos pueda disponer de los impuestos cuya titularidad corresponde al Fisco.

En relación a la representación en los procesos jurisdiccionales que le otorga el artículo 117 del Código Tributario, si bien la norma señala que para todos los efectos legales tendrá la calidad de parte, nada se puede inferir respecto de su facultad para realizar una conciliación en materia de impuestos.

Tampoco dicha norma hace referencia a que en aquellos casos donde el Servicio requiera la intervención del Consejo de Defensa del Estado, éste último pueda usar uso de la facultad de transigir que le otorga el artículo 7 de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado contenida en el D.F.L. N°1 de 28 de julio de 1993 del Ministerio de Hacienda.

Lo anterior reviste particular importancia, por cuanto la conciliación –al igual que en la norma de aplicación general contenida en el artículo 262 del Código de Procedimiento Civil- procede solo en aquellos casos en los cuales resulta aplicable la transacción.⁵

En relación a la capacidad y validez de la transacción que se celebre, el artículo 2447 del Código Civil señala que “No puede transigir sino la persona capaz de disponer de los objetos comprendidos en la transacción”, mientras que en cuanto a la validez de la transacción celebrada por quien carece de la capacidad de disponer de lo transado, el artículo 2525 señala que “No vale la transacción sobre derechos ajenos o sobre derechos que no existen”.

El análisis a efectuar, por tanto, guarda relación con determinar si el estatuto orgánico del Servicio de Impuestos Internos, así como las demás facultades conferidas por el Código Tributario *importan la facultad de disponer de los impuestos cuya*

⁵ A su vez, la transacción como modo de extinguir las obligaciones se encuentra consagrada en el artículo N° 1567 N° 3 del Código Civil, y definidas en el artículo 2446 del mismo cuerpo normativo como aquel en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual.

titularidad le corresponde al Fisco, o si en virtud de esta normas existe en su favor un mandato expreso o tácito que lo faculte. En caso que la respuesta sea negativa, la transacción que celebre el Servicio adolecería de nulidad; si fuese positiva, habría que determinar si esa facultad es suficiente para los requerimientos de aplicación práctica de la facultad de conciliar que se agrega al procedimiento general de reclamos o si se requiere de un mandato especial.⁶

Una interpretación posible sería sostener que esta facultad se desprende del estatuto orgánico del Servicio de Impuestos Internos o que el mandato especial para transigir sobre los impuestos se encuentra otorgado a propósito de la consagración del mismo artículo 132 bis del Código Tributario.

En cualquier caso, este es un problema (aparente o real) que requiere de un análisis pormenorizado, en razón del efecto que pretende provocar la introducción de la conciliación en la modernización de la justicia Tributaria y Aduanera.

Resulta útil, además, explorar la institución de la conciliación como equivalente jurisdiccional al interior de procesos tributarios en el derecho comparado con el propósito de recoger los aspectos tanto positivos como negativos de la experiencia internacional en la resolución alternativa de conflictos en este tipo de materia.

Por último, es indispensable la realización de un análisis sobre el aporte real que la institución de conciliación pueda producir dentro del procedimiento general de reclamo. Lo anterior, por cuanto el artículo 132 bis señala distintas etapas para su aprobación, lo que genera la duda legítima sobre su aporte cuantitativo y cualitativo, tomando en consideración que el mismo proyecto plantea la modificación de instancias administrativas como la reposición administrativa voluntaria del actual artículo 123 bis del Código Tributario, con el mismo propósito de disminuir los conflictos de carácter tributario que sean sometidos a un proceso de lato conocimiento en materia tributaria.

⁶ En relación a este punto el artículo 2448 del Código Civil señala: *“Todo mandatario necesitará de poder especial para transigir. (...) En este poder, se especificarán bienes, derechos y acciones sobre las que se quiere transigir”*.

Lo anterior, tomando en consideración que por regla general el reclamo tributario se produce cuando ya se han generado previamente instancias tales como los requerimientos de antecedentes realizados por el Servicio de Impuestos Internos en virtud del artículo 60 del Código Tributario, la emisión del acto administrativo Citación en los términos del artículo 63 del Código Tributario, Liquidación, la presentación de una Reposición Administrativa Voluntaria⁷, así como Resoluciones u otras actuaciones administrativas. De esta manera, será clave la instrucción que el Servicio de Impuestos Internos le otorgue a los equipos que estén insertos dentro de la defensa del Fisco en sede judicial, ya que la posibilidad de analizar los posibles errores de otros funcionarios del Servicio en sede administrativa será de suma relevancia para evitar que la instancia de conciliación sea algo más que una etapa aplicable al procedimiento, pero que en la práctica no produzca resultado alguno en razón de que las directrices del proceso de litigación llevado a cabo por el Servicio se concentre en defender irreflexivamente los actos realizados por otros funcionarios en etapas administrativas, con independencia de si estos se ajustan o no a derecho.

En los capítulos siguientes de la presente investigación, se analizan cada uno de los problemas planteados en esta introducción, a partir de la recopilación de antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios, tanto nacionales como extranjeros, realizando un análisis de las normas involucradas en la introducción de la conciliación en el procedimiento general de reclamo tributario, agregando el análisis de casos que podrían generar problemas de límites normativos en su aplicación, para concluir en el planteamiento de sugerencias que pudieran mejorar la aplicación de la conciliación en materia tributaria, principalmente en sede jurisdiccional.

⁷ Si bien constituye una instancia administrativa, ésta se genera por impulso del contribuyente. El Servicio participa en la resolución de conflicto mediante la emisión de una Resolución Exenta dentro del plazo de 50 días administrativos desde la fecha de interposición del recurso.

Capítulo II: Nueva justicia Tributaria y Aduanera

I. Jurisdicción Tributaria y Competencia de los Tribunales Tributarios

Eduardo Couture define el concepto de jurisdicción señalando que corresponde a “La función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas en la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución”⁸.

Cualquier sistema tributario que interponga límites a la potestad tributaria⁹, utilizando especialmente el principio de legalidad de los tributos¹⁰ -como lo es el caso chileno de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 19 N° 20 inciso 1¹¹, 63 N° 2¹², 63 N° 14¹³ y el Artículo 65 inciso 4 N° 1¹⁴, todos de la Constitución Política de la República- encontrará intereses contrapuestos entre las pretensiones recaudatorias del Fisco, encargada al Servicio de Impuestos Internos y a la Tesorería General de la República, y los intereses de los contribuyentes, quienes desearán legítimamente que el Estado le proporcione herramientas jurídicas que permitan velar por la legalidad de los tributos perseguidos por el ente recaudador.

⁸ COUTURE J. Eduardo. Fundamentos de Derecho Procesal Civil. Ediciones Depalma, 1985, pág. 40.

⁹ Sobre este concepto, el autor Pedro Massone señala que la potestad tributaria se refiere a: “La facultad de instituir impuestos y tasas, como también deberes y prohibiciones de naturaleza tributaria; es en otras palabras, el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal: la imposición”. MASSONE, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*. Edeval, Valparaíso, 1975. p. 28.

¹⁰ Para el autor Víctor Manuel Avilés, la legalidad tributaria se encontraría consagrada como garantía en el artículo 19 N° 20 inciso primero de la Constitución Política de la República, sin perjuicio que en la historia de la Comisión de Estudios para la Nueva Constitución (CENC), no sería muy claro poder extraer conclusiones sobre el deseo legislativo de asegurar la idea de la legalidad tributaria como un límite a la potestad tributaria ejercida por el Estado. Al respecto ver: AVILÉS Hernández, Víctor Manuel. *Legalidad Tributaria* Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005, pp. 79-82.

¹¹ (La Constitución asegurará a todas las personas): “La igual repartición de los tributos en relación proporción a las rentas o en la progresión y forma que fije la ley, y la igual repartición de las cargas públicas.

¹² “Son materias de Ley, las que una Constitución exija que sean fijadas por ley”.

¹³ “Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República.”

¹⁴ “(...) 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”.

De esta manera, una de las principales obligaciones a las que debe dar lugar la jurisdicción tributaria es la de conocer y resolver los conflictos que se susciten entre los órganos administrativos encargados de la fiscalización y recaudación fiscal y los contribuyentes, con la facultad de resolver los mismos con efecto de cosa juzgada y de ejecutar lo dispuesto en las sentencias que en virtud del ejercicio de esta facultad se dicten.

En este sentido, el origen del conflicto que dará lugar a la intervención de la jurisdicción tributaria guarda relación con la estimación de quebramiento del ordenamiento jurídico tributario que hace el contribuyente respecto de la fiscalización que lleva a cabo el Servicio de Impuestos Internos¹⁵. Así, el contribuyente podrá interpretar que los procesos de fiscalización llevados a cabo por el Servicio de Impuestos Internos provocan la infracción de alguna norma aplicable al caso concreto, lo que motivará la intervención de la jurisdicción tributaria.

Una de las manifestaciones básicas del sometimiento del Estado al orden jurídico es la posibilidad de que pueda ser demandado, o, lo que es lo mismo, ser llevado a juicio cuando sus acciones u omisiones afectan los derechos o intereses legítimos de los ciudadanos.¹⁶

Este ejercicio de la jurisdicción, entonces, resulta particularmente más complejo cuando lo que se encuentra sometido a conflicto es el interés recaudatorio del Fisco que le permite financiar parte del presupuesto del Estado y el interés particular del contribuyente que pretende legítimamente que se le aplique la menor carga impositiva posible, dentro de los límites del sistema legal vigente a la época.

¹⁵ Esta facultad se encuentra consignada en el artículo 6° del Código Tributario que señala: "Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias". Asimismo, el artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos dispone: "Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, 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".

¹⁶ DÍAZ Sierio, Horacio. *El Proceso Contencioso Tributario, Tratado de Tributación*. Astrea, Buenos Aires, 2003. p. 250.

Si bien, el objeto de la presente memoria no es analizar en extenso el concepto de jurisdicción, el profesor Cristián Maturana ha señalado que dentro de las bases de toda jurisdicción que se precie de tal, son particularmente necesarias las características de legalidad, independencia, inamovilidad, inexcusabilidad y pasividad¹⁷.

Estas bases de toda jurisdicción se encuentran asociadas a la idea de igualdad ante la ley y garantía de debido proceso, consagradas en la Constitución Política de la República en sus artículos 19 N°2 y N°3, en el artículo 76 de la misma Carta Magna al referirse a las bases generales del ejercicio de la jurisdicción de los tribunales y en distintas convenciones internacionales ratificadas por el Estado Chileno¹⁸.

Mucho se ha escrito desde la década anterior acerca de los vicios de inconstitucionalidad con que operaba en Chile la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, en particular respecto de la falta de independencia que suponía el hecho de que la figura del juez tributario recayera en el propio Director de Impuestos Internos. Un segundo problema que motivó una serie de recursos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, que derivó en la anulación de que gran cantidad de reclamaciones tributarias, fue la delegación de facultades jurisdiccionales en favor de otros funcionarios distintos al Director del Servicio de Impuestos Internos, lo que fue calificado como una incorrecta aplicación de lo dispuesto en el antiguo artículo 116 del Código Tributario.

Esta delegación de facultades jurisdiccionales que había comenzado para la resolución de la aplicación de ciertas multas, derivó en distintos procesos de reclamaciones de impuestos, generándose en poco tiempo toda una estructura en virtud de la cual el Director Regional delegaba en el jefe del Departamento Jurídico las facultades jurisdiccionales para conocer y fallar las reclamaciones tributarias en

¹⁷ MATURANA MIQUEL, Cristian, Bases del Ejercicio de la jurisdicción, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Junio de 1998, pág. 1

¹⁸ Entre ellos, la Convención Americana sobre Derechos Humanos ha señalado en su artículo octavo: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal y cualquier otro carácter".

calidad de Juez Tributario. Esta forma de aplicar la jurisdicción tributaria que se había iniciado en la Dirección Regional Metropolitana Santiago Centro, se extendió rápidamente a todas las Direcciones Regionales del país, afectando en consecuencia la constitucionalidad de gran parte de los procesos que se encontraban en tramitación¹⁹.

Dentro de las anomalías de la jurisdicción tributaria nacional se encontraban la actuación del Servicio de Impuestos Internos como Juez Tributario y además como interesado en obtener la mayor recaudación fiscal posible, sin constituir la calidad de parte en términos procesales para la primera instancia. Adicionalmente, la delegación de las facultades jurisdiccionales provocaba que ciertos procesos recayeran en jueces no letrados, sin contar con que, además, dicho sistema no tenía ningún incentivo para que los funcionarios fiscalizadores se abstuvieran de generar actuaciones erradas dado que al no ser parte no podían ser condenados en costas en primera instancia. Adicionalmente, los fiscalizadores y resolutores formaban parte de un mismo equipo de trabajo, encontrándose sometidos a la confianza de su superior, teniendo a su vez incentivos personales y profesionales para no ser independiente en sus decisiones toda vez que parte de sus honorarios dependían de metas de recaudación²⁰, lo que sin duda, erosiona cualquier sistema de jurisdicción que pretenda dar respeto a las garantías constitucionales de los contribuyentes.²¹

¹⁹ GREIBER Pablo, OCAMPO, Luis Felipe, SEGUEL Luis. *Justicia Tributaria y Delegación de Facultades Jurisdiccionales: Análisis de la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional*. EN Anuario de Doctrina y Jurisprudencia, Sentencias Destacadas, año 2006, Instituto Libertad y Desarrollo. Santiago, Abril de 2007. pp. 242-244.

²⁰ Una de las normas más relevantes para la determinación de los honorarios de los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos es la número 19.646, que en su artículo segundo señala: “Establécese una asignación especial de estímulo por desempeño del cumplimiento de metas de evasión tributaria para el personal de planta y contrata del Servicio de Impuestos Internos. Su monto total será variable de acuerdo al grado y escalafón al que pertenezca o se encuentre asimilado el funcionario. (...) La asignación especial de estímulo tendrá los siguientes componentes: a) Una parte fija o base. b) **Una parte variable por cumplimiento de la meta institucional de disminución de evasión** c) Incremento por desempeño individual a que se refiere el art. 7 de la ley 19.533”. La disminución de la evasión en este sentido guarda directa relación con confirmar las liquidaciones de impuestos y la emisión de Resoluciones Exentas denegatorias de devoluciones de impuesto, entre otros actos administrativos que aumentan la recaudación fiscal.

²¹ Acá podría hacerse una separación en dos tipos de garantías. La primera apunta a las reglas que deben respetarse en la creación de dichos tributos, asociado a la igualdad ante las cargas tributarias establecidas en el artículo 19 N° 20 de la Constitución Política, regida por los siguientes principios: (i) legalidad; (ii) igualdad; (iii) no confiscatoriedad y; (iv) no afectación. Al respecto ver por ejemplo:

Estas dificultades, unidas a modificaciones constitucionales y la ratificación de tratados internacionales, motivaron la esperada reforma a la jurisdicción tributaria y aduanera, cuya concreción se produjo a partir de la publicación de la Ley 20.322 que Perfecciona la Justicia Tributaria y crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros, cuya implementación concluyó en la Región Metropolitana el año 2013.

II. Ley 20.322 de 2009 que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera y crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

La Ley actual N° 20.322 que se refiere a la jurisdicción de los nuevos tribunales tributarios y aduaneros, nace como consecuencia del proyecto de ley promulgado como la Ley 19.738, publicada en el Diario Oficial el 19 de junio de 2001, al que se llamó *Normas para combatir la evasión tributaria*, y que requería a su vez de nuevas atribuciones para los funcionarios del SII. Esto provocó la promesa del Gobierno de la época de enviar un proyecto de ley que permitiera mejorar la Jurisdicción Tributaria, lo que ocurrió finalmente el año 2002, cuando el 19 de noviembre, el Ministerio de Hacienda envió el mensaje que presentaba el *Proyecto de Ley que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria*. Este proyecto se modificó el 2004 acogiendo las sugerencias del Colegio de Abogados, la Corte Suprema y el Colegio de Contadores. Sin embargo, esto no fue suficiente puesto que el año 2006 ingresó una indicación sustitutiva para subsanar algunas dudas y deficiencias respecto de garantizar la imparcialidad de los nuevos Tribunales que habían sido planteadas por diversos sectores. Esto concluyó en una mejora sustancial de dicho proyecto.

NAVARRO BELTRÁN, Enrique. *Notas sobre principios de derecho constitucional tributario*. EN Revista de Derecho Público, N°70, p. 77-87, 2008.

Una segunda agrupación de garantías podría decir relación con aquellas que se encuentran protegidas por la acción especial de Vulneración de Derechos en materia tributaria. Entre ellas podrían señalarse: (i) Derecho al ejercicio de una actividad económica (19 N°21 CPR); (ii) No discriminación arbitraria en materia económica (19 N°22); (iii) Derecho de propiedad (19 N°24) y; (iv) Aquellos derechos señalados en el catálogo que establece el artículo 8 bis del Código Tributario. Ver por ejemplo: SILVA LAGOS, Alexander. *Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a partir de la dictación de la ley 20.420*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, 2015.

Paralelamente a este proyecto, el año 2005 se produce una modificación de la Constitución Política de la República con la Ley N° 20.050, lo que generó diversos efectos sobre la jurisdicción tributaria. En primer lugar, el conocimiento respecto de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de ciertas normas dejaba de recaer en la Corte Suprema y pasaba a ser el Tribunal Constitucional quien debía conocer de dichas solicitudes. Además de esto, el artículo 5 de la Constitución en su inciso segundo establecía lo siguiente:

“El ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana. Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.”²²

Lo anterior, sin perjuicio de la existencia de otras modificaciones importantes realizadas a la Constitución, las que incidieron de mayor forma en la jurisdicción tributaria y aduanera guardan relación con las facultades otorgadas al Tribunal Constitucional (TC) y la inclusión del nuevo inciso segundo del artículo quinto de la Constitución Política de la República al otorgar rango de ley a los tratados ratificados por Chile.²³

En relación a la facultad del TC de conocer la inaplicabilidad por inconstitucionalidad de normas de rango legal aplicadas a situaciones concretas, de conformidad a lo establecido en el artículo 93 N° 6 de la Constitución Política de la República, se practicaron una serie de solicitudes de inaplicabilidad en contra del artículo 116 del Código Tributario que facultaba al Director Regional a delegar la

²² Inciso modificado por el artículo único, N° 1 de la ley de Reforma Constitucional N° 18.825. Ver, además, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (Decreto N° 778, D.O. 29 de abril de 1989; Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 (Decreto N° 326, D.O. 27 de mayo de 1989; Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, Decreto N° 873, D.O. 5 de enero de 1991).

²³ No obstante esta última cuestión, referida al valor normativo de los tratados internacionales ratificados por Chile es discutida. Al respecto ver por ejemplo lo señalado por el profesor Eduardo Aldunate en: ALDUNATE LIZANA, Eduardo. *La posición de los tratados internacionales en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico chileno a la luz del derecho positivo*. Revista Ius et Praxis, Talca, v. 16, n. 2, p. 185-210, 2010.

potestad jurisdiccional sobre asuntos tributarios en otros funcionarios. Esta solicitud de inaplicabilidad respecto de este artículo ya se había producido de manera anterior al otorgamiento de dichas facultades al Tribunal Constitucional, cuando dicha facultad recaía en nuestra Excelentísima Corte Suprema, la que había decidido, después de varias solicitudes, declarar la inaplicabilidad de dicho precepto.

Sin embargo, es el Tribunal Constitucional quien desarrolla una argumentación mucho más contundente para declarar la inconstitucionalidad del mencionado artículo 116 del Código Tributario, pronunciando múltiples sentencias en el año 2006²⁴ que acogieron las solicitudes de contribuyentes para dejar sin efecto el procedimiento donde se hubiese efectuado la delegación de la potestad jurisdiccional.

De forma sucinta, los argumentos sostenidos por el Tribunal Constitucional fueron los siguientes: a) La potestad no es delegable, puesto que sólo los Tribunales establecidos por ley pueden ejercer actividad jurisdiccional; b) El órgano que ejerce jurisdicción debe ser creado por ley como lo dispone el artículo N° 76 de la Constitución Política de la República, siendo entonces inconstitucional la delegación administrativa; c) Existe incompatibilidad en la delegación de la facultad jurisdiccional con el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República, que garantiza que nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, y que la sentencia debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado. En este sentido, razona el Tribunal Constitucional, la aplicación del artículo N° 116 del Código Tributario no da garantías de imparcialidad e independencia.

Por otra parte, en relación al inciso segundo del artículo N° 5 de la Constitución Política de la República, que dispone que los tratados internacionales ratificados por Chile tienen rango de norma legal, se configura una infracción al Pacto de San José de Costa Rica, que indica entre sus derechos que toda persona tiene

²⁴ Roles: 472-2006 de 30 de agosto, 502-2006 14 de noviembre, 555-2006 de 19 de diciembre, 515-2006 de 13 de octubre entre otras.

derecho a ser oída, con las debidas garantías por un juez competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley.

Sin lugar a dudas, estos antecedentes servirían como catalizadores para todo el proceso, ya que de acuerdo a lo expuesto previamente, no era posible sostener en el tiempo la existencia de una jurisdicción tal como estaba hasta ese momento, sin continuar vulnerando las garantías procesales establecidas en nuestra Carta Magna. Esto, sin perjuicio de los intentos de parte del Servicio de Impuestos Internos de modificar sus atribuciones, estructuras y formas de delegación para dejar de cometer dichas infracciones.

Esta necesaria reforma entonces, partiría el 29 de enero de 2009 sobre la base del mismo proyecto que ingresó el año 2002²⁵ como promesa del ejecutivo de ese entonces; entrando en vigencia la Ley que Perfecciona y Fortalece la Jurisdicción Tributaria y Aduanera N° 20.322. Esta Ley establece modificaciones en torno a una serie de cuestiones de carácter procesal tributario, toda vez que se crean algunos procedimientos no contemplados hasta la fecha como el Procedimiento de Vulneración de Derechos de acuerdo a lo establecido en los artículos 155 a 157 del Código Tributario.²⁶ A su vez, se modificaron los artículos 124 a 148 del Código Tributario, reformando completamente el antiguo Procedimiento General de Reclamaciones, para dar lugar a un nuevo Procedimiento General de Reclamo, según se analizará en las páginas siguientes.

Se crearon nuevos recursos administrativos, como la Reposición Administrativa Voluntaria del artículo 123 bis del Código Tributario, que se rige en gran parte por la ley 19.880²⁷; se modifican plazos, instancias e incluso la forma de valoración de la prueba pasa de un sistema de prueba legal tasada, a una forma de

²⁵ Mensaje de S.E. El Presidente de la República con el que se inicia un proyecto de ley que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria, Historia de la Ley 20.322 Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, (Santiago, Noviembre 19 del 2002, Mensaje N° 206- 348).

²⁶ Según estiman los Profesores Greiber, Ocampo y Seguel, esto se debería a la idea de entregar un carácter garantista asimilable a lo que ocurre en el artículo 10 del Código Procesal Penal. Nota al Pie N° 36, GREIBER, OCAMPO y SEGUEL, op. cit. Año 2007, pp. 266.

²⁷ Que establece las bases de los procedimientos administrativos.

apreciación en Sana Crítica. Es decir, esta reforma procesal tributaria supuso una serie de modificaciones al deficiente sistema tributario existente hasta el momento.

En cuanto a su estructura, la Ley 20.322 se organiza bajo cuatro títulos²⁸, a partir de lo cual y dada la cantidad de normas que se crean, modifican o dejan sin efecto, se desprende que su puesta en vigencia significó la mayor reforma procesal tributaria desde la entrada en vigencia del Código Tributario en 1975.

Si bien se ha comentado acerca de la importante reforma que supuso para el derecho procesal tributario en general la entrada en vigencia de la Ley 20.322, a partir de la completa reforma del procedimiento general de reclamo y la entrada en vigencia de otros procedimientos como el de Vulneración de Derechos, cabe hacer referencia a las reglas que se hicieron aplicables a aquellos procedimientos que a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 20.322, se habrían iniciado ante el Director Regional en su calidad de Juez Tributario, encontrándose pendientes de resolución.

A fin de resolver este problema, el artículo segundo transitorio de la Ley 20.322 dispone que aquellas causas tributarias que se encontraren pendientes de resolución a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, seguirán siendo conocidas por los Directores Regionales en su calidad de Juez Tributario. A este procedimiento se le aplicarán las reglas vigentes al momento de la interposición del reclamo²⁹.

Lo anterior, sin perjuicio del derecho que le asistía al contribuyente para someter al conocimiento de los Jueces Tributarios y Aduaneros dichas causas, provocando el desasimio de la respectiva Dirección Regional como primer tribunal, reiniciando la tramitación del juicio desde un inicio. Cabe consignar que este derecho sólo podía ser ejercido al momento de la entrada en vigencia de los nuevos

²⁸ Título I: "De los Tribunales Tributarios y Aduaneros"; Título II: "De la Unidad Administradora"; Título III "De la Planta y Remuneraciones del Personal de los Tribunales Tributarios y Aduaneros"; Título VI: "De las materias de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, de la Reposición Administrativa, del Procedimiento de Reclamación y del Procedimiento Especial de Reclamo por Vulneración de Derechos."

²⁹ La Ley 20.322 y el artículo segundo transitorio en particular, fueron modificados posteriormente por la Ley N° 20752 del 28 de mayo de 2014 que modificó la Ley Orgánica de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Tribunales Tributarios y Aduaneros, precluyendo posteriormente el derecho a ejercer dicha opción.

Así, si bien existieron contribuyentes que se acogieron al derecho otorgado por el artículo segundo transitorio de la Ley 20.322, otros continuaron con la tramitación de las causas tributarias ante los Tribunales Tributarios de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos, cuya jurisdicción ha convivido paralelamente con la de los Tribunales Tributarios y Aduaneros hasta el día de hoy, fecha en la que aún quedan reclamos tributarios pendientes de sentencia.

Esta dualidad de procedimientos, cuyas diferencias son sustanciales, permite la aplicación de reglas disímiles en materia procesal para la resolución de impugnaciones contra actos administrativos equivalentes.

Tal como se expondrá en los acápite siguientes, en la actualidad conviven dos procedimientos de reclamos cuyas reglas son particularmente diversas³⁰ y, tal como era de esperarse, la introducción de la conciliación en el procedimiento general de reclamo sólo es aplicable para aquellos procesos que sean tramitados ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Así, si bien la entrada en vigencia de la Ley 20.322 representó una mejora significativa a la justicia tributaria, a continuación se exponen algunas de las dificultades prácticas que ha acarreado su implementación.

III. Evaluación de la implementación práctica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

Tal como se ha señalado, la entrada en vigencia de la Ley 20.322 supuso la principal reforma de los procedimientos tributarios desde la promulgación del Código Tributario en 1975.

Sin embargo, la experiencia que han acumulado los distintos Tribunales Tributarios desde el año 2009 a la fecha, sumado a la reciente Reforma Tributaria de

³⁰ Esto, sin perjuicio de la intención manifiesta de los Departamento de Procedimientos Administrativos y Tributarios de las Direcciones Regionales para concluir los juicios de reclamo a los que les ha aplicado el procedimiento de los antiguos artículos 124 y siguientes del Código Tributario.

la Ley 20.780, han hecho necesaria una evaluación y una nueva reforma que perfeccione la jurisdicción tributaria y aduanera.

En ese sentido, la iniciativa del proyecto de ley Boletín 9892-07 que ingresó en marzo del año 2015 recoge algunas de las principales dificultades que se han generado con motivo de la puesta en marcha de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, dentro de los cuales se introduce el trámite de la conciliación dentro del procedimiento general de reclamo.

Adicionalmente, el proyecto de ley se refiere a la creación de una jurisdicción común para los cuatro Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región Metropolitana, lo que permitirá descongestionar aquellos tribunales que hayan acumulado a la fecha una mayor cantidad de causas, para distribuir las de forma más homogénea, generando con ello una mayor eficiencia de los recursos de los Tribunales y un acceso a la justicia más expedito.³¹⁻³²⁻³³

Se agregó dentro del proyecto la tramitación electrónica de causas, la modificación de los sistemas de notificación de las actuaciones tributarias, la reforma a las plantas de remuneraciones y la readecuación de la cantidad de miembros de cada Tribunal en función de las necesidades de cada uno de ellos y se propone mejorar el sistema de tramitación del recurso de Reposición Administrativa Voluntaria establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario.

³¹ Dado que la mayor cantidad de contribuyentes que han iniciado procedimientos ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros se encuentran domiciliados en la zona oriente de la Región Metropolitana, durante un largo tiempo se generó una alta congestión en el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero, lo que fue disminuido al generarse una jurisdicción común en conjunto con el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero (ambos ubicados físicamente en el mismo edificio). Lo anterior, si bien ha permitido una mayor descongestión y celeridad en los procedimientos, no ha permitido generar un número de procedimientos homogéneos conocidos por cada Tribunal.

³² La Ley 20.752 de fecha 28 de mayo de 2014, que modificó el artículo 1° de la Ley 20.322 estableció una jurisdicción común para el Primer y Segundo Tribunal Tributario y Aduanero por un lado, y por otro, una jurisdicción común para el Tercer y Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero que concentró el ingreso de las causas ingresadas por los contribuyentes domiciliados en la Zona Oriente de la Región Metropolitana. Este procedimiento de distribución objetiva de causas, fue regulado mediante Auto Acordado de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 7 de julio de 2014 y que fue publicado en el Diario Oficial el día 5 de septiembre del mismo año.

³³ De acuerdo a los datos entregados por la Cuenta Pública de la Corte Suprema, para el año 2014 y 2015, de un total de 1227 causas ingresados en los Tribunales 1°, 2°, 3° y 4° de la Región Metropolitana, 496 recayeron en el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero. Los datos son extraídos de la cuenta pública 2014 y 2015 del Presidente de la Corte Suprema. Su texto puede consultarse en <http://www.pjud.cl/cuenta-publica-2014> y en <http://www.pjud.cl/cuenta-publica-2014>.

En relación a esta última modificación, se pretende que la interposición del recurso suspenda el plazo para la interposición del reclamo establecido en los artículos 124 y siguientes del Código Tributario, aumentándose de 50 a 90 días el plazo para que el Servicio de Impuestos Internos pueda resolver el recurso. Cabe reiterar que la Circular N° 13 de 2010 de la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos que regula la tramitación de la RAV establece la posibilidad de que el contribuyente solicite la celebración de una audiencia de conciliación que permita arribar a una solución entre su pretensión y la del Fisco, lo que derivaría en que, de aprobarse el proyecto de ley que reforma y perfecciona la justicia tributaria, podríamos dar lugar a un procedimiento con una doble instancia de conciliación. Así, el contribuyente podría solicitar una primera conciliación en sede administrativa en el contexto de la tramitación de la RAV y luego una audiencia de conciliación ante el Tribunal Tributario y Aduanero en virtud del nuevo artículo 132 bis.

No obstante lo anterior, y en relación a los principales asuntos pendientes que quedan con motivo del proyecto de ley que reforma la Justicia Tributaria y Aduanera podemos hacer presente los siguientes:

a) Los Tribunales Tributarios y Aduaneros debiesen integrar el Poder Judicial:

En la actualidad, los Tribunales Tributarios y Aduaneros son tribunales especiales que no forman parte del Poder Judicial y que se encuentran incluidos en el inciso cuarto del artículo quinto del Código Orgánico de Tribunales³⁴. Esta decisión se tomó durante el debate legislativo de la Ley 20.322, en razón del carácter especialmente técnico que merece la jurisdicción tributaria y aduanera, no obstante la Corte Suprema, mediante la emisión de los Oficios N° 3643 de 2002, N° 178 de 2005 y Oficio 349-2007 sugirió que los Tribunales Tributarios y Aduaneros fuesen parte integrante del Poder Judicial, siendo considerados dentro de aquellos

³⁴ “Los demás tribunales se regirán por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las disposiciones generales de este Código”.

tribunales establecidos en el inciso tercero del artículo quinto del Código Orgánico de Tribunales.³⁵

En este sentido, el máximo tribunal a través de los oficios N° 3643 de 2002 y N° 178 de 2005, hizo presente su criterio “en orden a que la vía más idónea de fortalecer la jurisdicción tributaria consiste en estructurarla sobre la base de Juzgados Tributarios creados en el Poder Judicial, radicando en salas especializadas de las Cortes de Apelaciones el segundo grado del procedimiento, y en la Corte Suprema la resolución de los recursos de casación correspondientes. Los juzgados tributarios, en opinión de esta Corte Suprema debieran constituir tribunales especiales en los términos del inciso tercero del artículo 5° del Código Orgánico de Tribunales, que participen en plenitud de la independencia orgánica y funcional que es propia de los tribunales de justicia, con todas las características, responsabilidades y atributos que los distinguen”.³⁶

Esta exclusión de los Tribunales Tributarios respecto de aquellos tribunales especializados que forman parte del Poder Judicial genera la dificultad de excluir a los jueces Tributarios y Aduaneros de la carrera judicial, lo que derechamente elimina la posibilidad de que estos, una vez que hayan acumulado años de experiencia en materia tributaria, puedan pasar a formar parte de los ministros de las Cortes de Apelaciones o de la misma Corte Suprema, lo cual facilitaría la creación de salas especializadas en materias tributarias.

En este sentido, la propuesta del legislador en relación a que los jueces tributarios y aduaneros, pese a constituir tribunales que no pertenecen al Poder Judicial pudiesen –una vez cumplida la antigüedad necesaria- acceder de pleno derecho a formar parte de las ternas de promoción y a los cargos de Ministros de

³⁵ “ Forman parte del Poder Judicial, como tribunales especiales, los Juzgados de Familia, los Juzgados de Letras del Trabajo, los Juzgados de Cobranza Laboral y Previsional y los Tribunales Militares en tiempo de paz, los cuales se regirán en su organización y atribuciones por las disposiciones orgánicas constitucionales contenidas en la Ley N° 19.968, en el Código del Trabajo, y en el Código de Justicia Militar y sus leyes complementarias respectivamente, rigiendo para ellos las disposiciones de este Código sólo cuando los cuerpos legales citados se remitan en forma expresa a él”.

³⁶ Oficio 349-2007 de la Corte Suprema, el que se encuentra inserto dentro de la historia de la ley en la página 438.

Cortes Apelaciones, Relatores, Ministros de la Corte Suprema, entre otros, no fue bien recibida ni por la Corte Suprema³⁷, ni por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional³⁸, a partir de que el artículo 78 de la Constitución Política de la República impide que personas ajenas al poder judicial puedan acceder a este tipo de magistraturas.

Esta incorporación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros al Poder Judicial habría permitido la incorporación de sus jueces a la carrera judicial, facilitando con ello la incorporación y rotación de magistrados especializados en materias tributarias en los tribunales de alzada, lo que permitiría contribuir a decisiones basadas en normas técnicas correctamente aplicadas, permitiendo la dictación de sentencias fundadas en normas especiales en materia tributaria dispuestas por el legislador y no únicamente por sobre principios constitucionales o legales. Adicionalmente, existe la posibilidad de que hubiese generado un mayor celo en la actividad jurisdiccional por parte de los jueces tributarios y aduaneros en cuanto a su llamado a ejercer con independencia e imparcialidad la jurisdicción tributaria³⁹.

De esta manera, mientras se mantenga la estructura orgánica actual, en virtud de la cual los Tribunales Tributarios y Aduaneros no son parte integrante del Poder Judicial y en consecuencia sus jueces no forman parte de la carrera judicial, se anula la posibilidad de que estos puedan acceder a magistraturas de los

³⁷ “Esta Corte Suprema debe, además, insistir en su criterio contrario a incorporar a los Jueces Tributarios y Aduaneros a determinadas Categorías del Escalafón Primario del Poder Judicial, según se advierte del N° 6 del artículo 6° del proyecto, pues ello posibilitará que funcionarios extraños a la carrera judicial y cuyas funciones se limitan a asuntos tributarios y aduaneros, postulen a cargos de Ministros de Cortes de Apelaciones, Relatores y Secretario de la Corte Suprema, Jueces de Asiento de Corte, Relatores y Secretarios de Cortes de Apelaciones y Jueces de capital de provincia, sin contar con la capacitación y experiencia en el ejercicio amplio de la jurisdicción que exige el desempeño de estos cargos, desplazando infundadamente a los titulares de las categorías inferiores del Escalafón, con menoscabo en su legítimo derecho a progresar en su carrera”. Historia de la Ley 20.322, pp. 440

³⁸ Sentencia de Tribunal Constitucional, control de constitucionalidad proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, Rol N° 1243-08, considerandos vigésimo primero a trigésimo segundo.

³⁹ MATUS F. Marcelo. *Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la Ley 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional*. EN Revista Ius et Praxis, N° 1 año 2013, Universidad de Talca, p.210.

tribunales de alzada, lo que sin duda dificulta la posibilidad de que tengamos salas especializadas en materia tributaria⁴⁰.

Como se señaló en el literal precedente, la falta de incorporación al Poder Judicial de los Tribunales Tributarios y Aduaneros incide principalmente en la imposibilidad de que sus jueces puedan formar parte de la carrera judicial, permitiendo con ello la rotación de Ministros de las Cortes de Apelaciones y Corte Suprema con altos grados de experiencia y conocimientos técnicos en materias tributarias y aduaneras⁴¹.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos reconocer la intención del legislador de resolver el problema, toda vez que en virtud de la entrada en vigencia de la Ley 20.322, se modificó el artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales, en razón de lo establecido en el número 4 del artículo 6° de la Ley 20.322 que dispuso la designación de salas exclusivas para el conocimiento de materias tributarias y aduaneras en las Cortes de Apelaciones de Santiago, San Miguel, Valparaíso y Concepción.

En relación a este punto, los incisos sexto a décimo del artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales disponen:

“Las Cortes de Apelaciones de Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago, designarán una de sus salas para que conozca exclusivamente de asuntos tributarios y aduaneros que se

⁴⁰ En este sentido, la argumentación del legislador para excluir a los Tribunales Tributarios del Poder Judicial en razón de la alta especialización técnica de la normativa aplicable a las materias sometidas a su conocimiento, no resulta del todo convincente, toda vez que de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 inciso tercero del Código Orgánico de Tribunales, existen una serie de tribunales altamente especializados que sí forman parte del Poder Judicial y permiten desarrollar la carrera judicial a sus jueces y funcionarios.

⁴¹ Adicionalmente, se ha criticado ampliamente que la exclusión de los Tribunales Tributarios del Poder Judicial dificultaría la independencia de los mismos, toda vez que en la actualidad son administrados por una Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, la que a su vez es dependiente del Ministerio de Hacienda. En este sentido, no es desconocido que el propósito fiscal de recaudación que guarda relación con el cobro de los impuestos incide directamente en el presupuesto manejado por el mismo Ministerio de Hacienda, lo que podría generar presiones indebidas en los Tribunales Tributarios en cuanto a que ellos podrían derivado en instituciones con los mismos vicios de los antiguos Tribunales Tributarios de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Esto sin perjuicio que en la actualidad, gran parte de los jueces tributarios y aduaneros son ex funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

promuevan. Dicha designación se efectuará mediante auto acordado que se dictará cada dos años.

En las demás Cortes de Apelaciones, el Presidente designará una sala para que conozca en forma preferente de esta materia en uno o más días a la semana.

El relator que se designare para las salas a que se hace referencia en los incisos precedentes, deberá contar con especialización en materias tributarias y aduaneras, la que deberá acreditarse preferentemente sobre la base de la participación en cursos de perfeccionamiento y postgrado u otra forma mediante la cual se demuestre tener conocimientos relevantes en dichas materias”.

En cumplimiento del mandato legal del inciso sexto del artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales, con fecha 13 de marzo del año 2015 se publicó el Auto Acordado S/N que estable los Ministros que integrarán la Sala Tributaria de la Corte de Apelaciones de Santiago y las materias que ésta conocerá. En relación a la especialización necesaria de sus Ministros para conocer de estas materias y a fin de aumentar la cantidad de Ministros habilitados para formar parte de esta sala, el considerando sexto de este auto acordado dispuso:

“Que a objeto de aumentar el número de Ministros habilitados para formar parte de la sala tributaria y aduanera, esta Corte, en coordinación con la Academia Judicial, dispondrán de la realización de cursos especiales de perfeccionamiento en materia tributaria y aduanera, los que se impartirán dentro del año 2015 hasta el mes de octubre del año 2016 y al que deberán asistir todos los Ministros de este Tribunal de Alzada y que carezcan de dicha especialización, ello según la programación que oportunamente se llevará al efecto por el Señor Presidente de este mismo Tribunal colegiado.

Respecto de aquellos Ministros que en el futuro se integren a esta Corte y que carezcan de la referida especialización, deberán asistir en forma

obligatoria al curso que para dichos efectos imparte la Academia Judicial, dentro del bienio siguiente al de su incorporación”.

Si bien es cierto que dichos cursos de perfeccionamiento para los Ministros de la Corte de Apelaciones permiten ayudar a resolver el problema de la especialización técnica que existía, en mayor medida ante de las modificación del artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales, sin duda que la inclusión de los Tribunales Tributarios y Aduaneros dentro del Poder Judicial permitiría aunar mayor experiencia tributaria y aduanera en los Tribunales de Alzada.

No obstante el mérito que se debe reconocer a todos los integrantes de los Tribunales de Alzada en razón de la notable carrera que ellos desarrollan para formar parte de dichos Tribunales, en la actualidad sólo los relatores de las causas tributarias y aduaneras se encuentran realmente especializados en estas materias, a excepción de algunos ministros que cuentan con cursos de especialización y que ya han integrado a esta Sala.

En concordancia con lo anterior, el mismo auto acordado previamente citado reconoce la idea de que la sala Tributaria y Aduanera deberá ser integrada preferentemente por aquellos ministros que no hayan formado parte de dicha sala con anterioridad, pero que hayan aprobado estos cursos de especialización. Lo anterior permite inferir que no obstante la notable experiencia en el ejercicio de la facultad jurisdiccional que han acuñado dichos ministros, su experiencia en materia tributaria, al momento de la integración de la salas se reducirá sólo a estos cursos de especialización.

El Auto Acordado S/N que establece los Ministros que integrarán la Sala Tributaria de la Corte de Apelaciones de Santiago dispone en su considerando noveno:

“Que para el sorteo de las salas que corresponde realizar el año 2017, se procederá en primer lugar a la conformación de la sala tributaria y aduanera para el periodo 2017-2018, recayendo la designación entre los Ministros que ya tengan cursos de perfeccionamiento en dichas materias y que no hayan

sido designados en esta sala especializada con anterioridad, salvo que por no alcanzar el número suficiente de integrantes sea necesario incorporar a quienes ya hayan cumplido esta función o se manifieste interés por alguno de ellos en orden a permanecer en la misma, lo que será resuelto por el Tribunal Pleno”.

De esta manera el Auto Acordado sugiere la rotación de los Ministros que integren esta Sala especializada utilizando como criterios: i) que se hayan aprobado cursos de especialización en materia tributaria y aduanera y ii) que se otorgue preferencia a aquellos que no hayan integrado previamente dicha sala, salvo casos excepcionales.

En este sentido, cabe suponer que lo que se pretende es el manejo de todas las materias por parte de los Ministros de la Corte de Apelaciones, dada la rotación que se produce entre ellos en la integración de salas. Sin embargo, la deficiencia del sistema persiste en cuanto aquellos funcionarios que ejercen funciones jurisdiccionales en materia tributaria en primera instancia, en la configuración actual de la orgánica de nuestros tribunales no llegarán a formar parte de los Tribunales Superiores de Justicia.

Sin embargo, y no obstante se ha señalado precedentemente la necesidad de una sala especializada en estas materias, se debe reconocer que dado el número de causas tributarias y aduaneras que son conocidas por nuestras Cortes de Apelaciones en la actualidad, no se justifica la existencia de una sala dedicada a conocer exclusivamente estas materias que opere de forma permanente.

Lo anterior se verifica por cuanto en la actualidad en la Corte de Apelaciones de Santiago, la sala undécima no sólo conoce de causas Tributarias y Aduaneras, sino que se agregan otras que versan sobre distintas materias cuando las causas de materias especializadas no son suficientes. Lo anterior es sin perjuicio de la distribución de causas agregadas que se reparten entre las once Salas de la Corte⁴².

⁴² El inciso segundo del considerando décimo del Auto Acordado S/N que dispone la distribución de las causas tributarias se refiere a las materias que serán conocidas por la Sala Undécima: “ Sin perjuicio de lo señalado, precedentemente al ser la Undécima Sala, exclusiva para el conocimiento de

Esta situación sin duda resulta mucho más notoria en el resto de las regiones del país donde la cantidad de causas tributarias y aduaneras es menor. Tal como establece el mismo artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales, sólo en las Cortes de Apelaciones de Santiago, San Miguel, Valparaíso y Concepción existen salas especializadas en materias tributarias, mientras que en el resto de los territorios jurisdiccionales el conocimiento de las mismas queda sujeto a la distribución ordinaria de causas.

Así, resulta difícil proponer una forma de solución a este problema –que seguramente debe ocurrir en otras materias de alta especialización- sin tener que recurrir a una reforma que implique por ejemplo, la habilitación de una sala especializada con competencia exclusivamente tributaria y aduanera que funcione determinados días de la semana.

Por otra parte, en relación a la integración de los tribunales tributarios y aduaneros al Poder Judicial, si bien resulta comprensible que al momento de su creación se optara porque fueran integrados por especialistas ajenos a la carrera judicial, nada impide que las generaciones futuras de estos profesionales se sometan a los procedimientos que les permitan cumplir con los requisitos y obligaciones de la misma, de manera tal que en futuro puedan ir ascendiendo en el escalafón permitiendo integrar salas especializadas, tanto en las Cortes de Apelaciones como en la Corte Suprema, donde no existe una sala especializada en materias tributarias y aduaneras, siendo la Sala Penal en la actualidad la encargada de resolver dichas causas.

A modo de conclusión sobre estas ideas, no resulta justo desconocer el avance que han permitido las reformas de los últimos años en materia de jurisdicción tributaria y aduanera. Atendiendo las dificultades propias de la práctica de sus

los asuntos Tributarios y Aduaneros, mas no excluyente de otras materias, las tablas, en caso de no haber número suficiente de causas Tributarias y Aduaneras, se completará con otras que versen sobre distintas materias que sean competencia de esta Corte de acuerdo a las reglas generales. Igualmente, las causas agregadas y las que se ordene ver extraordinariamente, se distribuirán entre las once Salas de este Tribunal de Alzada”.

Tribunales, han propuesto hoy esta nueva reforma que viene a resolver distintas dificultades que se han presentado en el ejercicio de estos seis años de puesta en marcha de los Tribunales Tributarios y Aduaneros –tres años en el caso de la Región Metropolitana-, entre ellas, la creación de una jurisdicción tributaria común en la Región Metropolitana, la creación de un expediente electrónico, la modernización en el sistema de notificaciones e incluso, la introducción del trámite de conciliación en el procedimiento general de reclamo tributario que es precisamente el motivo de esta memoria.

A fin de clarificar el efecto que supone la introducción de la conciliación dentro del procedimiento general de reclamo e intentar esclarecer las razones que se tuvieron a la vista para no incluirla dentro de otros procedimientos, a continuación se esbozan brevemente las características de cada uno de ellos, haciendo énfasis especial en el procedimiento general de reclamo, que no sólo es el más común en su ejercicio por parte de los contribuyentes, sino que además resulta de aplicación supletoria en ciertos procedimientos especiales según veremos en los párrafos siguientes.

Capítulo III: Procedimiento general de reclamaciones y procedimientos tributarios especiales

I. Procedimiento General de Reclamo Tributario

Tal como se ha señalado precedentemente, la figura de la conciliación se introduce como una etapa exclusiva del procedimiento general de reclamaciones, excluyéndose de los demás procedimientos especiales en estas materias.

El procedimiento general de reclamaciones tributarias se encuentra regulado en el Título Segundo del Libro Tercero del Código Tributario en los artículos 123 a 148, resultándole aplicables -en la medida que sean compatibles y no exista norma especial- las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.⁴³⁻⁴⁴

Este procedimiento resulta aplicable cuando un contribuyente estima que alguno de los elementos de una liquidación⁴⁵, giro⁴⁶, pago o resolución⁴⁷ que incida en el pago de impuesto o que sirva de base para determinarlo, no se encuentra ajustada a derecho, siempre que tenga un interés comprometido y actúe dentro de

⁴³ Artículo 148 del Código Tributario: "En todas aquellas materias no sujetas a disposiciones especiales del presente libro, se aplicarán, en cuanto fueren compatibles con la naturaleza de las reclamaciones, las normas establecidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil".

⁴⁴ Las normas supletorias del Código de Procedimiento Civil abarcan sus primeros 252 artículos, haciendo aplicables al Procedimiento General de Reclamaciones cuestiones tales como las reglas de los incidentes, los requisitos de las resoluciones judiciales y las normas propias del recurso de apelación, entre otras cuestiones.

⁴⁵ Liquidación: Documento emitido en un proceso de fiscalización tributaria, según lo establece la Ley, y por lo general con posterioridad a una citación. En la liquidación del impuesto se consigna la diferencia determinada, más los reajustes, intereses y las multas correspondientes. Este documento debe ser notificado al contribuyente. La definición del concepto se encuentra dentro del diccionario básico tributario contable del Servicio de Impuestos Internos en el siguiente enlace: <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_1.htm> Fecha de consulta: 22 de febrero de 2016.

⁴⁶ Giro de impuesto: Es una orden escrita que el Servicio de Impuestos Internos u otro organismo pone en conocimiento del obligado tributario, mediante una notificación, para proceder a su pago en las instituciones financieras autorizadas o en la Tesorería General de la República. <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_G.htm> Fecha de consulta: 22 de febrero de 2016.

⁴⁷ Resolución: Documento con valor jurídico-administrativo emitido por una entidad pública, destinado a resolver asuntos de competencia de la misma entidad. <http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_R.htm> Fecha de consulta: 22 de febrero de 2016.

los siguientes 90 días hábiles a la notificación del acto sobre el que ejerce la reclamación.

Se constituye como una de las herramientas principales del contribuyente para resolver las controversias de carácter tributario que mantiene con la Administración, a fin de que éstas sean conocidas por un tercero imparcial.

II. Principales modificaciones en el Procedimiento General de Reclamaciones a partir de la reforma de la Ley 20.322

Tal como se ha expuesto previamente, la Ley 20.322 de 2009 que crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros, vino a modificar de manera sustancial el funcionamiento de la jurisdicción tributaria, convirtiendo a estos nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros en Tribunales especializados, imparciales e independientes, disipando con ello gran parte de las críticas que recaían sobre los antiguos Tribunales Tributarios.

En este sentido, la creación de estos Tribunales implicó la reforma de los procedimientos existentes y la creación de otros nuevos.

En relación al Procedimiento General de Reclamaciones, dentro de las principales modificaciones y reformas podemos mencionar todas aquellas tendientes a otorgar la calidad de Tribunal independiente e imparcial, entre las cuales podemos observar los siguientes puntos que se señalan en los párrafos siguientes.

Adicionalmente, hasta el día de hoy existen ciertos juicios de reclamación tributaria que se encuentran en tramitación ante las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos, por lo que dicho procedimiento, que ha sido criticado transversalmente por infringir diversos principios procesal, resulta plenamente aplicable a aquellos reclamos que iniciaron su tramitación antes de la entrada en vigencia de la Ley 20.322 en las distintas regiones del País.

A continuación se exponen las principales similitudes y diferencias entre ambos procedimientos.

i) Competencia y comparecencia:

El antiguo procedimiento de reclamaciones implicaba la comparecencia ante el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos respectivo, mientras que todo nuevo reclamo tributario es conocido en primera instancia por el Juez Tributario y Aduanero. Lo anterior es sin perjuicio de la etapa administrativa previa ante el Servicio de Impuestos Internos. Una de las diferencias esenciales entre ambos procedimientos, guarda relación con las reglas de comparecencia. Así, mientras en el procedimiento antiguo podía comparecer el contribuyente por sí mismo o por medio de mandatario con independencia de su cuantía, a partir de la reforma de la Ley 20.322 se ha agregado un segundo inciso al artículo 129 del Código Tributario que dispone: “Las partes deberán comparecer en conformidad a las normas establecidos en la ley N° 18.120, salvo que se trate de causas de cuantía inferior a treinta y dos unidades tributarias mensuales, en cuyo caso podrán comparecer sin patrocinio de abogado”. En cuanto a la comparecencia ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el artículo 117 del Código Tributario ha dispuesto que esta representación recae exclusivamente sobre el Servicio de Impuestos Internos.

ii) Notificaciones

En el antiguo procedimiento general de reclamaciones las notificaciones recaídas sobre el proceso se efectuaban de conformidad a lo dispuesto en el artículo 11 del Código Tributario, es decir, personalmente, por cédula o carta certificada, mientras que en el procedimiento actual, gran parte de las notificaciones se efectúa mediante correo electrónico, o mediante la publicación de las demás resoluciones en el sitio de internet de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de conformidad a lo establecido en el artículo 131 bis del Código Tributario, sin perjuicio de aquellas resoluciones que deban notificarse mediante otra forma como es el caso de la sentencia definitiva, la resolución que recibe la causa a prueba y aquellas que pongan término al juicio o hagan imposible su continuación, las que se harán mediante carta certificada.

En cuanto a la presunción de notificación, corre la regla general en materia de notificación por carta certificada, es decir, se entenderá por practicada al tercer

día desde que haya sido enviada por el Tribunal, siendo esta una presunción simplemente legal que admite prueba en contrario de conformidad a lo establecido en el artículo 1.712, en relación al artículo 47, ambos del Código Civil. En todos los casos se dejará testimonio en el expediente y en el sitio de internet de haberse efectuado la notificación. Cabe hacer presente que, a diferencia de otros procedimientos, no es posible revisar la presentación de escritos realizada por la contraparte hasta el momento en que dichas presentaciones son proveídas por el tribunal, impidiendo con ello el acceso anticipado a ellas tanto por parte del contribuyente como del Servicio de Impuestos Internos.

iii) Las partes

En el proceso es parte quien propone la demanda al juez con el fin de obtener una determinada resolución (actor) y aquel contra quien la demanda es planteada y la resolución solicitada (demandada). En el plano meramente formal, la calidad de parte procesal se adquiere por el simple hecho de proposición de la demanda o de haber sido emplazada con ella.⁴⁸ En el procedimiento antiguo, nuestra jurisprudencia sostuvo reiteradamente que en la primera instancia⁴⁹, en el procedimiento general de reclamo, el Servicio de Impuestos Internos no reviste la calidad de parte, sino que interviene sólo el reclamante y eventualmente el Fisco. Sin embargo, la reclamación se tramita en un procedimiento cuyas características jurídicas la hacen más cercana a una indagación o sumario criminal que a un verdadero juicio, en que no existe controversia entre diversos litigantes, porque el Tribunal de primer grado se limita a recibir el reclamo presentado por el contribuyente y las pruebas que éste ofrezca, sin que pueda darse en plenitud la noción de parte, más propia de un litigio convencional contradictorio que de una investigación.⁵⁰ Esta inexistencia de partes en el litigio se reduce sólo a la primera instancia, toda vez que en segunda instancia, quien ejercía la representación del Fisco no era el Servicio de Impuestos Internos, sino el Consejo de Defensa del Estado. Esta distinción de las

⁴⁸ MASSONE PARODI, Pedro. *Tribunales y Procedimientos Tributarios*. Editorial Legal Publishing, segunda edición. Santiago de Chile, año 2009. p. 71.

⁴⁹ Por ejemplo, en los fallos emitidos por la Corte Suprema Roles 4310-1999, 4557-2003, 462-2003, entre otras se similar tenor.

⁵⁰ Sentencia de recurso de Casación, Corte Suprema Rol N° 3.963-2004, considerando N° 56.

partes del proceso tiene distintos efectos procesales, esencialmente en relación a la carga de la prueba, puesto que la jurisprudencia sostuvo reiteradamente que al no detentar la calidad de parte, el Servicio de Impuestos Internos se eximía de toda carga probatoria en primera instancia⁵¹. Esto, si bien se ha modificado a partir de la entrada en vigencia de la Ley 20.322, no ha generado en la práctica el aporte de una gran cantidad de prueba, toda vez que en virtud de lo establecido en el artículo 21 del Código Tributario⁵², es el contribuyente quien normalmente debe probar la verdad de sus declaraciones, extendiéndose dicha obligación desde la etapa administrativa hasta la etapa jurisdiccional. Sin embargo, lo anterior no exime al Servicio de Impuestos Internos de aportar aquellos antecedentes que estime pertinente a la luz de los puntos de prueba determinados por el Tribunal Tributario y Aduanero.

iv) Informe de fiscalizador y traslado del Servicio de Impuestos Internos:

Estrechamente relacionado con el punto anterior y la calidad de parte que reviste en la actualidad el Servicio de Impuestos Internos, se modificó el antiguo procedimiento general de reclamaciones en relación a que antiguamente, una vez que se interponía el reclamo tributario, el Director Regional en su calidad de Juez Tributario ordenaba la emisión de un informe al fiscalizador asignado al caso particular en virtud de lo establecido en el inciso segundo del antiguo artículo 132 del

⁵¹ Pedro Massone realiza una crítica a esta particularidad del procedimiento en virtud de que dicha estructura genera una desventaja procesal para el contribuyente al vulnerar los principios de bilateralidad, contradicción o controversia y el principio de igualdad procesal. En este sentido, es imposible no coincidir con el autor en comentario en relación a la enorme desventaja que implicaba para el contribuyente el relevo de prueba hacia al Servicio de Impuestos Internos en primera instancia en su calidad de juez y parte. Esto, no guarda relación con la presunción de legalidad que se le otorga a los actos de la administración, sino que refiere a una cuestión meramente de vulneración de principios procesales en un procedimiento contencioso como el antiguo procedimiento general de reclamación tributaria. Citar

⁵² Artículo 21: “Corresponde al Contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la veracidad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes, monto de las operaciones que deban servir de base para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previa los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las Liquidaciones o Reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes en el Libro Tercero” (El Libro Tercero hace referencia a los distintos procedimientos tributarios, entre ellos el de reclamación”.

Código Tributario⁵³. Este informe tiene las siguientes características: i) No está sujeto a una ordenación que permita una uniformidad en la emisión de este documento; ii) No tiene un plazo fatal dentro del cual deba emitirse por parte del funcionario fiscalizador, provocando que estos se demoren incluso años en su emisión⁵⁴ y iii) Es un trámite de carácter procesal dentro del procedimiento⁵⁵⁻⁵⁶. Una vez notificado dicho informe se otorga traslado al contribuyente para que efectúe sus observaciones dentro de los diez días siguientes a la notificación, pudiendo pedirse ampliación de este informe a la luz de nuevos antecedentes que surjan del proceso o en caso de que el primer informe no se refiera a todos los puntos sometidos a la decisión del Tribunal.⁵⁷ Por su parte, a partir de la reforma del procedimiento de reclamación tributaria se ha eliminado la figura del informe del fiscalizador y sus observaciones, disponiéndose el trámite de traslado por parte del Servicio de Impuestos Internos en un plazo de 20 días hábiles desde el proveído del reclamo, según dispone el actual inciso primero del artículo 132 del Código Tributario. Cabe hacer presente que en el

⁵³ Las características generales del antiguo procedimiento general de reclamaciones tributarias han sido descritas con mayor detalle en la Circular N°56 del 12 de septiembre del año 2000 emitida por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

⁵⁴ Esto ha sido criticado incluso por la diferencia de criterios de plazos aplicables a la administración en relación a los diez días con que cuenta el contribuyente para observar este informe. Al respecto Eduardo Álamos Vera señaló en un antiguo manual de procedimientos tributarios, previo a la reforma de 2009: "Como la práctica ha transformado este informe en un trámite obligatorio, lo más conveniente es que, modificándose el Código Tributario, se reglamente su contenido, confección, formalidades y plazo en que deba ser evacuado, ya que al no encontrarse suficientemente normado, los informes varían de una Dirección Regional a otra, lo que es inconveniente para una sana administración de justicia. Incluso se han dado casos en que funcionarios han dilatado por meses la evacuación de tales informes al no existir disposiciones formales al respecto, lo que perjudica abiertamente los intereses del reclamante.

(...) La fijación de un plazo fatal para formular observaciones al informe demuestra que el legislador tributario no conservó la igualdad por cuanto el funcionario puede tomarse el tiempo que estime necesario para evacuar su informe, sin que contemple sanción alguna, esto es, ordenado que sea su confección, el juez y el reclamante estarán obligados a esperar que sea con el plazo fatal de diez días para presentar sus observaciones, el que por tratarse de un plazo de su caducidad, su solo transcurso hará perder el derecho a presentarlo viendo continuar la causa su trámite progresivo". ÁLAMOS VERA Eduardo. *Juicio Tributario*. Editorial Conosur, Santiago 1993. p. 147.

⁵⁵ Departamento Estudios Tributarios. *Práctica y Procedimientos Tributarios*. Editorial Jurídica Conosur, 1992. p.p. 124-125.

⁵⁶ Existiendo la obligación por parte del SII de despachar el respectivo informe a solicitud del Juez Tributario, lo que permitía que en ocasiones los procesos se dilataran innecesariamente al no existir plazo fatal para que estos fueran evacuados.

⁵⁷ Al respecto: "Cabe tener presente que, así como el legislador no dictó normas acerca de las formalidades del informe, tampoco determinó número o cantidad, de manera tal que el juez podrá decretar la emisión de varios, debiendo ponerlos en conocimiento del reclamante, el que a su vez, podrá formular sus observaciones". ÁLAMOS VERA Eduardo. *Juicio Tributario*. Op.cit. p. 148.

actual procedimiento no se encuentran contemplados los trámites de réplica y dúplica, a diferencia de lo que se produce en el procedimiento declarativo de mayor cuantía civil.

v) Apreciación de la prueba:

En cuanto a la valoración de la prueba, el antiguo artículo 132 del Código Tributario no estableció ninguna forma referente a señalar cómo el Juez debería apreciar los distintos medios probatorios ofrecidos por el contribuyente. En virtud de lo anterior y a raíz de lo señalado en el artículo N°2 del Código Tributario⁵⁸, se debe recurrir a la normativa aplicable a la valoración de la prueba contenida en el Código Civil y en el Código de Procedimiento Civil. En relación a esta normativa, se debe tener presente que nuestro legislador adoptó el sistema de prueba legal, en virtud de que en ella se mencionan distintos medios probatorios, otorgándole a su vez distintos valores a la prueba. Lo anterior es sin perjuicio de la existencia de normas tendientes a flexibilizar la valoración de la prueba como el artículo 428 del Código de Procedimiento Civil⁵⁹, entre otras.

En cuanto a la reforma del procedimiento general de reclamaciones, el nuevo artículo 132 del Código Tributario establece un sistema de valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica. Lo anterior implica que al apreciar la prueba, el juez deberá expresar en la sentencia la razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales se les asigna valor o se les desestima, debiendo tener especial consideración en la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que lo convence. Sin perjuicio de lo anterior, el mismo artículo 132 establece en su penúltimo inciso:

“No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos

⁵⁸ Artículo 2: “En lo no previsto por este Código y las demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”.

⁵⁹ Artículo 428: “Entre dos o más pruebas contradictorias y a falta de ley que resuelva el conflicto, los tribunales preferirán la que crean más conforme con la verdad”.

casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”.

Así, si bien la regla general de apreciación de la prueba serán los principios asociados a la sana crítica, en el caso de los contratos solemnes y la contabilidad, estos tendrán valor preferente por sobre otros medios probatorios, estando demás señalar que son específicamente estos medios los de mayor utilización en los distintos procedimientos tributarios. Adicionalmente y según se detallará en los párrafos siguientes, el nuevo artículo 132 del Código Tributario establece en su inciso undécimo la inadmisibilidad probatoria de todos aquellos documentos que siendo solicitados determinada y específicamente en los términos de la Citación a que hace referencia el artículo 63 del mismo Código, no hayan sido presentados por los contribuyentes, sin perjuicio de la posibilidad que asiste a aquéllos de probar que esto ha acontecido por causas que no le resultan imputables.

vi) Sentencia definitiva y recursos que contra ella proceden:

El antiguo artículo 139 del Código Tributario señala que contra la sentencia que falle el reclamo o lo declare improcedente o haga imposible su continuación, sólo podrán interponerse los recursos de reposición y de apelación, dentro del plazo de diez días contados desde la notificación. En el caso de que se interpongan ambos, el recurso de apelación debe interponerse en subsidio de la reposición. Se establece también la posibilidad de apelar la resolución que dispone de oficio la modificación por aclaración, agregación, o rectificación de un fallo dictado por el Director Regional. Este recurso de reposición con apelación subsidiaria con un plazo tan extenso de interposición como es el caso de diez días resulta extraño al resto del ordenamiento jurídico nacional.⁶⁰

A partir de la reforma se modifica el artículo 139 del Código Tributario y se elimina el recurso de reposición con apelación subsidiaria, dejando sólo el recurso de apelación, aumentando el plazo para su interposición desde diez a quince días. En cuanto al recurso de casación, el artículo 140 del Código Tributario se mantuvo

⁶⁰ Considerando que la reposición ordinaria establece un plazo general de 5 días y de 3 días con apelación subsidiaria.

invariable al señalar que contra la sentencia definitiva de primera instancia no procede el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio, debiendo la Corte de Apelaciones corregir los vicios en que esta hubiese incurrido.

Así, vistas las principales diferencias y similitudes entre ambos procedimientos generales de reclamaciones (tanto antiguo como el actual), corresponde destacar los aspectos más relevantes de los demás procedimientos tributarios, con las principales similitudes y diferencias que estos tienen con el procedimiento general de reclamaciones que introdujo la Ley 20.322 de 2009. Posteriormente se realiza un análisis de los principales principios del procedimiento general de reclamaciones que podrían favorecer una eventual conciliación entre el contribuyente y el Fisco.

III. Otros procedimientos tributarios: similitudes y diferencias con el actual Procedimiento General de Reclamaciones

El actual artículo N° 123 del Código Tributario que da inicio al Título Segundo del Libro Tercero denominado “Del Procedimiento General de Reclamaciones” dispone: “Se sujetarán al procedimiento del presente Título todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV de este Libro”.

A su vez, los Títulos III y IV del mismo libro se refieren a “Título III, de Los Procedimientos Especiales” (que abarca el procedimiento de reclamo de avalúo de Bienes Raíces, el procedimiento de reclamo por Vulneración de Derechos, el Procedimiento de determinación judicial del Impuesto de Timbres y Estampillas) y el “Título IV: Del procedimiento para la Aplicación de Sanciones” (que abarca el procedimiento general de aplicación de sanciones y los procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas).

De lo anterior se desprenden dos conclusiones: i) Todas las reclamaciones que guarden relación con la aplicación de normas tributarias se someterán a las reglas del Procedimiento General de Reclamaciones, y; ii) en principio, estas normas aplicables al Procedimiento General de Reclamaciones no resultarán aplicables en

los demás procedimientos tributarios toda vez que el legislador ha dispuesto normas especiales para cada uno de ellos. Sin embargo y según veremos en los próximos párrafos, cada uno de estos procedimientos contiene una norma especial que hace referencia a la aplicación supletoria de las normas del Procedimiento General de Reclamaciones en todo aquello que sea compatible con la naturaleza del procedimiento. Esto deriva en que las normas supletorias aplicables no sólo alcanzan a las contenidas en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario, sino que también por referencia al artículo N° 148 del mismo Título, resultan aplicables las normas contenidas en el Libro Primero del Código de Procedimiento Civil.

Esto nos lleva a exponer brevemente en los siguientes párrafos las características de los demás procedimientos tributarios que se someten a la jurisdicción de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, haciendo referencia a distintos aspectos comparables con el Procedimiento General de Reclamaciones, que permitan en los capítulos sucesivos determinar si resulta procedente la introducción de la conciliación en estos procedimientos.

a) Procedimiento especial de Reclamo por Avalúo de Bienes Raíces

Se encuentra regulado en el Párrafo I, del Título III del Libro III del Código Tributario entre los artículos 149 a 154 del mismo cuerpo normativo, resultando aplicable a todos aquellos reclamos de bienes raíces tanto agrícolas (o de primera serie) como de bienes raíces no agrícolas (o de segunda serie), con independencia de si el reclamo se ha interpuesto contra el avalúo de un inmueble que se haya fijado en tasación general o en una modificación individual.⁶¹

Las causales generales de interposición del reclamo se encuentran establecidas en los artículos N° 149 y 150 del Código Tributario, disponiendo como sujetos activos del reclamo a los contribuyentes y a las municipalidades.

Por una parte, el artículo 149 establece que el plazo de interposición del reclamo en contra del avalúo que se determine como resultado de una tasación

⁶¹ Manual sobre Reclamaciones Tributarias. Departamento de Defensa Judicial y Delitos Tributarios, Servicio de Impuestos Internos, 2010. p. 105.

general será de 30 días y sólo pondrá fundarse en alguna de las siguientes causales: i) determinación errónea de la superficie de terrenos o construcciones; ii) aplicación errónea de las tablas de clasificación respecto del bien gravado, o de una parte del mismo así como la superficie de las diferentes calidades del terreno; iii) errores de transcripción, copia o cálculo; iv) inclusión errónea del mayor valor adquirido por los terrenos con ocasión de mejoras costeadas por particulares, en los casos que dicho mayor valor deba ser excluido de acuerdo con lo dispuesto por el artículo N° 8 de la Ley N° 11.575. Asimismo, se señala que toda reclamación que se funde en una causal diferente deberá ser rechazada de plano.

Por su parte el artículo N° 150 del Código Tributario, se refiere a los reclamos que se efectúen con motivo del cambio de avalúo de un predio individual en virtud de las causales establecidas en los artículos N° 28 a 31 de la Ley de Impuesto Territorial y de lo señalado por los artículos N° 25 y 26 de la Ley 15.163⁶².

De lo anterior se desprende que las causales establecidas en virtud de las cuales el contribuyente puede fundar su reclamo sólo hacen referencia a cuestiones de forma, no existiendo causal alguna que permita la discusión de asuntos de fondo en relación a la modificación del avalúo de bienes raíces, con independencia de si se trata de una modificación general o individual.

Adicionalmente, la escueta regulación que hace el legislador de este procedimiento hace inviable su íntegra tramitación sin hacer referencia a las normas generales de tramitación de reclamaciones, lo cual encuentra reconocimiento en lo señalado en el artículo N° 151 del Código Tributario que dispone: “Se aplicarán las normas contenidas en el Título II de este Libro al procedimiento establecido en este Párrafo, en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita”. De ello se colige que la apreciación de la prueba, al igual que en el procedimiento general de reclamaciones, deberá hacerse de conformidad a las reglas de la sana crítica.

⁶² Hace referencias a la facultad de revisión de la Dirección General del Servicio de Impuestos Internos para revisar todas las “viviendas económicas” que se hayan construido en virtud del D.F.L N° 2 de 1959 y se encuentren acogidas a sus franquicias, beneficios y exenciones, pudiendo perder dichos beneficios cuando en virtud de modificaciones efectuadas a las viviendas, estas dejen de ser “económicas”.

Esto hace referencia sólo a la aplicación supletoria de normas procedimentales en torno a la tramitación del procedimiento de reclamo de avalúo de bienes raíces, pero nada dice respecto de las causales que permiten su interposición, puesto que es el propio artículo N° 149 del Código Tributario que dispone en su inciso final que cualquier reclamación que se funde en alguna otra causal deberá ser desechada de plano, impidiendo en consecuencia la discusión de fondo sobre la modificación de los avalúos⁶³.

En virtud de lo anterior, surge el razonable cuestionamiento de cuál es el procedimiento a utilizar en aquellos casos donde lo que se pretende discutir es el sustento jurídico que motiva la modificación del avalúo del bien raíz, toda vez que se debe dirimir si éste reclamo se sujetará a las normas del Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces con su limitación de causales, o bien al Procedimiento General de Reclamaciones tomando en consideración la existencia de un procedimiento especial para el conocimiento de dichas modificaciones.

En este sentido, dada las limitaciones del Procedimiento de Reclamo de Avalúo de Bienes Raíces, autores como Pedro Massone se han planteado las siguientes interrogantes: “¿Qué pasa si hay un error de hecho que sobrepasa los estrechos márgenes fijados en el artículo N° 149 del Código Tributario? ¿Qué pasa si se comete un error jurídico?, casi parece una osadía preguntarse: ¿Tendrá el derecho a algo que decir en esta materia? ¿Regirán en este campo los principios de legalidad y el derecho a defensa consagrados en nuestra Constitución? ¿Qué pasa si el avalúo fijado por el SII cumple con las instrucciones técnicas y administrativas, pero resulta notoriamente superior a los valores corrientes en plaza? ¿O si es manifiestamente imposible vende un bien raíz a un precio igual a dicho avalúo? ¿O si los cambios urbanos hacen que los bienes raíces ubicados en un barrio o sector sufran una severa depreciación? ¿O si una grave crisis financiera, política, internacional o de otra índole produce una abrupta baja en el valor de los bienes

⁶³ Es claro en este sentido que las causales dispuestas en los artículos N° 149 y 150 del Código Tributario hacen referencia a la aplicación de asuntos de forma en la determinación del avalúo por cuanto establecen causales específicas y excluyentes como es el caso de la determinación errónea de superficies, aplicación errónea de una tabla de clasificación o errores de transcripción o copia, cuya aplicación obedece esencialmente a un procedimiento de aplicación mecánica.

raíces? Todas estas cosas han ocurrido en el pasado y pueden repetirse en el futuro”.⁶⁴

Dado que las causales establecidas por el procedimiento especial de reclamo de avalúo de bienes raíces sólo permiten rectificar errores de hecho, se debe concluir que es el mismo legislador quien, por la vía de la exclusión de este procedimiento especial para todas aquellas causales ajenas establecidas taxativamente a las en los artículos N° 149 y 150 del Código Tributario, ha dispuesto que, por remisión al artículo 123 del Código Tributario deban someterse al Procedimiento General de Reclamaciones.

Lo anterior permite concluir la notoria limitante de este procedimiento, que salvo las causales específicas referidas en la ley, inevitablemente derivará en un proceso de lato conocimiento como es el caso del Procedimiento General de Reclamaciones. Esto quizás permita justificar alguna de sus particularidades procedimentales como veremos a continuación.

Recursos que proceden en contra de la sentencia definitiva de primera instancia

El artículo 152 del Código Tributario dispone que los contribuyentes, las municipalidades y el Servicio podrán apelar de las resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Tributario y Aduanero para ante el Tribunal Especial de Alzada, permitiendo que el recurso sólo pueda fundarse en alguna de las causales dispuesta en el artículo N° 149 del Código Tributario, debiendo individualizarse los medios de prueba de los que pretenda valerse el contribuyente e interponerse en un plazo de 15 días.

Este Tribunal Especial de Alzada tiene una conformación atípica a los demás tribunales del país. Así, mientras lo razonable podría ser suponer que las sentencias definitivas de primera instancia sean apeladas para ser conocidas por las Cortes de Apelaciones respectivas, el procedimiento de reclamo de avalúo de bienes raíces dispone que estas sean conocidas por los Tribunales Especiales de Alzada cuya

⁶⁴ MASSONE PARODI, Pedro. *Procedimientos Tributarios*. Op. cit. p. 167.

conformación dependerá del tipo de bien raíz -agrícola o urbano- sobre el que verse la tasación.

La conformación de estos Tribunales Especiales de Alzada se encuentra regulada en el artículo 121 del Código Tributario, existiendo esencialmente dos tipos de tribunales: Tribunales de Primera Serie y de Segunda Serie.

Mientras el Tribunal Especial de Alzada de los bienes raíces de la Primera Serie (Agrícolas) está integrado por un Ministro de la Corte de Apelaciones correspondiente, quien lo preside; por un representante del Presidente de la República y por un empresario agrícola con domicilio en el territorio jurisdiccional del respectivo Tribunal Especial de Alzada, designado por el Presidente de la República, el Tribunal Especial de Alzada de los bienes raíces de la Segunda Serie (No agrícolas) está compuesto por un Ministro de la Corte de Apelaciones correspondiente, quien lo preside; dos representantes del Presidente de la República y por un arquitecto que resida en la ciudad asiento de la Corte de Apelaciones en que ejerza su función el Tribunal, designado por el Presidente de la República.

Esta conformación, sin duda extraña al ordenamiento jurídico nacional al incluir como jueces de segunda instancia a empresarios agrícolas y arquitectos para revisar las sentencias emitidas por tribunales especializados como los Tribunales Tributarios y Aduaneros, sólo puede tener sentido en virtud de lo que ya hemos dicho: que este procedimiento se ha contemplado sólo para corregir errores de hecho en la aplicación mecánica de cuestiones de forma, dejando como procedimiento para la discusión de asuntos de fondo relacionados al avalúo de bienes raíces al Procedimiento General de Reclamaciones establecido en los artículos 124 a 148 del Código Tributario.

Por último, en cuanto a la posibilidad de interponer recurso de casación, los artículos 766 inciso segundo⁶⁵ sobre casación en la forma y 767 sobre casación en el

⁶⁵ "(El recurso de casación en la forma) Procederá asimismo, respecto de las sentencias que se dicten en los juicios o reclamaciones regidos por leyes especiales, con excepción de aquellos que se refieran a la constitución de las juntas electorales y las reclamaciones de los avalúos que se practiquen de conformidad a la Ley 17.235, sobre impuesto territorial y demás que prescriban las leyes.

fondo⁶⁶, ambos del Código de Procedimiento Civil, hacen improcedente este recurso contra la sentencia dictada en un procedimiento de reclamo de avalúo de bienes.

b) Procedimiento especial de reclamo por Vulneración de Derechos

Se encuentra regulado en los artículos N° 155 a 157 del Código Tributario, siendo procedente cuando producto de un acto u omisión del Servicio de Impuestos Internos, un contribuyente estima que se han vulnerado sus derechos constitucionales consagradas en los numerales 21°, 22° y 24° del artículo 19 de la Constitución Política de la República, pudiendo recurrir ante el Tribunal Tributario y Aduanero en cuya jurisdicción se haya producido el acto u omisión que motiva el reclamo, siempre que no se trate de alguna materia que deba ser conocida en virtud de alguno de los procedimientos que establece el Título II del Libro Tercero o en los Párrafos I y III del Título III del mismo Libro. Adicionalmente el penúltimo inciso del artículo 8 bis del Código Tributario establece que los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos de aquel artículo, serán conocidos por el Juez Tributario y Aduanero conforme al procedimiento establecido en los artículos 155 a 157 del mismo Código.

De lo anterior se desprende que este procedimiento está destinado esencialmente a la protección de determinados derechos fundamentales en materia tributaria que puedan ser infringidos por el acto u omisión del Servicio de Impuestos Internos, no siendo por tanto un proceso destinado a la discusión sobre cuestiones de fondo en materia tributaria, sino que su propósito es asegurar al contribuyente una acción que permita de manera eficaz combatir las arbitrariedades en que pudiera incurrir la administración en el ejercicio de su actividad fiscalizadora⁶⁷.

⁶⁶ Artículo 767: El recurso de casación en el fondo tiene lugar contra sentencias definitivas inapelables y contra sentencias interlocutorias cuando ponen término al juicio o hacen imposible su continuación, dictadas por Cortes de Apelaciones o por un tribunal arbitral de segunda instancia constituido por árbitros de derecho en los casos en que estos árbitros hayan conocido negocios de la competencia de dichas Cortes, siempre que hayan pronunciado con infracción de ley y esta infracción haya influencia substancialmente en lo dispositivo de la sentencia.

⁶⁷ En sentido estricto, tanto la redacción del artículo 8 bis del Código Tributario y la creación del procedimiento de reclamo por vulneración de derecho de los artículos N° 155 a 157 del mismo cuerpo normativo obedecen a la idea del legislador de confirmar de manera expresa la existencia de

Así, no son sólo las causales en virtud de las cuales procede este reclamo las que excluyen al procedimiento general de reclamo en estas materias, sino que tal como se ha señalado, es el propio legislador quien ha dispuesto la especialidad de este procedimiento en el artículo 155 del Código Tributario.

En cuanto a la similitud que el mismo reviste con la acción de protección dispuesta en el artículo N° 20 de la Constitución Política de la República, el artículo 156 del Código Tributario dispone en su inciso segundo que una vez interpuesta la acción de protección a la que hace referencia el artículo N° 20 de la Constitución Política de la República, no se podrá recurrir a través del procedimiento de vulneración de derechos por los mismo hechos invocados en la acción constitucional. En cuanto al plazo de interposición, el procedimiento de vulneración de derechos establece un plazo de 15 días hábiles, mientras que la acción de protección otorga un plazo de 30 días corridos desde la ocurrencia de la acción u omisión por parte del Servicio de Impuestos Internos que vulnera alguna de las garantías fundamentales protegidas.

Dada la naturaleza de protección de garantías fundamentales, este procedimiento es más concentrado que el procedimiento general de reclamaciones, reduciendo el plazo del Servicio para evacuar el traslado de 20 a 10 días hábiles, debiendo dictarse sentencia en un plazo de 10 días. Adicionalmente se establece la

garantías fundamentales en materia tributaria. En este sentido, en el marco de la tramitación de la ley 20.420 que dio origen al artículo 8 bis del Código Tributario, la moción del Senador Baldo Prokurica de fecha 14 de abril de 2005 señaló: “Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos de los contribuyentes”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América.”

Adicionalmente se ha señalado que desde el punto de vista de su objetivo, en el texto de la historia de la Ley 20.420 se establece que su finalidad fue la de “Confirmar legalmente los derechos de los contribuyentes como complemento y desarrollo de las normas constitucionales.” La cita anterior se encuentra contenida en HEINE ACEVEDO AMORY. *El reclamo de vulneración de derechos del contribuyente: ¿el nuevo recurso de protección en materia tributaria?* Memoria para optar al grado de Magíster en Derecho Tributario. Facultad de Derecho, Universidad de Chile. Santiago, 2011. p.11.

procedencia del recurso de apelación en contra de la sentencia definitiva de primera instancia en un plazo de quince días, el que será conocido en cuenta (a no ser que una de las partes solicite alegatos) y en forma preferente por la Corte de Apelaciones respectiva, pudiendo decretar el Tribunal orden de no innovar en cualquier estadio de la tramitación.

Por último, al igual que en el procedimiento de reclamo por avalúo de bienes raíces, el artículo N° 157 del Código Tributario establece la aplicación supletoria de las normas del procedimiento general de reclamaciones en la medida de que la naturaleza del procedimiento así lo permita, haciendo presente la posibilidad del contribuyente de comparecer ante el Tribunal Tributario y Aduanero sin patrocinio de abogado, lo que resulta razonable dado que se trata de una acción que pretende proteger garantías fundamentales.

c) Procedimiento general de aplicación de sanciones

Se encuentra regulado en los artículos 161 a 164 del Código Tributario y se aplica en aquellos casos en que el Servicio de Impuestos Internos resuelve perseguir la aplicación de una sanción pecuniaria de delitos tributarios, sin perjuicio de la regulación que realizan los artículos N° 162 a 164 del Código Tributario respecto del ejercicio de la acción penal por parte del Director del Servicio⁶⁸.

Se inicia cuando el funcionario competente del Servicio de Impuestos Internos levanta un acta al tomar conocimiento de la comisión de infracciones tributarias por parte del contribuyente. Esta acta es notificada personalmente o por cédula al contribuyente, quien debe evacuar sus descargos dentro del plazo de diez días indicando con precisión los medios de prueba de los que piensa valerse. Una vez presentados, se conferirá traslado al Servicio quien tendrá un plazo de 10 días para presentar sus descargos.

⁶⁸ Todas las consideraciones tanto del procedimiento general de aplicación de sanciones como las contenidas en el procedimiento especial que se encuentran relacionadas al ejercicio de la acción penal del Fisco en la persecución de delitos tributarios han sido excluidas, dado la escasa cercanía que tienen con lo medular de la presente memoria.

En contra de la sentencia definitiva sólo procede recurso de apelación dentro de 15 días hábiles desde la notificación de la sentencia. Este recurso será conocido en cuenta –a menos que una de las partes solicite alegatos- y de forma preferente. Contra la sentencia de la Corte de Apelaciones proceden los recursos de casación en el fondo y en la forma de conformidad a las normas generales.

En cuanto a las normas aplicables al procedimiento general de sanciones que guardan algún tipo de relación con el procedimiento general de reclamaciones, se debe señalar que en el N° 2 del artículo 161 se establece el límite de cuantía de la sanción discutida hasta un tope de 32 U.T.M., norma que es similar a lo aplicable para el procedimiento general de reclamaciones de conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 129 del Código Tributario.

Si bien se entiende que de acuerdo a las características de este procedimiento, la naturaleza de lo sancionado es distinta a las materias ventiladas en el procedimiento general de reclamaciones, el N°7 del artículo 161 del Código Tributario dispone: “No regirá el procedimiento de este párrafo respecto de los intereses o de las sanciones pecuniarias aplicados por el Servicio y relacionados con hechos que inciden en una liquidación o reliquidación de impuestos ya notificada al contribuyente. En tales casos deberá reclamarse de dichos intereses y sanciones conjuntamente con el impuesto y de conformidad a lo dispuesto en el Título II de este Libro”.

Es decir, en aquellos casos en que la infracción tributaria diga relación con hechos que inciden en una liquidación de impuestos, no se estará a lo dispuesto en el procedimiento general de aplicación de sanciones, sino que dicha multa deberá reclamarse conjuntamente con el impuesto mediante el procedimiento general de reclamaciones. Esto es de común ocurrencia, cuando por ejemplo una liquidación de impuestos versa sobre impuestos que están sujetos a retención o recargo, dándose lugar a la aplicación de la multa contenida en el artículo N° 97 N°11 del Código Tributario. Lo anterior es sin perjuicio que el procedimiento de sanciones para esta

multa esté contenido en el procedimiento especial del artículo N° 165 del Código Tributario según veremos en los párrafos siguientes.

Por último, en cuanto a la aplicación supletoria de las normas del procedimiento general de reclamaciones, al igual que en el resto de los procedimientos especiales, el artículo 161 N° 9 del Código Tributario dispone: “En lo no establecido por este artículo y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidos en el Título II de este libro”.

d) Procedimiento Especial de Aplicación de Sanciones

Se encuentra regulado en el artículo 165 del Código Tributario, y se aplica para las infracciones sancionadas en los números 1, 2, 3, 6, 7, 10, 11, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo N° 97 del Código Tributario y a lo dispuesto en el artículo 109 del mismo cuerpo normativo.⁶⁹

Para el caso de las multas aplicadas en virtud de los números 1 inciso primero, 2 y 11 del artículo N° 97 del Código Tributario se aplicarán sin otro trámite que el de ser girados por el Servicio de Impuestos Internos. En todos los demás casos, las infracciones deberán ser notificadas personalmente o por cédula por los funcionarios del Servicio, debiendo las multas ser giradas inmediatamente vencido el plazo de 15 días con que cuenta el contribuyente para reclamar por escrito ante el Tribunal Tributario y Aduanero.

Formulado el reclamo se le otorga traslado al Servicio para que evacúe sus descargos dentro del plazo de 10 días hábiles, abriéndose término probatorio de 8

⁶⁹ Artículo 109 inciso primero: “Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto. Toda infracción a las normas tributarias que no tenga señalada una sanción específica, será sancionada con multa no inferior a un uno por ciento ni superior a un cien por ciento de una unidad tributaria anual, o hasta del triple del impuesto eludido si la contravención tiene como consecuencia la evasión del impuesto.”

días en caso de que el Juez así lo estime conveniente. La prueba se aprecia de conformidad a las normas de la sana crítica, debiendo el Juez resolver el reclamo en un plazo de cinco días desde que los autos han quedado en estado de sentencia.

En contra de la sentencia de primera instancia procede recurso de apelación en el plazo de 15 días el que se verá en cuenta, de manera preferente y sin esperar la comparecencia de las partes, salvo que la Corte de Apelaciones estime conveniente el conocimiento de ella previa vista y en conformidad a las normas aplicables a los incidentes. Contra la sentencia de segunda instancia no proceden los recursos de casación en la forma y en el fondo.

En cuanto a la aplicación supletoria de las normas del procedimiento general de reclamaciones, N° 6 del artículo 165 del Código Tributario dispone: “Se aplicarán las normas contenidas en el Título II de este Libro, al procedimiento establecido en este artículo en cuanto a la naturaleza de la tramitación lo permita”.

Por último, no obstante el carácter específico de las actuaciones reclamables contenidas en este procedimiento, el N°9 del artículo 165 del Código Tributario contempla una situación de excepción que suspende la resolución de este procedimiento cuando se ha interpuesto reclamo en contra de la liquidación de los impuestos que se originan por los hechos infraccionales sancionados en el número 20 del artículo 97 del Código Tributario⁷⁰ hasta que la sentencia definitiva que falle el reclamo en contra de la liquidación quede ejecutoriada.

Según se ha expuesto previamente, no obstante la existencia de normas particulares para cada uno de los procedimientos especiales, todos estos hacen referencia a la aplicación supletoria de las normas dispuestas para el procedimiento

⁷⁰ Artículo 97 N° 20: La deducción como gasto o uso del crédito fiscal que efectúen, en forma reiterada, los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, que no sean sociedades anónimas abiertas, de desembolsos que sean rechazados o que no den derecho a dicho crédito, de acuerdo a la Ley de la Renta o al decreto ley N° 825, de 1974, por el hecho de ceder en beneficio personal y gratuito del propietario o socio de la empresa, su cónyuge o hijos, o de una tercera persona que no tenga relación laboral o de servicio con la empresa que justifique el desembolso o el uso del crédito fiscal, con multa de hasta el 200% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar la deducción indebida.

general de reclamaciones. Lo anterior reviste importancia a partir de ciertas características del procedimiento general que podrían tener algún tipo de influencia en favorecer una conciliación en materia tributaria, lo que será analizado en el capítulo número V de la presente memoria.

De forma previa, se expone un concepto de equivalente jurisdiccional y se diferencia entre sus principales variaciones, a fin de arribar con claridad a un concepto de conciliación que permita efectuar el análisis del equivalente que pretende introducir la reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros a partir de las definiciones y aproximaciones que nos otorga el derecho procesal común.

Capítulo IV: Equivalentes Jurisdiccionales en el Derecho Procesal común y medios alternativos de resolución de conflictos

El presente capítulo tiene por propósito exponer someramente el marco conceptual de los distintos equivalentes jurisdiccionales y los medios alternativos de resolución de conflictos existentes en el derecho procesal común, exponiendo sus principales características y elementos diferenciados, con el fin de que su delimitación pueda servir como guía en el contexto del procedimiento tributario⁷¹.

En cuanto a la conciliación en particular, cuya introducción al sistema jurisdiccional tributario nacional es el punto central de análisis, se expone un desarrollo pormenorizado en el capítulo VII del presente trabajo.

I. Concepto

Los equivalentes jurisdiccionales corresponden a todos aquellos actos que sin haber emanado de la jurisdicción de los tribunales, permiten resolver un conflicto jurídico con efectos equivalentes al de una sentencia judicial.

Por su parte y desde un punto de vista conceptual, los medios de resolución alternativos de conflictos han sido definidos de la siguiente manera:

“Corresponden a todas aquellas instituciones que contribuyen a la resolución de litigios jurídicos por una vía distinta al sistema estatal o como modelo de instrumento diferente al juicio regulador en las leyes del procedimiento y que tiene por objeto la resolución de los conflictos de manera extrajudicial o de forma judicial”.⁷²

En los sistemas alternativos de resolución de conflictos se incluyen instituciones o sistemas muy variados en su construcción, distinguiéndose en la

⁷¹ Entendiendo que la diferenciación sólo se inserta a efecto de guiar los capítulos siguientes del texto.

⁷² RAMOS FERNÁNDEZ Francisco. *El sistema procesal español*. Editorial Atelier, Barcelona, 2005. p. 41.

doctrina chilena la mediación, la negociación, la conciliación, el avenimiento, el arbitraje y la transacción.⁷³

En los medios alternativos de resolución de conflicto se incluyen los mecanismos autocompositivos mediante los cuales las partes acuerdan poner fin a un conflicto jurídico sin la participación de un tercero que les imponga una decisión, cuestión que es más bien propia de los mecanismos heterocompositivos. En aquellos casos de mecanismos autocompositivos que cuentan con la participación de un tercero, éste cumple el rol de acercar a las partes para arribar a una solución colaborativa sin imponer una decisión.

A su vez, los mecanismos autocompositivos se pueden clasificar en unilaterales, tales como el desistimiento y el allanamiento y bilaterales, tales como la transacción, la mediación, el avenimiento y la conciliación.⁷⁴

Respecto a los mecanismos autocompositivos bilaterales, estos pueden clasificarse en función de; i) la intervención o no de terceros, pudiendo en este caso ser asistidos o directos como es el caso de la transacción y el avenimiento o bien indirectos como el caso del avenimiento y la conciliación; ii) la etapa procesal en que se presenten, pudiendo ser extrajudiciales como la transacción y la mediación o extrajudiciales como la conciliación y el avenimiento y iii) si constituyen equivalentes jurisdiccionales, dentro de los cuales es posible mencionar la transacción, la conciliación y el avenimiento.⁷⁵

II. Equivalentes Jurisdiccionales en particular

A continuación se exponen las principales características de los medios autocompositivos bilaterales, dentro de los cuales se encuentra la conciliación, equivalente jurisdiccional que motiva el desarrollo de la presente memoria.

⁷³ NÚÑEZ Ojeda Raúl-PÉREZ Ragone Álvaro. *Manual de Derecho Procesal Civil Parte General*. Editorial Thomson Reuters. Santiago, 2013. p. 323.

⁷⁴ En el derecho penal se puede agregar la suspensión condicional del procedimiento y los acuerdos reparatorios.

⁷⁵ JORQUERA GONZÁLEZ, Laura Isabel; NILO DUQUE, Camila Alejandra. "La conciliación en la Libre Competencia". Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, 2014. p. 16.

a) Conciliación

Corresponde a una actividad desplegada ante un tercero por las partes de un conflicto con el objeto de llegar a una composición justa del mismo, pudiéndose darse entre privados o ante organismos públicos.

Eduardo Couture la ha definido como:

“El acuerdo o aveniencia de partes que, mediante renuncia, allanamiento o transacción, hace innecesario el litigio pendiente o evita el litigio eventual”⁷⁶

En cuanto a su naturaleza jurídica, la conciliación como mecanismo alternativo de solución de conflictos presenta no sólo elementos autocompositivos, sino también heterocompositivos por cuanto el juez cuenta con una activa participación, promoviendo en general las bases de acuerdo sobre las cuales las partes podrían llegar a conciliar, obrando como un amigable componedor entre las partes, sin que la proposición de estas bases de acuerdo lo inhabilite para seguir conocimiento del asunto controvertido, según dispone el artículo 263 del Código de Procedimiento Civil.

En cuanto a los requisitos para que opere la conciliación, se ha señalado que i) debe tratarse de un juicio civil; ii) que no se trate de procedimientos exceptuados por la ley; iii) que el procedimiento sobre el cual se llama a conciliación recaiga sobre derechos susceptibles de transarse, que son aquellos que las partes pueden disponer libremente y cuya transacción no está prohibida por la ley y; iv) que existan hechos sustanciales pertinentes y controvertidos entre las partes.⁷⁷

La conciliación puede ser además preventiva o preprocesal o intraprosesal, siendo esta última la regla general, toda vez que a excepción de la audiencia previa en el derecho de familia⁷⁸, la norma que rige la conciliación en nuestro sistema jurídico se encuentra consagrada en el artículo 262 del Código de Procedimiento

⁷⁶ COUTURE Eduardo. *Vocabulario jurídico*. Ediciones de Palma. Argentina, 1997. p. 55-57.

⁷⁷ CORREA SELAMÉ, Jorge. *Curso de derecho procesal civil, tomo III*. Editorial Jurídica de Santiago, 2014. p. 31.

⁷⁸ Referida a la reunión de las partes con el Consejero Técnico del Tribunal con asistencia de sus abogados al momento previo del ingreso a la audiencia preparatoria.

Civil, siendo procedente en la mayoría de los casos en más de una ocasión durante el transcurso del juicio, limitándose las partes a conciliar sólo respecto de aquellas prestaciones y contraprestaciones que se encuentren debatidas en el juicio, pudiendo ser dicha conciliación de carácter total o parcial.

La conciliación intraprocesal no inhabilita al juez para seguir conociendo del asunto en caso de que las partes no puedan llegar a un acuerdo, toda vez que la proposición de las bases de acuerdo no adelanta la resolución que el juez dará en la sentencia, no generándose causales de implicancia o recusación y teniendo siempre la posibilidad de dictar sentencia de fondo.⁷⁹

En cuanto a su carácter de equivalente jurisdiccional, el artículo 267 del Código de Procedimiento Civil señala:

“De la conciliación total o parcial se levantará acta, que consignará sólo las especificaciones del arreglo; la cual subscribirán el juez, las partes que lo deseen y el secretario y se estimará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales.”

De lo anterior se desprende que, habiendo arribado las partes a una solución colaborativa del conflicto, éste se mirará para todos los efectos como una sentencia ejecutoriada contra la cual no serán procedentes recursos para impugnarla, cuestión que no sólo le da carácter de equivalente jurisdiccional.

b) Transacción

El profesor Juan Colombo Campbell la ha definido como:

“Un mecanismo autocompositivo en virtud del cual las partes, mediante concesiones recíprocas, le ponen término al conflicto con efecto de cosa juzgada”⁸⁰

⁷⁹ En el proyecto del artículo 132 bis del Código Tributario, la mención es explícita en este sentido.

⁸⁰ COLOMBO CAMPBELL Juan. *Los actos procesales*. Editorial Jurídica de Chile, volumen 2. Santiago, 1997. p. 394.

En cuanto a su regulación legal, ésta se encuentra contenida en los artículos 2446 y siguientes del Código Civil. En particular, el artículo 2446 de este cuerpo normativo señala:

“La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual.

No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa”

En cuanto a sus efectos, el artículo 2460 del Código Civil dispone:

“La transacción produce el efecto de cosa juzgada en última instancia, pero podrá impetrarse la declaración de nulidad o la rescisión de conformidad a los artículos precedentes”

Así, se ha señalado que para que pueda existir una transacción es necesario que copulativamente se cumplan los requisitos de: i) existencia de un conflicto entre las partes o que se pretenda precaver un eventual litigio; ii) concesiones recíprocas entre las partes y iii) que las partes puedan disponer de los derechos que se pretenden transar.⁸¹

En cuanto a sus características principales, es posible señalar que constituye un acto jurídico bilateral, siendo esencialmente a su vez un contrato que puede alcanzar la característica de equivalente jurisdiccional con efecto de cosa juzgada, caracterizándose principalmente porque además no requiere de la participación de un tercero, es decir, es esencialmente directo y extrajudicial.

c) Mediación

Es posible definir la mediación como “una forma pacífica de solución de conflictos, en la que las partes enfrentadas, ayudadas por un mediador, puedan resolver sus disputas, en un foro justo y neutral, hasta llegar a una solución

⁸¹ Artículo 2447 del Código Civil. Adicionalmente, esto explica también que la facultad de transigir se encuentra dispuesta en las facultades especiales del artículo 7° del Código de Procedimiento Civil respecto del mandatario judicial.

consensuada, que se traduce en un acuerdo satisfactorio y mutuamente aceptado por las partes”⁸²

Principal importancia reviste la figura del mediador como tercero imparcial dentro del proceso de mediación, pues es éste quien escucha a las partes e intenta proponer formas de solución al conflicto. El rol del mediador, por tanto, no es la un observador pasivo sino que tiene la iniciativa suficiente para instar y facilitar la discusión y posterior resolución de la disputa. Deberá acercar a las partes para que éstas directamente lleguen a un acuerdo, orientarlas y abrir la puerta a soluciones creativas que respeten los intereses de las partes en juego.”⁸³

En Chile ha tenido principal aplicación en los procedimientos de derecho de familia, principalmente a través del establecimiento de la mediación obligatoria previa al inicio de los procedimientos jurisdiccionales por ejemplo, en materia de alimentos y de cuidado personal, donde la existencia de una mediación frustrada es un requisito de admisibilidad de la demanda. Es a partir de la entrada en vigencia de la ley 19.968 de 2004, que crea los Tribunales de Familia en donde se introduce la mediación como una forma alternativa de solución de conflictos de forma reglada, en principio, voluntaria. Luego en el año 2006, se estimó como una de las razones del *colapso* de la justicia de familia la voluntariedad de la mediación, modificándose la norma para establecer en ciertos procedimientos una mediación obligatoria, lo que quedaría consagrado en 2008, mediante la dictación de la Ley 20.286.⁸⁴

Podría agregarse también los reclamos interpuestos por los interesados en contra de los prestadores de salud *público cuando ellos se funden en la alegación de haber sufrido daños ocasionados en el cumplimiento de sus funciones de otorgamiento de prestaciones de carácter asistencial*, la cual se encuentra regulada a través de la ley 19.966 de 2004. Esta ley hace obligatorio recurrir ante el Consejo de Defensa del Estado a presentar el correspondiente reclamo, y, sólo en caso de

⁸² MEJÍAS GÓMEZ, Juan Francisco. *Resolución alternativa de conflictos, Cursos sobre resolución alternativa de conflictos*, Generalitat de Valencia, Valencia, 1997, pág. 26.

⁸³ ÁLVAREZ Viviana y ORTEGA Pamela. *La mediación como medio idóneo en la resolución de conflictos*. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. 2012. p. 13.

⁸⁴ CORREA CAMUS, Paula. La experiencia de la mediación familiar en Chile. Elementos para una política pública futura. EN Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política. Agosto de 2014.

fracasar el procedimiento, se faculta para dirigirse ante los Tribunales de Justicia para obtener la debida protección de los derechos que se pretenden vulnerados por la Administración Pública, encontrándonos por tanto frente a un requisito que tiene carácter de imperativo y previo a la interposición de la demanda, constituyendo un presupuesto procesal para poder ejercer la acción correspondiente.⁸⁵

Desde un punto de vista de sus características, en general la mediación se trata de una forma autocompositiva, bilateral y extraprocesal de resolución de conflictos, mediante el cual las partes, con la ayuda de un tercero imparcial, pretenden evitar la generación de conflictos jurisdiccionales, estableciéndose como un requisito previo obligatorio para ejercer la acción en sede jurisdiccional.

d) Avenimiento

El avenimiento corresponde conceptualmente al acuerdo que logran directamente las partes de un proceso en virtud del cual ponen término a su conflicto pendiente de resolución judicial, expresándolo así el tribunal que está conociendo la causa.⁸⁶

No se encuentra regulado expresamente en la legislación, no obstante en ciertos pasajes del Código de Procedimiento Civil se emplea el concepto avenimiento para referirse a la conciliación, cuestión que tiende a generar una confusión conceptual entre ambos mecanismos.⁸⁷

En cuanto a sus características generales, corresponde a un acto jurídico procesal, bilateral y autocompositivo, cuyo valor de equivalente jurisdiccional estará dado en la medida en que haya sido aprobado previamente por un Tribunal

⁸⁵ Para ver en mayor detalle un análisis de este procedimiento y su naturaleza como medio de resolución de conflictos, en particular de la participación que le cabe al CDE y la discusión acerca de la eventual naturaleza *jurisdiccional* que podría atribuirse a sus potestades, véase: GUTIÉRREZ ARAQUE, María José. *La mediación en salud y el acceso a la justicia*. EN Revista de Derecho, N° 20. Disponible en el sitio web del Consejo de Defensa del Estado: <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/a7654fb1-b031-4cd3-b2dc-0bc8b7f779e1/rev_20_08+la+mediacion+en+salud.pdf?MOD=AJPERES> Fecha de consulta: 24 d junio de 2017.

⁸⁶ COLOMBO CAMPBELL Juan. Ob. Cit. p. 410.

⁸⁷ JORQUERA GONZÁLEZ, Laura Isabel; NILO DUQUE, Camila Alejandra ob. cit. p. 24.

competente o autorizado ante un Ministro de Fe o por dos testigos de actuación.⁸⁸ En este sentido el profesor Juan Colombo ha señalado que sólo es posible avenir derechos disponibles, correspondiéndole al juez efectuar el control y decidir cuál es el contenido del avenimiento que puede resultar jurídicamente procedente, debiendo seguir adelante con el proceso en caso que el avenimiento que pretende efectuar las partes no se encuentre ajustado a derecho.⁸⁹

Se trata de un mecanismo autocompositivo de carácter bilateral, indirecto y asistido por el juez que conoce del conflicto sometido a su decisión.

⁸⁸ Artículo 434 N° 3 del Código de Procedimiento Civil, a propósito de los títulos ejecutivos perfectos y el valor del acta de avenimiento.

⁸⁹ COLOMBO CAMPBELL Juan. *La Jurisdicción del Derecho Chileno*. Editorial Jurídica, 1991. P. 21.

Capítulo V: Aspectos relacionados con la conciliación y la valoración de la prueba aportada ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros en el procedimiento general de reclamo

I. Consideraciones Generales

El presente capítulo tiene por propósito señalar los principales aspectos en torno a la valoración de los elementos probatorios ofrecidos por las partes dentro del juicio tributario, a fin de evidenciar cómo estos resultan de la mayor relevancia para constituirse como un incentivo real para arribar a una solución conciliatoria.

Por esta misma razón, las ideas contenidas en este capítulo se encuentran estrechamente relacionadas con lo señalado en el capítulo siguiente, toda vez que⁹⁰ en su conjunto permiten obtener un panorama de las variables a tener en consideración a la hora de definir una eventual conciliación, tanto desde la perspectiva del contribuyente como del Servicio de Impuestos Internos.

En los párrafos siguientes se analizan los principios del procedimiento general de reclamaciones relacionados principalmente con las facultades del Juez Tributario para valorar la prueba aportada durante el juicio, los que podrían constituirse como un incentivo a la conciliación por parte del Fisco, sobre todo en aquellos caso donde estos elementos, no encontrándose excluidos de la prueba admisible, no han estado a la vista del Servicio en la etapa de fiscalización previa. Por otra parte, también se expone cómo una debilidad probatoria podría incentivar a los contribuyentes a arribar a una situación colaborativa cuando el riesgo de confirmación del acto recurrido parece inminente.

Para efectuar este análisis, la primera parte se refiere a la existencia de un verdadero procedimiento contencioso-administrativo en materia tributaria a partir de la entrada en vigencia de la Ley 20.322 y cómo tanto la doctrina nacional como extranjera han efectuado la distinción entre procedimientos contenciosos-

⁹⁰ Referida a la reunión sostenida con el Consejero Técnico del Tribunal al momento previo al ingreso de las partes a la audiencia preparatoria de juicio.

administrativos asociados a una acción de nulidad y en consecuencia a un mero control de legalidad de los actos de la Administración del Estado y procedimientos contenciosos administrativos de plena jurisdicción destinados a determinar la existencia de un derecho en favor de los contribuyentes.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema han superado la discusión inicial surgida al inicio de la entrada en vigencia de la ley, para determinar que el procedimiento general de reclamaciones es un procedimiento de plena jurisdicción encaminado a la declaración de un derecho en favor de un particular.

Esta conclusión permite desechar el argumento reiteradamente expuesto por parte del Servicio de Impuestos Internos al momento de evacuar sus traslados en juicios de reclamaciones tributarias durante los primeros años de entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, en los cuales sostuvieron de forma reiterada que el Juez Tributario y Aduanero debía limitarse sólo a realizar un control de legalidad del acto administrativo reclamado, toda vez que en caso de efectuar una valoración de los antecedentes contables y tributarios aportados por los contribuyentes, ya sea que estos hayan sido o no aportados en el proceso de fiscalización previo. Esto daba lugar a la realización de una “nueva auditoría” por parte del Tribunal Tributario y Aduanero, lo que contrariaba el texto de la ley, por cuanto, por expreso mandato legal, las facultades de fiscalización estaban otorgadas exclusivamente al Servicio de Impuestos Internos y no a los Tribunales.

La superación de esta discusión permitió concluir que los jueces Tributarios y Aduaneros y nuestras Cortes de Apelaciones se encontraban plenamente facultados para efectuar la valoración de las probanzas rendidas por las partes en juicio señalando principios contenidos en el artículo N° 132 del Código Tributario tales como: i) la valoración de la prueba debe efectuarse de conformidad a las reglas de la sana crítica; ii) los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por la solemnidad prevista por la ley; iii) en aquellos casos donde se requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad; iv) se admitirá en general cualquier medio probatorio apto para producir

fe y v) sólo se excluirán como medios probatorios aquellos antecedentes que, siendo solicitados determinada y específicamente en la Citación a la que hace referencia el artículo N° 63 del Código Tributario, no hayan sido aportados, no habiéndose probado que aquello haya acontecido por causa que no le resulte imputable.

Es decir, la inadmisibilidad probatoria en materia tributaria en la instancia jurisdiccional queda en principio limitada sólo a aquellos antecedentes solicitados en la Citación del artículo N°63 del Código Tributario en forma determinada y específica, permitiendo en consecuencia que todos los demás antecedentes que permitan dar fe de los hechos que se alegan, puedan ser valorados por los jueces Tributarios y Aduaneros conforme a las reglas de la sana crítica, con independencia de si estos estuvieron o no a la vista del ente fiscalizador al momento de emitir el acto reclamado. Ello podría provocar un efecto en la estrategia de defensa elegida por el contribuyente para determinar el momento dentro del juicio en que la prueba es rendida, toda vez que al aportar antecedentes contundentes de la veracidad de lo alegado, particularmente en los juicios de acreditación⁹¹, esto podría generar un gran incentivo para el Fisco para acordar poner fin al conflicto mediante una conciliación, ya sea que se allane al reclamo del contribuyente o que puedan arribar a una solución intermedia.

A continuación se presenta el análisis detallado de los principales puntos expuestos en esta introducción.

II. El Procedimiento General de Reclamaciones es un procedimiento contencioso-administrativo

Previo a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322 de 2009 y según señalaron autores como Pedro Pierry Arrau⁹², el sistema de procedimientos

⁹¹ Estos hacen referencia principalmente a todos aquellos juicios de reclamaciones tributarias que se originan por la falta de antecedentes contables y respaldos documentales que permitan justificar la veracidad de las partidas y montos declarados por los contribuyentes. Al no encontrarse sujetos a inadmisibilidad probatoria, y en consecuencia poderse aportar en la etapa jurisdiccional, el momento en que estos fueren acompañados podría alterar la disposición del Fisco para arribar a una conciliación.

⁹² PIERRY ARRAU, Pedro. “*Tribunales contencioso-administrativos*”. Revista de derecho del Consejo de Defensa del Estado, año 2000. p.1. Disponible en: <<

tributarios en Chile no podía considerarse como un procedimiento contencioso-administrativo, debido a que según se ha expuesto, el Servicio de Impuestos Internos efectuaba un conocimiento y decisión sobre actos propios, de manera tal que una vez que el Director Regional del Servicio emitía una sentencia en contra de un funcionario de un rango inferior, dicho acto no difería sustancialmente de la filosofía que se encuentra detrás de un recurso jerárquico.

En efecto, el profesor Pierry señala que el antiguo sistema de jurisdicción tributaria y aduanera no se refería a la existencia de Tribunales propiamente tales, sino que el sistema chileno encontraba su origen en el model del *agency* norteamericana, como efecto de la denominada misión Kemmerer de la década del 20. Se trataría de una agencia o servicio público que estaría dotado de ciertas funciones cuasi-judiciales, pero que en realidad tendría como propósito constituirse como una etapa administrativa previa al reclamo ante un Tribunal propiamente tal. Al respecto señala:

Lo que ocurre, es que el Código Tributario en el Título I del Libro Tercero denomina como tribunales a los Directores Regionales, error terminológico que proviene de aplicar la terminología anglosajona en Chile, siendo entonces, su denominación, un tribunal administrativo de aquellos con funciones cuasi judiciales, internos de las agencias gubernamentales, como las del sistema de common law. El derecho continental, en cambio, a esta etapa denomina, etapa previa administrativa, siendo en algunas legislaciones necesario agotarla previamente antes de recurrir a la justicia⁹³

De esta forma, el antiguo juez tributario no era, a la luz del derecho continental, un juez propiamente tal, sino que se trataría de una etapa administrativa previa en que la misma autoridad conocería de reclamos en contra de sus propias resoluciones, lo que existiría con o sin norma expresa y se conocería como recurso superior o jerárquico, el que ya se encontraría consagrado en el artículo N° 9 de la Ley N° 19.880 de Bases de los Procedimientos Administrativos.

<https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/485bc27e-c057-4867-818e-d70b48b839ab/5.pdf?MOD=AJPERES>>> [Fecha de consulta: 18 de abril de 2016]

⁹³ PIERRY ARRAU, Pedro. Op. cit. p. 1.

Sin embargo, con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, el Procedimiento General de reclamaciones se constituye como una acción contenciosa administrativa especial, en virtud de la cual es posible realizar un control jurisdiccional respecto de los actos emitidos por la Administración Tributaria ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, los que a su vez se encuentran sometidos a la supervigilancia de la Corte Suprema, según se desprende de los artículos N° 8 y 11 de la Ley N° 20.322 y del artículo N° 79 de la Constitución Política de la República.

En relación a los procedimientos contencioso-administrativos, el profesor Carlos Carmona reconocía, a partir del catastro de 950 leyes promulgadas entre el año 2000 y el año 2003, la existencia de cerca de 120 procedimientos contencioso-administrativos, los que sin embargo se encontrarían en su mayoría ocultos debido al empleo indiscriminado de la acción de protección por parte de los ciudadanos, registrando en común estos procedimientos la ausencia de regulación específica y jurisprudencia abundante que determinase el sentido y alcance de los mismos. Es decir, la característica de lo contencioso administrativo en Chile diría más bien relación con el empleo de soluciones casuísticas para ciertas infracciones administrativas con pocos elementos coincidentes entre sí, mostrándose una tendencia hacia la creación de instancias arbitrales o con procesos de mediación previa a las demandas ante tribunales ordinarios.⁹⁴

Sin embargo, y pese a la dispersión de los procedimientos y recursos contenciosos administrativos, la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema ha sido uniforme al reconocer la existencia de dos procedimientos principales en esta materia, distinguiendo entre acciones de nulidad y acciones de plena jurisdicción. Al respecto ha señalado⁹⁵:

⁹⁴ CARMONA SANTANDER, Carlos. *“El contencioso administrativo entre 1990-2003”*. EN Ferrada Borquez, Juan Carlos (coordinador). *“La Justicia Administrativa”*. Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2005. p. 238-240.

⁹⁵ Corte Suprema, Sentencia Rol N° 1203-2006 en autos caratulados “Eyzaguirre Cid Germán con Fisco”; Corte Suprema, Sentencia Rol N° 3237 en autos caratulados “Le Roy Barría Marcela María con Esva S.A.”; Corte Suprema, Sentencia Rol N° 8741-2012 en autos caratulados “Corvacho Butrón Nelson y otros con Ministerio de Bienes Nacionales”; Corte Suprema, Sentencia Rol N° 5343-2013 en autos caratulados “Inmobiliaria Promash Limitada con Municipalidad de Quinta Normal”. Tal como los señalados, existen una serie de fallos del mismo tenor.

“Que esta Corte Suprema ha señalado en numerosas oportunidades la distinción entre las acciones encaminadas únicamente a conseguir la nulidad de un acto administrativo y aquellas que miran a la obtención de algún derecho a favor de un particular. Así, se indicó en “Le Roy Barría Marcela María con Esval S.A.”, rol ingreso Corte N ° 3237 -2007, fallo de 27 de enero de 2009, lo siguiente:

Que resulta procedente para el análisis del recurso dejar formulada una necesaria distinción entre las acciones encaminadas únicamente a conseguir la nulidad del acto administrativo y aquéllas que miran a la obtención de algún derecho a favor de un particular.

Las primeras pueden interponerse por cualquiera que tenga interés en ello, presentan la particularidad de hacer desaparecer el acto administrativo con efectos generales, “erga omnes” y requieren de una ley expresa que las consagre, como ocurre con el artículo 140 de la ley N° 18.695, Orgánica Constitucional de Municipalidades, que instituye el reclamo de ilegalidad contra las resoluciones u omisiones ilegales de los órganos municipales.

En cambio, las segundas presentan las características de ser declarativas de derechos, en que la nulidad del acto administrativo se persigue con el propósito de obtener la declaración de un derecho a favor del demandante

Décimo: Que las acciones declarativas de derechos, de claro contenido patrimonial, producen efectos relativos, limitados al juicio en que se pronuncia la nulidad y se encuentran sometidos, en lo concerniente a la prescripción, a las reglas generales sobre dicho instituto, contempladas en el Código Civil, entre otras, a las disposiciones de sus artículos 2332, 2497, 2514 y 2515.”

Sobre esta distinción conceptual entre los procedimientos contencioso-administrativos, originaria del derecho francés, el Profesor Pedro Pierry ha señalado:

“Desde el punto de vista doctrinario y de derecho comparado, es necesario distinguir entre las acciones encaminadas únicamente a obtener la nulidad de

un acto administrativo y aquellas destinadas a obtener la declaración de un derecho a favor de un particular. Las primeras y que corresponden a lo que se denomina en el derecho francés '*recours pour excès de pouvoir*', son aquellas que pueden interponerse por cualquiera que tenga algún interés. Sus plazos son muy breves y tienen la particularidad de hacer desaparecer el acto administrativo con efectos generales '*erga omnes*'. La brevedad de los plazos se comprende por la absoluta necesidad de establecer la certeza de los actos administrativos.

En Chile, un ejemplo de este tipo de acciones es el denominado recurso de ilegalidad en derecho municipal. El otro tipo de acciones son las declarativas de derechos, denominadas '*de plena jurisdicción*', por cuanto el juez al pronunciar un derecho de un particular puede hacer todo lo que corresponda para ello, incluso anular el acto para declarar el derecho. Está sujeto a plazo de prescripción de carácter general, de años. Su característica principal es que todo pronunciamiento que implique la anulación de actos administrativos es de efectos relativos y sólo para el juicio concreto. Esta acción de plena jurisdicción corresponde al contencioso de los derechos en general y de los cuales su aspecto más importante es el contencioso de la responsabilidad (...)"

Añade:

"En Chile generalmente se ha confundido la denominada acción de nulidad de derecho público, sin hacer la distinción anterior. En realidad son inexistentes los casos en que se solicita la nulidad con efectos generales por alguien que no tenga un derecho comprometido, que es lo que propiamente debiera denominarse acción de nulidad de derecho público. Siempre, lo que se solicita es la declaración de un derecho, por lo que estrictamente hablando, lo que se ejerce son acciones de plena jurisdicción. En todos los juicios en que sonoramente se comienza señalando que se ejerce la '*acción de nulidad de*

derecho público, en realidad siempre se termina solicitando la declaración de un derecho a favor del demandante”.⁹⁶

En los párrafos siguientes se exponen las principales diferencias entre los procedimientos contencioso-administrativos encaminados a buscar la declaración de nulidad del acto administrativo y los procedimientos de plena de jurisdicción para exponer cómo el Procedimiento General de Reclamaciones se constituye como un procedimiento de plena jurisdicción. Para exponer las diferencias entre ambos, se seguirá el criterio desarrollado por el autor Gonzalo Vergara Quezada⁹⁷, quien a su vez, siguiendo el criterio adoptado por la Corte Suprema, pone el énfasis en tres aspectos principales: a) Contenido de la acción del recurrente; b) Características del interés que detenta el sujeto activo; y c) Efectos que se producen sobre el acto recurrido.

i) Procedimiento contencioso administrativo equivalente a una acción de nulidad

El procedimiento contencioso administrativo asimilable a una acción de nulidad supone que el juez debe ceñirse sólo a establecer un control de legalidad del acto administrativo. Es decir, lo que se encuentra sujeto a su conocimiento son las circunstancias que tuvo en vista la administración al momento de emitir el acto recurrido. Sin embargo, limita sus facultades para, conociendo de los hechos y del derecho, dejar sin efecto el acto recurrido y emitir un pronunciamiento que lo sustituya. La labor del juez se reduce a determinar si el acto se ha emitido bajo presupuestos de legalidad.

⁹⁶ PIERRY ARRAU, Pedro. “Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema. En: Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado. p. 5. Disponible en: << <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/cde82685-8d6f-49ad-bb67-066dcb155197/2.pdf?MOD=AJPERES> >> Fecha de consulta: 19 de abril de 2016.

⁹⁷ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. “El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”. En Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. Disponible en: << <http://www.cetuchile.cl/images/docs/revista10/07.pdf> >> p. 180-183. Fecha de consulta: 19 de abril de 2016.

En este sentido, y utilizando el criterio propuesto en los párrafos precedentes, un procedimiento contencioso administrativo que equivale a una acción de nulidad se caracteriza por:

- a) En cuanto al contenido de la acción del recurrente: Lo que busca el sujeto activo es que se declare la nulidad del acto recurrido, sin buscar que dicho acto sea sustituido por otro emitido por el juez conforme a derecho o que se declare en su lugar un derecho subjetivo a su favor.
- b) Características del interés del sujeto activo: En el caso de la acción de nulidad, el interés que detenta el sujeto activo es de carácter general, de manera que, a diferencia del procedimiento de plena jurisdicción, éste no requiere de la existencia de un interés subjetivo.
- c) Efectos que se producen sobre el acto recurrido: El efecto de la declaración de nulidad en este tipo de procedimiento genera un efecto de carácter general o *erga omnes*, lo que lo diferencia de un procedimiento de plena jurisdicción en que el pronunciamiento emitido por el juez es de carácter particular, afectando la declaración de un derecho subjetivo.

ii) Procedimiento contenciosos-administrativo de plena jurisdicción y relación con el Procedimiento General de Reclamaciones tributarias

En la presentación de este capítulo se han expuesto las principales características de los procedimientos contencioso administrativos de plena jurisdicción y cómo estos, por la vía de la Ley 20.322 que creó los Tribunales Tributarios y Aduaneros, fueron introducidos a los procedimientos tributarios tanto por la vía del procedimiento general de reclamaciones del artículo 123 y siguientes del Código Tributario, así como a los demás procedimientos especiales regulados en el Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

Atendido el carácter general y supletorio de los demás procedimientos especiales, a continuación se analiza cómo, a partir de los actos reclamables contenidos en el artículo 124 del Código Tributario y de las demás normas que

regulan el procedimiento, es posible caracterizar que el procedimiento general de reclamaciones es un procedimiento de plena jurisdicción.

El artículo 124 del Código Tributario señala en sus incisos primero y segundo a propósito de las actuaciones reclamables:

“Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago, o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido. En los casos que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro.

Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquier de las peticiones a que se refiere el artículo 126.”⁹⁸

En la práctica, la mayoría de los juicios de reclamaciones tributarias se inician por la vía del reclamo interpuesto por los contribuyentes en contra de Liquidaciones de Impuestos y de Resoluciones que deniegan devoluciones, siendo reclamados, en mucho menor cantidad, los giros y pagos a que dichas determinaciones de impuestos pudieran dar lugar.

En el caso de las liquidaciones y resoluciones, ellas encuentran su fundamento legal en el artículo 24 del Código Tributario y dicen relación con las determinaciones de impuesto que efectúa el Servicio de Impuestos Internos en el uso de sus facultades de fiscalización dentro de los periodos de prescripción. Por regla general, la emisión de una liquidación viene precedida de una etapa administrativa de requerimiento de antecedentes mediante la cual el Servicio requiere al

⁹⁸ Artículo 126 del Código Tributario señala que no constituirán reclamo de devolución cuyo fundamento sea: 1) Corrección de errores propios del contribuyente; 2) obtener la devolución de sumas pagadas doblemente o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas; 3) La restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o que establezcan franquicias tributarias. Adicionalmente señala que no serán reclamables los actos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos que obedezcan a manifestaciones de la facultad interpretativa de la ley tributaria, como lo son las Circulares, Resoluciones, Oficios, entre otros.

contribuyente, confirmar o modificar sus declaraciones de impuestos cuando existen antecedentes fundados para suponer que existen errores u omisiones en las declaraciones de impuesto, que darían lugar a una subdeclaración. Para estos efectos, y en caso de que el contribuyente no aporte antecedentes o estos, a juicio de Servicio, sean insuficientes, el ente fiscalizador efectúa los agregados de estas partidas no declaradas, sub declaradas o declaradas erróneamente, a la Renta Líquida Imponible del Contribuyente, determinando una nueva base imponible que, dependiendo de lo declarado por el contribuyente (pérdida o utilidades) puede dar lugar a la determinación de nuevos impuestos a pagar.

En el caso de las Resoluciones, el acto que más comúnmente se somete al conocimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros dice relación con los actos denegatorios de las devoluciones de impuestos solicitados por los contribuyentes. Particularmente cuando dicha devolución ha sido determinada por la vía de imputar la pérdida del ejercicio, determinada en los términos de los artículos 29 a 33 de la Ley de Impuesto de la Renta, a las utilidades no retiradas o distribuidas. Esto se permite en virtud de lo dispuesto en el artículo 31 N°3 de la Ley de Impuesto a la Renta, norma que, en aplicación del método dispuesto por los artículos 93 a 97 de la Ley de Impuesto a la Renta, permite a los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría recuperar el impuesto pagado por estas utilidades no retiradas o distribuidas, lo que se denomina en la práctica solicitud de devolución de Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas (PPUA).

Esta imputación y posterior devolución, da lugar a la revisión por parte del Servicio de Impuestos Internos de las partidas que determinan dicha pérdida, así como las utilidades con crédito o sin créditos registradas en el FUT (Fondo de Utilidades Tributarias), lo que genera una etapa de fiscalización que determina si el resultado del ejercicio declarado por el contribuyente da lugar a las devoluciones solicitadas. Estas pueden estar compuestas por Pagos Provisionales Mensuales (PPM) pagados en exceso, créditos por gastos de capacitación u otros conceptos que puedan dar lugar a devoluciones por parte del Fisco. Luego, cuando el Servicio deniega total o parcialmente la devolución solicitada, mediante la emisión de una

Resolución que así lo declara, ésta puede ser sometida a conocimiento del Juez Tributario y Aduanero por la vía de interponer un reclamo tributario. Así, si bien dicha resolución no es un Liquidación, Giro o Pago, sí es un acto emitido por la administración que incide en la base de determinación de un impuesto.

Lo anterior se manifiesta en la expresión “interés actual comprometido” a la que hace referencia el artículo 124 del Código Tributario no dice relación con un interés general como podría ser la legitimación activa requerida para invocar un procedimiento contencioso administrativo equivalente a una acción de nulidad, sino que lo que busca el contribuyente que activa la acción jurisdiccional por la vía de la interposición de un reclamo busca precisamente que lo que se declare es un interés subjetivo a su favor, por la vía de una sentencia de alcance particular, sin efecto *erga omnes* como es el caso de los procedimientos de nulidad previamente referidos.

A fin de mantener el orden de exposición de las características de un procedimiento de plena jurisdicción y su relación con el procedimiento general de reclamaciones, a continuación se analizan sus principales elementos.

a) En cuanto al contenido de la acción del recurrente: Se señaló previamente que lo que el sujeto activo busca en un procedimiento de nulidad, es que se declare sólo la nulidad del acto recurrido, sin que en su lugar el juez emita ningún pronunciamiento distinto. Si bien esta característica podría ser propia de un reclamo en contra de una liquidación de impuestos, por cuanto su anulación permitiría confirmar la declaración de impuestos original del contribuyente, nada obsta a que en conocimiento de la prueba, el Juez pueda tener por acreditada parcialmente las partidas liquidadas por el Servicio. En el caso de los reclamos interpuestos en contra de Resoluciones, normalmente no sólo se busca dejar sin efecto el acto reclamado, sino que se ordene la devolución en los términos solicitados. De lo anterior se desprende que el propósito que busca el contribuyente por la vía del procedimiento general de reclamaciones no se ajusta a un procedimiento de nulidad, por cuanto la petición concreta al aparato jurisdiccional no es la mera declaración de nulidad del acto en todos los casos y aun, si en un caso concreto así lo fuera, no se cumplen los demás

supuestos que permiten sostener que estaríamos en presencia de un procedimiento de nulidad.

- b) Características del interés del sujeto activo: En los procedimientos de plena jurisdicción el interés del sujeto activo debe ser particular, toda vez que su acción busca que un juez independiente declare un derecho subjetivo a su favor en la sentencia. En el caso del procedimiento general de reclamaciones tributarias es evidente que, por regla general, el único sujeto interesado en que se dejen sin efecto las partidas liquidadas por el Servicio, o que se dé lugar a las devoluciones solicitadas, es el propio contribuyente, no existiendo en ningún caso un “interés general” que habilite la interposición de un reclamo tributario.

Esto dice directa relación no sólo con las normas de comparecencia previa en la etapa administrativa al tenor de lo dispuesto en el artículo 9 del Código Tributario o de lo dispuesto en el artículo 129⁹⁹ del mismo cuerpo legal que regulan expresamente que el sujeto que actúa en nombre de otro deberá previamente dar cuenta del mandato con el que actúa, sino que dice también relación con el contenido de la petición misma que se plantea al Tribunal Tributario y Aduanero. Lo que se pretende es que deje sin efecto una Liquidación, Giro, Pago o Resolución, la que ha sido emitida de forma previa por el Servicio a un contribuyente en particular, por lo que en caso de que el reclamo sea admitido, será sólo ese acto el que sea dejado sin efecto, de manera tal que no se puede advertir cómo podría sostenerse que la legitimación activa para la puesta en marcha del procedimiento dice relación con un “interés general” como permite un procedimiento contencioso administrativo de nulidad.

Así, si bien el Servicio ha pretendido sostener que este procedimiento es un control de legalidad del acto administrativo, con el propósito principal de minar las

⁹⁹ Esta norma señala también que durante la tramitación del juicio los expedientes serán públicos sólo para las partes, lo que va en contra de una acción cuya naturaleza es de interés general. Esto resulta del todo razonable a partir de la importancia y delicadeza de la información tributaria de los contribuyentes, sin embargo, sería útil o necesario establecer una regulación que determinara el límite entre el secreto tributario y la igualdad ante la ley.

atribuciones del Juez Tributario y Aduanero, reducir la revisión de sus actos administrativos y evitar la valoración de la prueba por parte del Tribunal, el interés actual que debe acreditar cada contribuyente dice relación no sólo con lo dispuesto en el artículo 124 del Código Tributario, sino también con las políticas de comparecencia propias del Servicio de Impuestos Internos en la etapa administrativa previa. Esto queda de manifiesto no sólo en la práctica diaria, sino también en lo dispuesto en la Circular N° 54 de septiembre de 2002 que regula la comparecencia de los contribuyentes ante el Servicio de Impuestos Internos, prohibiendo expresamente la comparecencia en favor del “interés general” que sí estaría permitido en un procedimiento de nulidad, lo que sin duda sería expuesto por los Departamentos Jurídicos de las distintas Direcciones Regionales para que se tengan por no interpuestos los reclamos tributarios respectivos en aquellos casos donde no se ratifique por el contribuyente cuyo interés particular pueda verse afectado con el acto recurrido.

- c) Efectos que se producen sobre el acto recurrido: El efecto de la declaración de nulidad del acto es de carácter particular, toda vez que declara o deniega la existencia de un derecho en favor del contribuyente recurrente respecto del acto reclamado en particular, limitando la labor del juez al control de la acción de la administración sólo respecto de ese acto y no de otros, ni respecto de otros contribuyentes que no hayan motivado el ejercicio de una acción jurisdiccional particular.

El análisis de los elementos anteriores permite establecer con claridad que el procedimiento general de reclamaciones se constituye como un procedimiento de plena jurisdicción.

Esta distinción reviste toda relevancia porque fija la competencia del juez para conocer del reclamo interpuesto por el administrativo pudiendo revisar tanto los hechos como el derecho, resolviendo lo que éste estime más conveniente para resolver la petición del administrado.

De esta forma, la prueba aportada por las partes es un elemento más del juicio a considerar por parte del Tribunal, lo que no implica una intromisión en las

facultades de fiscalización propias del Servicio de Impuestos Internos mediante la realización de una “nueva auditoría”, sino que forma parte de un pronunciamiento respecto de un asunto que se somete a su jurisdicción. Por lo anterior, se encuentra el acto administrativo y la auditoría que dio lugar a dicho acto también sujeta a la revisión del juez a partir de la aplicación de los principios administrativos de la Ley 19.880 de imparcialidad, contradictoriedad e impugnabilidad, no pudiendo estimarse en ningún caso que la auditoría practicada por el Servicio es a su vez vinculante para el Juez Tributario y Aduanero, limitando a éste la competencia para su revisión.¹⁰⁰

La posición del Servicio respecto de la improcedencia de la revisión de la prueba y la realización de una “nueva auditoría” ha sido parte de los argumentos más recurrentemente expuestos en los escritos de traslado de los reclamos tributarios para evitar que los jueces tributarios y aduaneros efectúen la revisión de la prueba aportada.

iii) Argumentos para desechar la posición del Servicio de Impuestos Internos sobre la improcedencia de una “Nueva Auditoría”

Durante los primeros años de vigencia de la Ley 20.322 –y en menor medida en la actualidad- el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido reiteradamente la tesis sobre la improcedencia de una “Nueva Auditoría” en la etapa jurisdiccional, toda vez que ella implicaría -según indica el ente fiscalizador-, una intromisión en las facultades de fiscalización de los impuestos otorgados al Servicio de Impuestos Internos por expreso mandato del legislador.

Lo anterior implica que el Juez Tributario y Aduanero no estaría habilitado para efectuar una revisión de los antecedentes aportados por el contribuyente en la sede jurisdiccional, debiendo limitarse a efectuar un control de legalidad formal del acto administrativo, tomando en consideración los antecedentes de hecho tenidos a la vista por el Servicio de Impuestos Internos al momento de su emisión.

Este argumento se sustenta a partir de la naturaleza que tendría el procedimiento general de reclamaciones para el Servicio de Impuestos Internos,

¹⁰⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Op. cit. p. 191.

quien ha sostenido de forma institucionalizada el control de legalidad formal del acto administrativo, pretendiendo por la vía de este argumento erosionar las facultades otorgadas al Juez Tributario y Aduanero a partir de la reforma de la Ley 20.322 de 2009, particularmente en lo que se refiere a la valoración que éste debe dar a la prueba aportada por el contribuyente en sede jurisdiccional.

Lo cierto es que resulta del todo procedente que en un procedimiento contencioso administrativo de plena jurisdicción el juez considere los argumentos de hecho y de derecho expuestos por el contribuyente, determinando hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos que den lugar a la determinación de puntos de prueba a partir de los cuales se logre esclarecer si corresponde o no dar lugar a la pretensión del contribuyente. De lo contrario, la reforma hacia la existencia de un verdadero procedimiento contencioso administrativo con jueces imparciales sería irrelevante, toda vez que sus facultades se verían limitadas a determinar si, atendidos los antecedentes aportados por el contribuyente en la etapa administrativa, el Servicio emitió un acto fundamentado de acuerdo a los parámetros de los artículos 13 y 41 de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos, sin efectuar un análisis para determinar si aquellos fundamentos son correctos o no.

De esta forma, el control de legalidad formal que ha pretendido sostener el Servicio de Impuestos Internos es equivalente a la argumentación que han realizado reiteradamente los Tribunales Tributarios y Aduaneros a propósito de las alegaciones hechas por los contribuyentes en torno a la existencia de una “Nulidad de Derecho Público” de los actos reclamados. Estos tribunales han sostenido que por regla general el acto administrativo es “fundamentado” siempre que explique la razón de su emisión¹⁰¹ con un estándar de fundamentación que poco dice relación con el contenido del acto.

Los argumentos que ha sostenido el Servicio para señalar la improcedencia de una “Nueva Auditoría” dicen relación principalmente con la erosión de las

¹⁰¹ Esto, por supuesto resulta independiente del pronunciamiento unánime efectuado por la jurisprudencia en torno a la falta de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros para pronunciarse sobre la Nulidad de Derecho Público. Ello, precisamente, se encuentra en el mismo proyecto de ley que pretende incluir la conciliación en los procedimientos tributarios, aunque en sentido estricto se refiere a la nulidad de los actos administrativos.

facultades de fiscalización otorgadas al Servicio de Impuestos Internos por expreso mandato legal, lo que se verificaría al permitir que el Juez pueda hacer una revisión de los antecedentes aportados por el contribuyente en la etapa jurisdiccional y examinar la verificación de los presupuestos fácticos que derivaron en el acto administrativo reclamado.

Adicionalmente, esta posición ha sostenido que aceptar el aporte en juicio de antecedentes no solicitados específicamente en la etapa de auditoría facultaría a los contribuyentes a evitar la fiscalización de un órgano especializado como el Servicio de Impuestos Internos para la revisión de las partidas declaradas por los contribuyentes. Incluso, adherentes a esta posición han llegado a señalar que los jueces carecerían de facultades para la revisión de antecedentes que se dejaron de aportar en la etapa de fiscalización administrativa. Al respecto, Álvaro Benavides ha señalado¹⁰²:

“No resultaría ajustado a Derecho que el juez se abocara a examinar y analizar antecedentes que la reclamante dejó de aportar por completo durante el procedimiento administrativo –sin invocar ni acreditar algún impedimento que justifique su omisión- y que los acompañe en sede jurisdiccional, pretendiendo que el Tribunal los examine y los analice y tenga por acreditados los hechos que sirven de fundamento del reclamo, dejando sin efecto un acto cuyo fundamento es precisamente la falta absoluta de antecedentes, puesto que el desarrollo de tales labores importaría una intromisión en las facultades que la ley le ha conferido al SII.

Arribar a una conclusión diversa, implicaría aceptar la posibilidad de que los contribuyentes se sustrajeran de su obligación de respaldar sus declaraciones frente a la esfera de control o fiscalización que deben realizar

¹⁰² BENAVIDES SÁNCHEZ, Álvaro. “*Procedencia de una nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones*”. Tesis de grado para optar al grado de Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile. Un extracto de la memoria fue publicada por el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

el SII como organismo especializado en estos temas, sometiéndolas a las consideraciones de un magistrado que carece de facultades para ello¹⁰³.”

Lo cierto es que resulta contrario a los principios elementales de un procedimiento contencioso administrativo de plena jurisdicción que pretenda proteger los derechos de los administrados la limitación de las facultades del juez para revisar la totalidad de los antecedentes aportados, sin que ello implique una nueva auditoría a la realizada ya por el Servicio en sede administrativa, sino a la revisión de los antecedentes que den lugar a la verificación de las partidas liquidadas. Más aun cuando la misma ley en su artículo 63 y 132 del Código Tributario permite al Servicio solicitar antecedentes que dan lugar a una inadmisibilidad probatoria durante el juicio, de manera tal que el rol activo del ente fiscalizador en la solicitud de antecedentes que pretende fiscalizar mediante la emisión de las respectivas Citaciones, limitaría el actuar del contribuyente temerario que se pretende sustraer de la fiscalización en etapa administrativa para aportar antecedentes en sede jurisdiccional, sin que con ello se desvirtúe la naturaleza del procedimiento como lo ha pretendido el ente fiscalizador. Lo contrario sería aceptar que el contribuyente carecería de opciones reales de impugnar los actos de la administración, toda vez que un control de legalidad formal poco dice con respecto al contenido técnico del acto reclamado, lo que restaría sentido a la reforma de la justicia tributaria y aduanera y a la creación de Tribunales técnicos, independientes y especializados como los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Sin perjuicio de lo anterior, y pese a la existencia de múltiples pronunciamientos de la Corte Suprema que acogen la naturaleza de plena jurisdicción del procedimiento de reclamaciones, disponiendo la obligación de llevar a cabo, por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y Cortes de Apelaciones¹⁰⁴, la revisión de los antecedentes aportados en la etapa jurisdiccional,

¹⁰³ El autor incluso extrema su posición al equiparar la falta de antecedentes aportados en la etapa de fiscalización con quien intenta aprovecharse de su propio dolo o negligencia a partir del artículo 1683 del Código Civil. BENAVIDES SÁNCHEZ, op. cit. p. 314.

¹⁰⁴ Respecto de la revisión de la Corte Suprema de los hechos, dada la naturaleza de derecho estricto del recurso, la revisión de hechos sólo tiene lugar cuando el recurso de casación se interpone bajo la denuncia de infracciones a las normas reguladoras de la prueba. Particularmente a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario.

no existe a la fecha una jurisprudencia uniforme sobre el tema, acogiéndose aún por algunas salas de Corte de Apelaciones o Tribunales Tributarios resabios de la improcedencia de revisión de antecedentes no aportados en sede administrativa, aun cuando no se haya determinado su inadmisibilidad probatoria, lo que genera cierta dificultad para la conciliación en materia tributaria, toda vez que el aceptar o rechazar la conciliación para las partes implicará también intentar predecir el análisis a efectuar por parte del Tribunal en relación a los antecedentes aportados en juicio.

Atendido a que el procedimiento general de reclamaciones establece la revisión de antecedentes aportados en sede jurisdiccional de conformidad a las normas de la sana crítica, a continuación se exponen las principales características de este sistema de valoración de la prueba.

iv) Concepto y normas sobre valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica en el Procedimiento General de Reclamaciones

El artículo 132 inciso 14 del Código Tributario dispone en relación a la valoración de la prueba dentro del Procedimiento General de Reclamaciones:

“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el Tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador.”

En relación al concepto de sana crítica, éste se refiere a un sistema de valoración de la prueba que se ubica en algún lugar intermedio entre un sistema de prueba legal tasada y un sistema de libertad probatoria. Al respecto, Eduardo Couture ha señalado:

“Este concepto configura una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción. Sin la excesiva rigidez de la primera y sin la excesiva incertidumbre de la última, configura una feliz fórmula, elogiada alguna vez por la doctrina, de regula la actividad intelectual del juez frente a la prueba¹⁰⁵”

En el mismo sentido ha señalado en la obra Estudios de Derecho Procesal Civil:

““A diferencia del sistema de valoración de prueba legal tasada, la sana crítica no supone un determinado efecto para cada uno de los medios probatorios rendidos durante el transcurso del juicio, sin embargo, ello no significa que el juez al momento de dirimir una contienda no se encuentre obligado a atenerse a la prueba exhibida ante él. De ahí que algunos autores han entendido que la sana crítica *“configura una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción”*, sin la excesiva rigidez de la primera y sin la excesiva incertidumbre de la última””¹⁰⁶

Por su parte, los profesores Julián López Masle y María Inés Horvitz en su manual de derecho procesal penal la han definido de la siguiente manera:

“El sistema de libre convicción o sana crítica racional puede entonces ser entendido como aquel caracterizado por la inexistencia de reglas legales tendientes a regular el valor probatorio que el juez le debe asignar a los medios de prueba, pero que impone al juez la obligación de fundamentar su decisión haciendo explícitas las razones que lo han motivado, las que no pueden contradecir los principios de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados. La fundamentación de la sentencia constituye un elemento central en la diferenciación entre este sistema y el de la íntima convicción.”¹⁰⁷

¹⁰⁵ COUTURE, Eduardo. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina. 1985. P. 276.

¹⁰⁶ COUTURE, Eduardo. *Estudios de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires, Ediciones De palma, tomo. II. p. 195.

¹⁰⁷ HORVITZ, María Inés y LÓPEZ Julián. *Derecho Procesal Penal*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2004. Tomo II, p. 150.

Las definiciones anteriores permiten comprender que lo que diferencia a un sistema de sana crítica respecto de un sistema de íntima convicción es el criterio racional que el juez debe aplicar a la valoración de las pruebas aportadas por las contribuyentes a partir de las reglas de la lógica, máximas de la experiencia y conocimientos científicamente afianzados.

En el caso particular de los procedimientos tributarios, el artículo 132 del Código Tributario otorga algunas guías para comprender tanto los medios probatorios admitidos en el procedimiento general de reclamaciones, como el valor preferente de unos sobre otros, sin perjuicio que ello no constituye una limitación necesaria de las facultades del juez al momento de ponderar todos los elementos sujetos a valoración.

En cuanto a los medios probatorios admisibles en juicio, la orgánica del artículo 132 no establece exclusiones probatorias más allá de lo dispuesto en el inciso 11 en relación a los documentos solicitados en la Citación del artículo 63 del mismo cuerpo normativo. Tampoco establece un orden en relación a la presentación de los distintos medios, los cuales se encuentran dispersos en el mismo artículo. En este sentido, el inciso cuarto hace referencia a la prueba testimonial, el quinto a la solicitud de oficios, el inciso décimo se constituye como la norma de clausura al señalar “se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”; el décimo cuarto señala el sistema de valoración de la prueba haciendo mención a la sana crítica, mientras que el décimo quinto establece dos limitaciones a este sistema de valoración al señalar: i) los contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por la solemnidades previstas en la ley; y ii) en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.

Por último, en relación a cuestiones procesales relacionadas con la forma de rendir la prueba, se debe tener presente que el artículo 148 del Código Tributario señala la aplicación supletoria del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil en lo no reglado especialmente en el procedimiento general de reclamaciones y que el artículo 2 del Código Tributario dispone la aplicación de las normas del derecho

común contenidas en leyes generales o especiales en lo no previsto por el mismo Código, permitiendo con ello la aplicación de otras normas del Código de Procedimiento Civil, particularmente las relacionadas con los medios probatorios regulados con mayor profundidad en el Libro Segundo a propósito del Juicio Ordinario.¹⁰⁸

a. Valoración de la prueba según las reglas de la sana crítica

De lo expuesto en los párrafos precedentes, y siguiendo el criterio expuesto por Javier Maturana, para estar frente a un sistema de valoración de prueba conforme a las reglas de la sana crítica se debe cumplir tres condiciones esenciales: i) racionalidad y objetividad en la valoración; ii) valoración discrecional dentro de ciertos parámetros racionales genéricos; y iii) fundamentación.

Por ello, la sana crítica puede definirse como aquel sistema de valoración de la prueba en que el juez aprecia libremente la prueba rendida en autos atendiendo a criterios objetivos y sujeto a parámetros racionales como los principios de la lógica, los conocimientos científicamente afianzados y las máximas de la experiencia, debiendo fundamentar su valoración exponiendo las razones tenidas en consideración para estimar o desestimar todas las pruebas¹⁰⁹.

En el caso del procedimiento general de reclamaciones tributarias, el inciso décimo del artículo 132 del Código Tributario permite que cualquier medio probatorio pueda ser apto para producir fe respecto de las declaraciones de impuestos realizadas por los contribuyentes, estableciendo únicamente dos limitaciones: i) Los actos solemnes deberán ser acreditados mediante las formalidades previstas por la ley; y ii) En aquellos casos en que el contribuyente deba acreditar sus declaraciones mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente esta contabilidad.

¹⁰⁸ Esto se refiere únicamente a reglas procedimentales referidas por ejemplo a la estructura de algunas audiencias como las establecidas para la determinación de peritos o la de percepción de documentos electrónicos del artículo 348 bis del CPC.

¹⁰⁹ MATORANA BAEZA, Javier. *Sana Crítica, un sistema de valoración racional de la prueba*. Editorial Thomson Reuters. 2014. P. 107.

Entre los medios probatorios admisibles en juicio se encuentran: i) testigos¹¹⁰; ii) oficios; iii) informes periciales; iv) confesiones; v) documentos; vi) cualquier otro medio apto para producir fe.

En este caso, el Juez deberá ponderar los medios probatorios con las limitantes propios de un sistema de valoración de la prueba en torno a la sana crítica, es decir, deberá manifestar en su sentencia los criterios racionales que lo lleven a sostener que los presupuestos de hecho de la Liquidación, Giro o Resolución que incida en el pago de un impuesto permiten tener por acreditadas o no las partidas cuestionadas por el reclamante, acarreando como sanción a la infracción de estas normas la posibilidad de que el reclamante o el Servicios de Impuestos Internos soliciten dejar la sentencia sin efecto mediante un recurso de casación en el fondo.¹¹¹

De esta forma:

“El Juzgado deberá ajustarse en todo momento a las reglas de la lógica, a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos, de ahí que necesariamente tenga la obligación de exteriorizar el razonamiento probatorio empleado, plasmándolo en el texto de la sentencia como única forma de controlar su racionalidad y coherencia. La motivación fáctica de la sentencia permite constar que la libertad de ponderación de la prueba ha sido usada de forma correcta, adecuada y que no ha degenerado en arbitrariedad (...) la motivación fáctica de la sentencia es, por tanto, consustancial a una concepción racional del principio de libre valoración de las pruebas”.¹¹²

¹¹⁰ Para Pedro Massone, la prueba testimonial no puede suplir la falta de contabilidad cuando el contribuyente tiene la obligación de llevarla; sin embargo, en la práctica la prueba testimonial no tiene por objetivo general suplir la contabilidad, toda vez que ella no puede dar cuenta de los registros contables respectivos, ni de los respaldos obligatorios. Sin embargo, podría ser válido citar a prueba testimonial a un proveedor de bienes cuyo costo y/o gasto asociado se encuentra cuestionado por el Servicio como complemento a los registros contables respectivos.

¹¹¹ El artículo 140 del Código Tributario señala la improcedencia del recurso de casación en la forma contra la sentencia de primera instancia. Al respecto dispone: “En contra de la sentencia de primera instancia no procederá el recurso de casación en la forma ni su anulación de oficio. Los vicios en que se hubiere incurrido deberán ser corregidos por el Tribunal de Apelaciones que corresponda”.

¹¹² MIRANDA STRAMPES, Manuel. *La mínima actividad probatoria en el proceso penal*. J.M. Bosch Editor. Barcelona, España, 1997. p. 165.

La sana crítica, por tanto, exige al juez valorar razonadamente la prueba, al aportar las razones por las cuales se da por probado tal o cual hecho. Y al ser la razón un elemento intersubjetivo y basarse en la valoración de los elementos presentados en el proceso, tal sistema necesariamente debe presentar rasgos de objetividad. Por tanto, al guardar relación la prueba rendida con el razonamiento respecto de la prueba realizado por el juez, es posible sostener que el sistema de valoración cuenta con un respaldo objetivo. Por lo mismo, indica Javier Maturana, el resultado probatorio no es resultado de un mero capricho del juzgador, ni se basa en elementos arbitrarios o de mera subjetividad, sino que combina los antecedentes objetivos del proceso con un razonamiento lógico que permite llegar a una conclusión racional. Por ello, es posible afirmar que el sistema de sana crítica es un sistema que atiende parámetros objetivos –o al menos intersubjetivos- en la valoración, en vista que tal sistema se basa en elementos que pueden ser compartidos por todo sujeto racional, porque no se basa en convicciones psicológicas o personales, sino que en las pruebas rendidas en el proceso y en un razonamiento repetible.¹¹³

Este sistema de valoración de la prueba, cuya valoración racional del juez permitiría presumir que ante elementos probatorios más o menos similares en supuestos de hecho similares, las conclusiones lógicas derivadas del examen del juzgador podrían ser comprensibles por todo sujeto racional, encuentra su correlato en el procedimiento general de reclamaciones tributarias en lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario tantas veces referido, que obliga al juez a valorar la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, permitiendo todo medio probatorio apto para producir fe, estableciendo únicamente dos limitaciones: i) valoración preferente de la contabilidad en aquellos casos en que el contribuyente se encuentre obligado a contar con ella y; ii) acreditación de actos solemnes sólo a partir de las formalidades previstas por la ley, las que se analizan brevemente a continuación.

b. Valoración preferente de la contabilidad

El inciso 15 del artículo 132 del Código Tributario dispone:

¹¹³ MATURANA, Javier. Op. cit. p. 108.

“En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.”

La norma anterior supone una limitación a la valoración de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica dispuesta en el inciso 14°, en relación al inciso 10° del artículo 132 del Código Tributario, toda vez que si bien no altera el sistema de valoración de prueba hacia una forma de libre convicción o prueba legal tasada, establece preferencia entre los distintos medios probatorios admisibles y los documentos contables en todos aquellos casos en que el contribuyente se encuentra obligado a contar con ellos.

Lo anterior no supone que en aquellos casos en que el contribuyente se encuentre obligado a llevar contabilidad completa, la falta de su aporte en sede jurisdiccional prohíba al Juez valorar otros medios probatorios distintos. Es decir, la norma sólo establece una ponderación preferente en favor de la contabilidad, lo que no implica que la falta de dichos antecedentes obligue al juzgador a excluir otros medios probatorios distintos.

Esta interpretación asociada a la exclusión de otros medios probatorios distintos a la contabilidad, implicaría una vulneración al inciso 10° del artículo 132 del Código Tributario, lo que constituiría una infracción a las normas reguladoras de la prueba, subsanable sólo con la invalidación de la sentencia por la vía del recurso de casación en el fondo.

En cuanto a la forma en que los contribuyentes acreditan su renta ante el Servicio de Impuestos Internos, el artículo 17 del Código Tributario dispone:

“Toda persona que deba acreditar la renta, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario.”¹¹⁴

¹¹⁴ A su vez, el artículo 16 del Código Tributario señala que en los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistema de la misma y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas que reflejen con claridad los movimientos y resultados de los negocios que estos desarrollen.

A su vez, el concepto de *contabilidad fidedigna* encuentra su consagración legal en el Decreto N° 484 de 1980 del Ministerio del Interior¹¹⁵, señalando en su artículo 5°:

“Se entenderá por contabilidad fidedigna, aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y que registra fiel, cronológicamente y por su monto exacto, las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente, que den origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar.”

Este concepto ha sido recogido en el tiempo por la jurisprudencia administrativa¹¹⁶⁻¹¹⁷ y judicial¹¹⁸, siendo complementado a partir de la interpretación hecha por el Servicio de Impuestos Internos y recogida por nuestra Excelentísima Corte Suprema en torno a sostener que la contabilidad fidedigna no sólo se refiere a la aplicación de las normas legales y reglamentarias que reflejen fiel, cronológica y por su monto exacto las operaciones efectuadas por los contribuyentes, sino también a los documentos de respaldo que sustentan las anotaciones en los respectivos registros.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado:

“(…) Se hace necesario hacer presente que este Servicio, en otras instrucciones, ha señalado que por contabilidad fidedigna se entiende aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto, las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente, que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.

¹¹⁵ El Decreto corresponde al Reglamento para la aplicación de los artículos 23 y siguientes del D.L. 3.063 de Rentas Municipales de 1979.

¹¹⁶ Dictamen N° 6065 del 25 de enero de 2016 de la Contraloría General de la República.

¹¹⁷ Oficio Ordinario N° 1146 del Servicio de Impuestos Internos de fecha 27 de abril de 2015. Esta referencia se encuentra contenida en diversos oficios emitidos por el ente fiscalizador. Al concepto de contabilidad fidedigna otorgado por el Decreto 484 de 1980 agrega el requerimiento de los respaldos de los registros contables.

¹¹⁸ Corte Suprema Roles casación en el fondo 995-2001; 2741-2010, entre otros.

Además, un factor importante para considerar que una contabilidad tiene el carácter de fidedigna, es que las operaciones registradas en ella estén respaldadas por la correspondiente documentación, en los casos que la ley obligue a emitirla o en que, por la naturaleza de las operaciones, sea corriente o normal su emisión, efectuado por el vendedor o prestador de servicios o por el comprador o beneficiario del servicio.”

Y la Corte Suprema ha agregado:

“Por contabilidad fidedigna ha de entenderse, tal como se sentó en primer grado, la que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y que registra fiel y cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos, desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente, que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga a acreditar y cuyos registros deben estar respaldados con la documentación soportante de las operaciones de que da cuenta la contabilidad”¹¹⁹

Si bien a nivel jurisprudencial el concepto de *contabilidad fidedigna* se ha desarrollado principalmente a partir de discusiones asociadas a la Ley de Rentas Municipales¹²⁰, ha sido complementado por el Servicio de Impuestos Internos y los Tribunales para llegar a sostener que la contabilidad fidedigna no sólo implica los registros contables, sino también los documentos que les sirven de respaldo.

¹¹⁹ Corte Suprema Rol N° 995-2001 sobre recurso de casación en el fondo en autos caratulados “Hiribarren Eyheramendy Luis-Servicio de Impuestos Internos Rancagua”

¹²⁰ Principalmente a la aplicación del artículo 24 del D.L. 3.063 sobre Rentas Municipales a efectos de determinar el Capital Propio Tributario sobre el cual se calcula el monto de la patente municipal. Al respecto la norma señala en lo pertinente, en los incisos 1°, 2°, y 8°:

“La patente grava la actividad que se ejerce por un mismo contribuyente, en su local, oficina, establecimiento, kiosko o lugar determinado con prescindencia de la clase o número de giros o rubros distintos que comprenda.

El valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a cuatro mil unidades tributarias mensuales.

(...) En la determinación del capital propio a que se refiere el inciso segundo de este artículo, los contribuyentes podrán deducir aquella parte de dicho capital que se encuentre invertida en otros negocios o empresas afectos al pago de patente municipal, lo que deberá acreditarse mediante contabilidad fidedigna. El Presidente de la República reglamentará la aplicación de este inciso.”

Para determinar cuáles son los contribuyentes a los cuales podrían afectar dicha interpretación, la Ley de Impuesto a la Renta señala quiénes se encuentran obligados a llevar contabilidad, disponiendo en su artículo 68:

“Los contribuyentes no estarán obligados a llevar contabilidad alguna para las rentas clasificadas en el N°2 del artículo 20¹²¹ y en el artículo 22¹²², excepto en la situación prevista en el último inciso del artículo 26¹²³, en el artículo 34¹²⁴ y en el N°1 del artículo 42¹²⁵, sin perjuicio de los libros auxiliares u otros registros especiales que exijan otras leyes o el Director Nacional. Con todo, estos contribuyentes deberán llevar un registro o libros de ingresos diarios cuando estén sometidos al sistema de pagos provisionales en base a ingresos brutos.

Asimismo, el director podrá liberar de la obligación de llevar contabilidad a aquellos contribuyentes no domiciliados o residentes en el país, que solamente obtengan rentas producto de la tenencia o enajenación de capitales mobiliarios o rentas de aquellas que establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución, aun cuando estos contribuyentes hayan designado un representante a cargos de las inversiones en el país. En el ejercicio de esta facultad, el Director podrá exigir que la persona a cargo de las inversiones en el país lleve un libro de ingresos y egresos.

Sin embargo, los contribuyentes que declaren en la forma establecida en inciso final del artículo 50, no estarán obligados a llevar contabilidad y ningún otro registro o libro de ingresos diarios.

¹²¹ Rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones o cualesquiera otros productos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de cualquiera clase de capitales mobiliarios, sea cual fuere su denominación y que no estén expresamente exceptuados.

¹²² Pequeños contribuyentes que se encuentran afectos al pago de un impuesto de primera categoría en carácter de único, tales como pequeños mineros, pequeños comerciantes, suplementeros, pescadores artesanales etc.

¹²³ Dueños de talleres artesanales con capital efectivo superior a 10 U.T.M. no provenientes de rentas generadas en el mismo ejercicio.

¹²⁴ Rentas derivada de la actividad minera.

¹²⁵ Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, gratificaciones, participaciones y cualesquiera otras asimilaciones y asignaciones que aumenten la remuneración pagada por servicios personales, montepíos y pensiones, exceptuadas las imposiciones obligatorias que se destinen a la formación de fondos de previsión y retiro y las cantidades percibidas por concepto de gasto de representación.

Los siguientes contribuyentes estarán facultados a llevar una contabilidad simplificada: 1° Contribuyentes de la Primera Categoría que a juicio del Director Regional tengan escaso movimiento (...) y 2° Los contribuyentes que obtengan rentas clasificadas de la Segunda Categoría de acuerdo con el N°2 del artículo 42 a excepción de las sociedades de profesionales y los contribuyentes del inciso final del artículo 50.

Los demás contribuyentes, no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa o un solo libro si la Dirección Regional así lo autoriza.”

La norma anterior muestra que la regla general en materia de contribuyentes personas jurídicas es que éstas se vean obligadas a llevar algún tipo de contabilidad, ya sea simplificada o completa, resultando obligados en la mayoría de los casos a registrar los resultados de sus operaciones mediante contabilidad completa. En cuanto a esta última forma de registro, el artículo 25 y siguientes del Código de Comercio, a propósito de las obligaciones de los comerciantes, señala los libros contables que comprenden la contabilidad completa, correspondiendo estos a los libros diarios, mayor, balance y copiador de cartas. Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos para determinar su concepto contabilidad completa ha agregado a la exigencia de estos libros esenciales, los demás registros a los que se vean obligados los contribuyentes en virtud de las demás leyes y reglamentos.¹²⁶⁻¹²⁷

En el caso de las personas naturales, la regla general es la inversa, no siendo estos obligados a acreditar sus rentas mediante contabilidad completa o simplificada, salvo en las excepciones referidas en la LIR y otras disposiciones atinentes, toda vez que, en la mayoría de los casos, las rentas obtenidas provienen

¹²⁶ Este pronunciamiento ha sido reiterado por ejemplo en materia de justificación de inversiones a partir de la Circular N° 26 del 2 marzo de 1978. Las Circulares e interpretaciones posteriores mantienen este mismo criterio.

¹²⁷ ENDRESS, Sergio. “*Las Inversiones en materia tributaria*”. Editorial Jurídica CONOSUR Limitada. Santiago, junio de 1994. p. 63. Contra esta interpretación el autor sostiene que el Servicio ha agregado los demás establecidos por la ley, no obstante el artículo 97 del Código Tributario en sus numerales 6 y 7 establecería una separación entre la contabilidad y los libros auxiliares como dos elementos distintos; no obstante al día de hoy la discusión respecto al concepto de contabilidad completa ha sido zanjada favorablemente a lo propuesto por el ente fiscalizador.

de actividades propias del artículo 42 N°1 de la Ley de Impuesto de la Renta o de distribución de utilidades afectas previamente a Impuesto de Primera Categoría cuyo pago de impuesto es usado proporcionalmente como crédito contra los impuestos finales Global Complementario y/o Adicional.¹²⁸

Luego, a efectos de determinar la importancia de una norma de valoración preferente de prueba se debe tener en consideración, primero, que dependiendo de cuál sea el tipo de contribuyente, éste se encontrará obligado a llevar o no contabilidad. Si se encuentra obligado, habrá que distinguir si dicha contabilidad debe ser completa o simplificada atendiendo a las normas precedentemente expuestas, sin perjuicio que para la aplicación del concepto *contabilidad fidedigna*, dicha distinción carece de relevancia práctica, puesto que el calificativo de fidedigno es independiente del tipo de contabilidad a la que se vea obligado a llevar el contribuyente, toda vez que la calificación de fidedigno obedece, según se ha interpretado, al registro fiel y cronológico de las operaciones efectuadas y sus respaldos documentales. Esta última cuestión, como se ha señalado ha surgido principalmente a partir de la jurisprudencia administrativa y judicial y no de la ley.

Lo anterior permite plantear la duda acerca del valor preferente de la prueba documental no referida a los libros contables por sobre otros medios de prueba, toda vez que si los respaldos documentales de los registros contables se entienden como parte integrante de la contabilidad fidedigna, dichos documentos también tendrían un valor preferente respecto a otros medios probatorios, permitiendo con ello alterar el espíritu de la norma en torno a la valoración racional de la prueba conforme a los criterios propios de la sana crítica, en relación a la libertad probatoria que la misma norma establece.

Si bien en la práctica, pareciera ser propio de las máximas de la experiencia considerar que para arribar al convencimiento acerca de las operaciones comerciales y financieras de los contribuyentes los respaldos documentales permiten obtener un mayor grado de convencimiento que otro tipo de medios probatorios, como la prueba

¹²⁸ Cabe hacer presente que la obligación de llevar contabilidad no dice relación con la obligación de los contribuyentes de efectuar declaraciones de Impuesto a la Renta, cuestión que se encuentra tratada principalmente en los artículos 65 y 66 de la Ley de Impuesto a la Renta.

testimonial o instrumental, es una cuestión que deberá revisarse caso a caso, sin que la extensión interpretativa de la jurisprudencia administrativa pueda llegar a sostener que los respaldos documentales de la contabilidad, al ser parte de la *contabilidad fidedigna*, tengan un valor preferente respecto a otros medios probatorios que el Juez deberá ponderar conforme a los principios que inspiran el sistema de valoración racional de la prueba tales como la prueba testimonial, pericial, entre otras.

No obstante lo expuesto, en la práctica el Servicio de Impuestos Internos no suele realizar distinciones en torno al valor preferente de la contabilidad por sobre otros medios probatorios, ya que habitualmente uno de los argumentos centrales sostenidos en los escritos de traslado evacuados por la distintas Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos tienden a citar el artículo 21 del Código Tributario para hacer recaer la totalidad del peso de la prueba sobre los contribuyentes, aun en aquellos casos donde la carga de la prueba recae sobre el ente fiscalizador.¹²⁹ Esta norma dispone en su inciso primero:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.”

De esta manera, aun cuando este artículo consagra el principio de un sistema tributario de autodeterminación y autodeclaración de los tributos, justificando plenamente su existencia, ha sido extendida en materia jurisdiccional por parte del Servicio, desde una norma contenida en el Libro Primero del Código Tributario denominado “De la administración, fiscalización y pago” a una regla general en materia de carga de la prueba en la sede judicial del Libro Tercero del mismo Código

¹²⁹ El caso más habitual es la aplicación del plazo extraordinario de prescripción dispuesto en el inciso segundo del Código Tributario que amplía de 3 a 6 años el periodo en que el Servicio puede revisar y determinar diferencias de impuestos. Al respecto, la Circular 73 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos y reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema han sostenido que para acreditar que la declaración ha sido incompleta, no se ha presentado o ésta ha sido maliciosamente falsa como señala la norma, el Servicio deberá probar, más allá de toda duda razonable las circunstancias por las que pretende hacer valer el plazo extraordinario, toda vez que lo contrario implicaría alterar el principio de presunción de la buena fe contenida en el artículo 707 del Código Civil.

que lleva por título: “De la Competencia para conocer los asuntos contenciosos tributarios, de los procedimientos y de la prescripción”, pretendiendo erigirlo como una norma especial en materia de carga de la prueba, por sobre otros principios como el contenido en el artículo 1698 del Código Civil.¹³⁰

Al respecto, resulta discutible señalar si la norma asociada al principio de autodeterminación de los tributos, contenida entre las normas relativas a la fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, puede aplicarse como una norma especial¹³¹ por sobre las reglas de carácter general aplicables en materia de juicios y valoración de prueba o, si más bien la etapa jurisdiccional y el examen que ha de realizar el Juez Tributario y Aduanero se rige por principios generales aplicables a la carga de la prueba, al no haber normas especiales en el procedimiento tributario.

a) La aparente contradicción en los medios de prueba aplicables a la justificación de inversiones

Se ha expuesto en los párrafos precedentes que no obstante la mayor parte de los contribuyentes se encuentran obligados a determinar su renta efectiva en base a algún sistema de contabilidad, en la etapa jurisdiccional sólo existe en favor de este medio de prueba un valor preferente, lo que no implica la existencia de exclusión probatoria alguna, puesto que el inciso 10° del artículo 132 del Código Tributario permite el aporte de cualquier medio apto para producir fe.

Sin perjuicio de esto, el procedimiento de fiscalización de justificación de inversiones contenido en los artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta supone una forma de exclusión de prueba que podría resultar contradictoria con los incisos 10° y 15° del referido artículo 132 del Código Tributario.

El artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone en sus incisos primero a tercero:

“Se presume que toda persona goza de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

¹³⁰ “Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquellas o ésta”.

¹³¹ En virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del Código Civil en relación al artículo 148 y N°2 del Código Tributario.

Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría según el N° 3 del artículo 20, clasificadas en la Segunda Categoría al N° 2 del artículo 42, atendiendo la actividad principal del contribuyente.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la ley”.

La norma anterior establece los medios de prueba admisibles para justificar las inversiones en función de la forma que tenga el contribuyente de acreditar sus rentas. Lo primero que destaca es que la separación entre los medios de prueba permisibles no dice relación con la obligación de llevar o no contabilidad o que ésta sea fidedigna, sino que con que dicha contabilidad sea completa.

Luego, cualquier contribuyente no obligado a llevar registros contables u obligados a llevar una contabilidad simplificada podrían acreditar sus inversiones por cualquier medio que permita la ley, mientras que los obligados a llevar contabilidad completa sólo podrían hacerlo mediante ésta, debiendo excluirse como medio probatorio aceptable cualquiera que sea distinto a aquél.

El problema se produciría, aparentemente, en el caso en que dicha fiscalización por justificación de inversiones derivara en una Liquidación que posteriormente fuere impugnada mediante un reclamo ante los Tribunales Tributario y Aduaneros. En este caso estaríamos ante una contradicción aparente entre lo dispuesto por el artículo 70 de la LIR y el inciso 10° y 15° del artículo 132 del Código Tributario, por cuanto la primera señalaría una exclusión probatoria respecto a estos contribuyentes, mientras que la última no haría referencia a una exclusión sino a un valor preferente, lo que permitiría establecer, en favor del contribuyente, que el Tribunal Tributario y Aduanero podría llegar a tener por acreditada una operación por

medios probatorios distintos a la contabilidad completa¹³², aun cuando, en principio, el artículo 70 LIR lo prohíba.

Sin perjuicio de lo anterior, la Circular N°8 del 2000 del Servicio de Impuestos Internos entrega algunas luces respecto a las diferencias y similitudes de valoración de la prueba entre las instancias administrativas y judiciales, haciendo aplicables sólo de forma parcial tanto los medios probatorios como el sistema de valoración de la prueba. Al efecto, señala, por ejemplo, que ciertos medios probatorios como los testigos, la inspección personal del tribunal y el informe de peritos han sido concebidos en su forma y reglamentados por el legislador para que se produzcan sólo dentro de un proceso jurisdiccional; no obstante, indica que a partir de otras normas propias de la fiscalización administrativa pueden producirse probanzas que se les asimilen.¹³³

Asimismo, agrega que respecto al valor probatorio de la fiscalización se aplicarán las reglas supletorias de derecho común contenidas en el Código de Procedimiento Civil:

“En atención a que la Legislación Procesal Civil atribuye aptitud probatoria a estos medios de prueba preexistentes al proceso judicial y en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario, se les aplicarán en instancia administrativa de revisión las normas de derecho común supletorio contenidas en el Código de Procedimiento Civil y Código Civil, en lo que dice relación con su valor probatorio.”

Cabe hacer presente que al momento de la dictación de la Circular 8 del 2000 no existían los Tribunales Tributarios y Aduaneros, aplicándose al antiguo Tribunal Tributario del Servicio de Impuestos Internos el sistema de prueba legal tasada.

¹³² Sobre este punto el artículo 70 LIR sólo se refiere al concepto de contabilidad completa, mas no al de *contabilidad fidedigna*, cuestión que parece ser intencional al utilizar dicha expresión únicamente en el artículo 71 a propósito de los contribuyentes que pretenden acreditar sus inversiones alegando que los fondos provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho.

¹³³ Por ejemplo la declaración jurada del artículo 60 del Código Tributario podría sustituir la prueba testimonial o la inspección del fiscalizador podría reemplazar la inspección personal del Tribunal.

Esta aparente contradicción entre el artículo 70 LIR y los incisos 10° y 15° del artículo 132 del Código Tributario, ha sido resuelta por la jurisprudencia de la siguiente forma:

“(…) Que, según lo dispuesto en el inciso final del artículo 70 de la Ley de la Renta, los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la ley, por lo que, tal como lo afirma la parte reclamada, a contrario sensu un contribuyente que tributa en renta efectiva determinada por contabilidad completa, podría demostrar el origen de los fondos aplicados a las inversiones fiscalizadas únicamente mediante dichos registros contables. Debe tenerse presente que dicha norma tiene plena aplicación en el procedimiento de fiscalización desarrollado por el Servicio de Impuestos Internos, por lo cual la Administración Tributaria no admitirá a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa que demuestre el origen de los fondos que financiaron sus inversiones por otros medios probatorios que no sean sus libros contables, cuestión que además aparece refrendada por las instrucciones que sobre el particular contiene la Circular N° 8, del año 2000.

Que, no obstante lo señalado, la aplicación de dicho criterio en el ámbito jurisdiccional, debe conciliarse con lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario, que admite en el procedimiento general de reclamaciones cualquier medio probatorio apto para producir fe y establece un nuevo sistema de apreciación de la prueba en materia tributaria, denominado de la sana crítica o persuasión racional. En este sentido, el Tribunal no está obligado a considerar sólo los elementos probatorios que el Servicio de Impuestos Internos estime admisibles, ni darles el mismo valor o mérito con que se consideran en el ámbito de la fiscalización, si no que existe libertad para valorar la prueba rendida en autos, debiendo expresarse en la sentencia las razones jurídicas, lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales se le asigna valor o se la desestima.

Que, también debe considerarse en la materia que se analiza la disposición contenida en el inciso 15° del mencionado artículo 132 del Código Tributario, donde se contiene una regla especial probatoria en los casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, como ocurre en el caso de autos. Señala dicha norma que “en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”. Es decir, el legislador le ha conferido ventaja o primacía a la contabilidad fidedigna, pero no ha excluido los restantes medios de prueba, como se aprecia claramente de la redacción de la norma, que utiliza la expresión “preferente”, que según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, significa “primacía, ventaja o mayoría que alguien o algo tiene sobre otra persona o cosa, ya en el valor, ya en el merecimiento”; por lo cual puede concluirse que el legislador no consideró excluir otro tipo de antecedentes, sino sólo darle preeminencia a la contabilidad, la cual, al tenor de la norma referida, puede complementarse con otros elementos probatorios que permitan dar por probado un hecho que no resulta completamente demostrado a través de los registros contables del contribuyente”.¹³⁴

En la sentencia referida, la jurisprudencia establece con claridad que los medios probatorios que el Servicio de Impuestos Internos decida excluir en sus procesos de fiscalización administrativa no se extienden a los medios admisibles en sede jurisdiccional, por cuanto el legislador ha señalado expresamente respecto a la contabilidad sólo un valor preferente, pero en ningún caso ha permitido su exclusión.¹³⁵

¹³⁴ Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía en los autos sobre procedimiento general de reclamaciones caratulados “*Dilems Burlando con Servicio de Impuestos Internos IX DR Temuco*”. La referencia corresponde a los considerandos 18°, 19° y 20° de la sentencia de primera instancia de fecha 16 de agosto de 2016, la que fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Temuco en recurso Rol N° 59-2012 y por la Corte Suprema Rol N° 4788-2012.

¹³⁵ Sin perjuicio que la aplicación del inciso primero del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, que dispone que “se presume que toda persona disfruta una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas”, resulta sólo aplicable a las personas naturales de acuerdo a lo expuesto por la Circular N° 8 de 2000 que indica: “debe precisarse que la presunción del inciso primero del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a La Renta se refiere a aquellos

ii) Observaciones en torno al valor preferente de la contabilidad y la carga de la prueba

En virtud de lo anterior y de la relación existente entre el artículo 2 del Código Tributario y 13 del Código Civil, el problema entre los artículos 70 LIR y 132 CT es más bien aparente que real, por cuanto no resultan aplicables las normas de fiscalización administrativa al procedimiento en sede jurisdiccional respecto de todos aquellos elementos que son más propios de una instancia judicial que administrativa, más aun cuando la interpretación de la ley tributaria realizada por el Servicio de Impuestos Internos no resulta obligatoria para el Juez Tributario y Aduanero ni para los jueces de los tribunales de alzada.

En la misma línea, cabe preguntarse si la aplicación del concepto de *contabilidad fidedigna* emanado de una interpretación esencialmente administrativa que incluye los respaldos documentales para acreditar las operaciones efectuadas por los contribuyentes, permitiría establecer un valor preferente de la prueba documental sobre otros medios probatorios al tener la contabilidad un valor preferente, cuestión que, bajo el mismo razonamiento efectuado tanto por el Servicio de Impuestos Internos como la jurisprudencia, parece improcedente.

Misma cuestión ocurre respecto de la aplicación del artículo 21 del Código Tributario, el que ha sido utilizado recurrentemente por el Servicio de Impuestos Internos como un principio de carga probatoria en materia tributaria, cuando en realidad dicha norma, que se encuentra contenida en el Libro de Fiscalización Administración y Pago del Código Tributario, incluye una carga probatoria para el contribuyente en sede administrativa en su inciso primero, una obligación para el

gastos necesarios para subvenir la existencia natural, esto es, no se extiende a aquellos contribuyentes que gozan de una vida moral o civil como es el caso de las personas jurídicas”. Con lo anterior, en la práctica los procesos de justificación de inversiones suelen dirigirse en contra de personas naturales, siendo permisibles todos los medios probatorios que acepte la ley, sin perjuicio que dichas rentas podrían provenir de dividendos o utilidades por participaciones sociales que tenga la persona natural en otras personas jurídicas, en cuyo caso se acreditarán los fondos de dichos dividendos por la contabilidad de estas sociedades.

Por otra parte, cuando el Servicio de Impuestos Internos estima que los desembolsos o inversiones efectuados por las personas jurídicas no se condicen con los ingresos declarados suele iniciar fiscalizaciones de impuestos por eventuales sub declaraciones de ingresos haciendo aplicable lo dispuesto en las reglas generales de fiscalización aplicables a la determinación de la Renta Líquida Imponible de estos contribuyentes.

Servicio que se refiere exclusivamente a la fiscalización en sede administrativa, refiriéndose finalmente dicha norma a las formas de impugnación de los actos administrativos haciendo referencia a las disposiciones del Libro Tercero del Código Tributario.

Al respecto la norma completa dispone:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que sirvan de base para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63¹³⁶ y 64¹³⁷ practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique a liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio en conformidad a las normas del Libro Tercero.”

El artículo establece el principio de autodeterminación y autodeclaración de los tributos imperante en el sistema tributario chileno, siendo además una norma que no sólo establece una obligación de acreditar las rentas que los contribuyentes determinen, sino que también, y en su favor, la obligación del Servicio de Impuestos Internos para determinar diferencias de impuestos sin poder prescindir de los documentos que sean aportados por el contribuyente.

Luego, cabe preguntarse si la regla general en materia de la carga probatoria es efectivamente lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario, siendo

¹³⁶ Citación.

¹³⁷ Tasación.

extensible a la carga probatoria en materia jurisdiccional, o si bien corresponde a una norma propia de la fiscalización en sede administrativa que establece un principio de autodeterminación y autodeclaración de los tributos, estableciendo una limitación para el Servicio de Impuestos Internos de no poder prescindir de las declaraciones y respaldos aportados por los contribuyentes, salvo que pueda establecer fundadamente que dicha declaración o contabilidad carece del carácter de fidedigna.

Por lo anterior, asumir que el artículo 21 del Código Tributario es el principio absoluto sobre la carga de la prueba, aplicable no sólo en sede administrativa sino también en sede jurisdiccional, implica alterar en ciertos casos el principio general que dispone que la carga de la prueba recae sobre aquel que alega los hechos, toda vez que existen diversas situaciones en donde se producen acusaciones u observaciones por parte del ente fiscalizador sin que éstas tengan mayor fundamento. Así, las fiscalizaciones administrativas muchas veces concluyen con la emisión de liquidaciones que disponen: “el contribuyente no ha acreditado fehacientemente ante este Servicio, la naturaleza o cuantía sus operaciones”, cuestión que como ya se ha expuesto no deviene en la nulidad del acto por falta de fundamento, por cuanto hasta el proyecto de reforma de los Tribunales Tributarios y Aduaneros actualmente en trámite, no era posible declarar la nulidad de derecho público de los actos administrativos tributarios y porque el control del fundamento del acto al tenor del artículo 41 de la Ley 19.880 sobre los Procedimientos Administrativos resulta insuficiente.

Asimismo, existen dentro de los mismos actos administrativos impugnados a través de los procedimientos contenidos en el Libro Tercero del Código Tributario, acusaciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos que invierten los principios generales en materia de la carga de la prueba, entre las cuales suelen ser las más comunes la determinación de declarar la contabilidad de los contribuyentes como no fidedigna o extender los plazos de prescripción de la acción de fiscalización desde 3 a 6 años, toda vez que si bien son acusaciones realizadas por el ente fiscalizador, suelen ser justificadas con la aplicación del artículo 21 del Código Tributario como una carga del contribuyente sin otorgar mayores fundamentos.

Por lo anterior, la aplicación de los principios generales en materia de prueba de las acusaciones, resulta más adecuado a un procedimiento contencioso administrativo de plena jurisdicción como el procedimiento general de reclamaciones tributarias, el que se pretende no sólo como independiente e imparcial, sino también respetuoso de las garantías fundamentales establecidas en favor de los contribuyentes tanto en la Constitución Política de la República como en otras disposiciones legales asociadas a la igualdad ante la ley y al debido proceso mediante el cual, normalmente quien efectúa las alegaciones es también sobre quien recae la carga de acreditarlas.

Así, la falta de antecedentes que permitan acreditar presupuestos de hecho debiese derivar, por regla general, en que la pretensión que se establece en base a dicho supuesto debe ser rechazada por el juez, cuestión que no siempre se condice con el resultado de las sentencias en materia tributaria que suelen asignar la carga de la prueba casi absolutamente a los contribuyentes.

Respecto a la asignación de la carga de la prueba, el autor Michele Taruffo ha señalado¹³⁸:

“Las normas de la carga de la prueba adjudican las consecuencias desfavorables de la falta de prueba de los hechos principales. El criterio general para esta asignación, es que cada parte cargará con los efectos negativos que derivan de no haber probado los hechos sobre los que fundó sus pretensiones. Esto quiere decir que cada parte tiene la carga de probar esos hechos y demostrar la verdad de los enunciados sobre ellos; y sus pretensiones serán rechazadas si no ofrece al Tribunal esa demostración”¹³⁹

De esta manera, la inversión de la carga de la prueba o la asignación total de la acreditación a los contribuyentes, aun en un sistema que se rige principalmente

¹³⁸ TARUFFO, Michele. *La Prueba*. Editorial Marcial Pons, Barcelona, 2008. p. 149.

¹³⁹ El mismo autor señala que no obstante se han intentado crear reglas más específicas para la asignación de la carga de la prueba, provocando en Alemania, por ejemplo, una serie de discusiones teóricas respecto a los fundamentos y el significado de la carga de la prueba, siendo la más popular en la actualidad la llamada *Normentheorie*, según la cual, en cualquiera situación regulada jurídicamente, cada parte tiene la carga de probar los hechos que constituyen la premisa para probar la disposición que produce el efecto favorable para ella, expuesta inicialmente por Rosenberg en 1965.

por la autodeclaración, no se condice con los principios en materia probatoria propios no sólo de un sistema de valoración racional de la prueba como la sana crítica, sino también con elementos centrales del debido proceso. Ello genera situaciones en la cuales las pretensiones alegadas por el Fisco se erigen sobre hechos que invierten la regla general en materia probatoria, dando lugar a una dificultad que habitualmente concluye en la obligación de un mayor pago de impuestos, con independencia de si estos son el resultado verdadero de la obtención de rentas afectas, produciendo una distorsión del sistema tributario.

c. Acreditación de actos solemnes

La segunda limitación al sistema de valoración racional de la prueba dice relación con la acreditación de los actos solemnes, estableciendo el mismo inciso 15° del artículo 132 del Código Tributario que estos sólo podrán ser acreditados por las formalidades establecidas en la ley, cuestión que es coherente con la oponibilidad y publicidad respecto de terceros y la forma en como dichos actos se perfeccionan, siendo del todo razonable su existencia.

Lo anterior, sin perjuicio que se deberá resolver caso a caso qué es lo que se debe acreditar en la sede jurisdiccional: el acto solemne propiamente tal o los ingresos o flujos que provienen de la celebración de dichas actos, cuidando siempre que el perfeccionamiento de los actos no altere el espíritu de las operaciones¹⁴⁰, encontrando siempre como límite a la autonomía de la voluntad las distintas normas de derecho pública que regulan los actos solemnes.

v) Normas sobre inadmisibilidad probatoria contenida en el artículo 132 inciso 11° del Código Tributario y su relación con el denominado Discovery del Common Law

La norma de inadmisibilidad probatoria de mayor relevancia práctica en los procedimientos tributarios jurisdiccionales se encuentra contenida en el inciso 11° del artículo 132 del Código Tributario el cual señala:

¹⁴⁰ Principalmente referido a aquellos actos que pudiendo perfeccionarse de forma consensual o sin mayores formalismos son desestimados por “falta de prueba”.

“No serán admisibles aquellos antecedentes que teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente en la Citación a la que hace referencia el artículo 63 y que éste último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado.”¹⁴¹

Por su parte, la Citación a la que hace referencia el artículo 63 del Código Tributario señala:

“El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

El Jefe de la Oficina respectiva podrá citar al que contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplía o confirme la anterior. Sin embargo, dicha Citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado, dicho funcionario podrá ampliar este plazo, por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en los jefes de las respectivas oficinas.

La Citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 3° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.”

¹⁴¹ La ley 20.752 publicada en el Diario Oficial el 28 de mayo de 2014, modificó la redacción original de la norma propuesta por la ley 20.322, agregando la referencia a la concesión de la prórroga para contestar la Citación.

El inciso 11° del artículo 132 del CT supone una forma de sanción al contribuyente que habiendo sido citado en la forma dispuesta por el artículo 63 del mismo Código, no acompañó en forma íntegra la documentación que el ente fiscalizador le ha solicitado de forma determinada y específica, excluyéndola de los medios probatorios admisibles en juicio siempre que el contribuyente no pueda acreditar que la falta de presentación obedece a una causa que no le sea imputable.

En cuanto a la instancia procesal en la que cual ha de resolverse la admisibilidad o inadmisibilidad de estos antecedentes, el inciso 12° del mismo artículo 132 CT señala que el Juez Tributario y Aduanero deberá pronunciarse sobre ello en la sentencia definitiva.

Con la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el Servicio de Impuestos Internos comenzó a plantear en cada uno de los escritos de traslado el incidente de inadmisibilidad probatoria respecto a los antecedentes requeridos mediante Citación, cuestión que por lo gravoso de las consecuencias que conlleva para el derecho a defensa del contribuyente suponía una victoria casi segura para las pretensiones del Fisco en caso que este incidente fuera acogido.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros y posteriormente los Tribunales de Alzada comenzaron a hacer un análisis principalmente del detalle con que se habría requerido la información en la etapa previa de Citación del artículo 63. Al respecto, la expresión *determinada y específicamente* contenida en la norma para hacer referencia a la exactitud con que se requerían los antecedentes, pasó a ser el punto central para determinar si procedía o no la inadmisibilidad probatoria, llegando a concluir los Tribunales que la solicitud no podía ser genérica respecto a, por ejemplo, solicitar *todos los antecedentes del año tributario X*, sin especificar las operaciones ni documentos que el Fisco quería revisar de forma determinada y específica. De esta forma, en caso que la solicitud de antecedentes no fuere determinada y específica, no cabía la aplicación excepcional de la norma de sanción para excluir los antecedentes documentales solicitados en la etapa administrativa previa.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta razonable suponer que el Servicio de Impuestos Internos no puede conocer el detalle de cada uno de los documentos con

que el contribuyente efectúa específicamente sus operaciones, especialmente en lo que se refiere a la existencia de instrumentos privados u otros de carácter no convencional que provienen de la autonomía de la voluntad con que los particulares efectúan sus negocios; cuestión que no resulta aplicable cuando el Servicio ha efectuado una citación sin requerir antecedentes que, dada la naturaleza de los contribuyentes, les son obligatorios tales como los libros contables principales y auxiliares, contratos y facturas, así como escrituras públicas sobre las cuales el Servicio perfectamente podría individualizar sin hacer extensible la norma de inadmisibilidad al contribuyente por su falta de pulcritud en el requerimiento de antecedentes.

Así, la aplicación de la norma de inadmisibilidad de prueba debe ser tratada caso a caso siempre considerando que se trata de una norma de carácter procesal especial y excepcional que podría, dependiendo de la forma en la que se aplique decidir el resultado de un juicio; no obstante, las operaciones efectuadas por el contribuyente sean efectivamente verdaderas en los montos registrados, pudiendo dar lugar en ciertas ocasiones -a partir de una cuestión puramente procesal- al doble pago del mismo impuesto.

La gravedad de la sanción que declara inadmisibles los antecedentes solicitados pretende, evidentemente, sancionar al contribuyente que por su propia decisión decide no acompañar los antecedentes requeridos en el proceso de fiscalización, impidiendo arribar en ciertos casos a soluciones en la sede administrativa, sin necesidad de recurrir a extensos y costosos juicios tributarios.

Si bien resulta comprensible la sanción al contribuyente que deliberadamente deja de aportar los antecedentes en sede administrativa para luego acompañarlos en sede judicial, también resulta sensato suponer que en aquellos casos donde el reclamante cuenta con todos los antecedentes que respaldan las operaciones no tiene incentivo alguno para que estos no sean acompañados en la etapa administrativa.

Esto por cuanto el Servicio, previa Citación, podría efectuar la tasación y liquidación de los impuestos que pretende fiscalizar, sobre los cuales se devengan

no sólo reajustes, sino también intereses a razón de 1,5% de la obligación reajustada mensual y potenciales multas. Estos sobrecargos no se detienen por la interposición de un reclamo tributario o recurso en sede administrativa, resultando mucho más común en la práctica que, cuando se produce la falta de aporte de antecedentes en la sede administrativa, ello se deba a una mala asesoría del contribuyente que a una intención deliberada por sustraer al Servicio de Impuestos Internos de sus facultades de fiscalización. (Sobre todo en aquellos casos donde el contribuyente cuenta con los antecedentes que respaldan sus operaciones y que estas han determinados correctamente sus tributos de forma previa).

Con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma de inadmisibilidad y la aplicación excepcional de la misma, han existido diversos intentos por darle un verdadero sentido a la sanción en su calidad de promover el cumplimiento tributario en la etapa administrativa, evitando la judicialización de los conflictos.

Sobre este punto, por ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos mediante la emisión de la Circular N° 45 de 2014 señaló la obligación de que se otorgara por el máximo plazo posible, esto es un mes, el plazo de prórroga para contestar la Citación¹⁴² a aquellos contribuyentes que así lo soliciten¹⁴³, señalando como motivación principal evitar que la inadmisibilidad probatoria en sede jurisdiccional dispuesta en el artículo 132 del Código Tributario fuere rechazada por la modificación introducida a la norma en el año 2014, lo que deriva principalmente de que una de las razones con que los contribuyentes pretendían justificar el no aportar antecedentes en la sede administrativa era que la prórroga para dar la respuesta a la Citación del artículo 63 del CT, habría sido otorgada por un plazo inferior al solicitado efectivamente.

En el mismo sentido, el proyecto de reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros actualmente en trámite, pretende modificar el actual artículo 63 del

¹⁴² “Cumplido lo anterior, se instruye que siempre se acceda a la petición de ampliación requerida por el contribuyente, y por el término solicitado. Luego, el lapso de ampliación podrá ser expresado en términos de un mes o de días, caso este último en el que deberá expresarse como una cantidad de días corridos. En ningún caso la ampliación podrá ser superior a un mes contado desde las 00:00 horas del día inmediatamente siguiente al del vencimiento del plazo primitivo.”

¹⁴³ Extendiendo los plazos de prescripción en la misma proporción a la prórroga otorgada.

Código Tributario en lo que al tramitación de la Citación refiere, permitiendo que una vez efectuada el trámite y revisados los antecedentes aportados por el contribuyente se puedan pedir nuevamente documentos adicionales para que dentro del mismo plazo de un mes estos deban ser aportados, produciendo el mismo efecto de inadmisibilidad probatoria que dispone el inciso 11° del artículo 132 CT.¹⁴⁴

Atendido el carácter excepcional de la norma y la gravosa sanción que supone el proceso jurisdiccional, es necesario que ésta sea aplicada con rigurosidad como una regla procesal relevante dentro del procedimiento y no como una pre calificación de carácter moral respecto del contribuyente que no habiéndosele citado o requerido determinada y específicamente antecedentes no los aporta en sede administrativa para aportarlos posteriormente en un juicio, como constantemente expone el Servicio de Impuestos Internos en sus escritos de traslado, cuestión que se plantea de forma correlativa a la improcedencia de la “nueva auditoría” según se ha expuesto.

Así, si lo que pretende el ente fiscalizador es sancionar de forma eficaz al contribuyente que se pretende sustraer de las facultades de fiscalización otorgadas al Servicio, lo lógico sería que éste contribuya a efectuar las Citaciones del artículo 63 con la mayor diligencia posible, utilizando las bases de datos generados por información de terceros respecto a los datos del contribuyente que desea fiscalizar, de manera tal que no se altere el derecho a defensa ante un tribunal especializado e independiente por consideraciones de carácter no procesal que obedecen en ciertos casos a responsabilidades compartidas.

En cuanto a la existencia de la inadmisibilidad probatoria y el aporte de antecedentes en sede jurisdiccional, ciertos autores y parte de la jurisprudencia administrativa y judicial le han otorgado la determinación de “discovery tributario” en

¹⁴⁴ El proyecto de norma agrega un tercer inciso al artículo 63 del Código Tributario que señala: “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.”

clara alusión a la etapa del propio del Common Law, no obstante, la citación previa y la exhibición de los antecedentes en la etapa jurisdiccional se distancian diametralmente del Discovery del sistema anglosajón, según se expone en los párrafos siguientes.

Características del Discovery anglosajón y la inadmisibilidad probatoria en materia tributaria.

El denominado *discovery* es un conjunto de actos procesales cuyo objetivo es la obtención de información para la mejor determinación de las posiciones de las partes dentro de un juicio. La etapa procesal del Discovery anglosajón obedece esencialmente a una etapa previa a la vista de la causa ante un juez, lo que deriva de un sistema procesal radicalmente distinto del sistema continental que rige nuestros procedimientos.

En efecto, en general, en el sistema continental las partes suelen buscar y encontrar por sí mismas, fuera del proceso y por regla general antes que éste comience, los elementos de prueba que pretenderán usar y luego solicitan la admisión de estos en la etapa que corresponda; mientras que en el sistema anglosajón, el procedimiento de primera instancia se encuentra separado entre una fase preliminar y una fase de vista, siendo el núcleo de la primera el denominado Discovery de pruebas. Ello porque en la etapa inicial de las demandas en este sistema la especificación detallada de los hechos no resulta necesaria como en el sistema continental, siendo las pruebas *descubiertas* por las partes en la fase preliminar (pre-trial), no pudiendo por tanto ser señaladas en las alegaciones iniciales.

Al respecto Michele Taruffo, haciendo referencia a la 26(a) de las *Federal Rules of Civil Procedure* señala:

“La Discovery desempeña, precisamente la función de permitir a las partes conocer qué elementos de prueba están en posesión o bajo control de la otra parte. Cada una de ellas tiene la obligación de revelar a las otras partes, los medios de prueba con los que cuenta. Si se cumple apropiadamente con tal

obligación, todas las partes lograrán un conocimiento adecuado de todos los medios disponibles para ser presentados en el juicio. Además, si una parte no revela alguna prueba de las que disponga, las otras pueden solicitar al tribunal que ordene revelar los medios de prueba con que cuente aquella”¹⁴⁵

Este sistema de producción de prueba en la etapa previa permite a las partes saber con anticipación los elementos probatorios de los que se valdrá el contrario, permitiendo interrogar testigos, conocer a los peritos, revisar los documentos entre otros elementos, cuestión que como vemos, en nada se asemeja al sistema de prueba del sistema tributario nacional.

El Discovery pretende y permite que las partes, al conocer los distintos elementos de prueba con que cuenta la contraparte poder arribar a una potencial transacción que le permita evitar un juicio.

En cuanto a la forma de operar del Discovery -si bien contiene una serie de reglas procesales que no es propósito del texto expresar- en la práctica, las partes solicitan la exhibición de documentos que, una vez estudiados permiten efectuarlas denominadas *depositions* que constituyen una posibilidad para solicitar los testimonios sujetos potencialmente involucrados en el conflicto que podrían ser idóneos como testigos en una eventual vista del juicio.

En cuanto a la admisión y exclusión de la prueba, el mismo autor citado refiere:

“La Discovery es, pues, un mecanismo jurídico por medio del cual todas las partes identifican los hechos y verifican los medios de prueba por anticipado. Tomando como base esta revelación y el descubrimiento formal o informal de las pruebas, las partes seleccionan los medios de prueba que consideran realmente relevantes y presentarán en juicio. Cuando el caso llega a juicio, las pruebas son admitidas (o no) de acuerdo a los criterios generales de relevancia y admisibilidad: esos criterios se aplican aquí estrictamente, mientras que en la fase preliminar la Discovery se admite sobre una base

¹⁴⁵ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Ob. Cit. p. 119.

mucha más amplia. Los medios de prueba irrelevantes o inadmisibles, pueden ser excluidos durante o al final de la fase preliminar, i. e., en la vista o audiencia previa. Ahora bien, cada medio es admitido o excluido cuando se presenta en juicio, mediante un decisión inmediata del juez, tomando también en consideración las objeciones planteadas por las partes.”¹⁴⁶

De lo anterior se desprende que la denominada *discovery* propia de la etapa previa del procedimiento anglosajón tiene por objetivo dar a conocer a las partes los medios de prueba relevantes con que cuenta cada uno con el propósito de evitar en la medida de lo posible la realización del juicio propiamente tal. En este sentido, se plantea como una forma de exhibición y creación de prueba y no de una forma de exclusión como se ha interpretado en ocasiones por nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros.

La forma de inadmisibilidad probatoria como sanción al contribuyente que no aporta los antecedentes solicitados por la vía de la Citación del artículo 63 CT, no es equivalente al denominado Discovery porque en este caso no se trata de la exposición de prueba propia de las partes que pretenden precaver un juicio, sino de la relación de derecho público y la obligatoriedad de concurrir a las fiscalizaciones promovidas por el Servicio de Impuestos Internos en el ejercicio de las funciones que le ha encargado la ley.

Así por ejemplo, los actos administrativos emanados del Servicio suelen señalar que las fiscalizaciones se originan a partir de “antecedentes que obran en poder de este Servicio” sin que en ninguna etapa de la fiscalización administrativa –si es que se le quisiera asimilar al discovery- son mostrados al contribuyente, sino que por la vía de estos antecedentes que pueden existir o no, se le conmina a concurrir en la mayoría de los casos a las fiscalizaciones, recayendo sobre éste en la gran mayoría de los casos la totalidad de la carga de la prueba en función del ya expuesto artículo 21 del Código Tributario.

¹⁴⁶ TARUFFO, Michelle. *La Prueba*. Ob. Cit. p. 120.

La norma de inadmisibilidad del inciso 11° del artículo 132 no tiene relación de similitud con el procedimiento de *discovery* del derecho anglosajón, por cuanto éste último, lo que busca es la producción y exhibición de prueba y no su inadmisibilidad, más aun cuando ésta –en su versión original- se produce normalmente en una etapa previa al juicio y no en el juicio propiamente tal, siendo la norma nacional, sobretodo una norma de sanción al contribuyente que se sustrae de la fiscalización en el caso específicamente mencionado.

Sobre el particular, la inadmisibilidad de la documentación contable, por ejemplo, respecto de aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa supone un resultado prácticamente previsible en torno al rechazo de la pretensión del reclamante por cuanto el efecto procesal de la inadmisibilidad impedirá al Juez Tributario y Aduanero valorar dichos elementos, aun cuando estos sean acompañados y den cuenta de la realidad de las operaciones declaradas por el recurrente.

De esto mismo se deriva que el Servicio de Impuestos Internos carece de incentivos para dejar sin efecto los actos administrativos ante un contribuyente que ha sido citado y no ha acompañado los documentos requeridos, pero que comparece con un recurso de Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) acompañando todos los antecedentes, toda vez que la sanción de inadmisibilidad probatoria facilitará la confirmación de las liquidaciones y/o resoluciones pudiendo dar lugar perfectamente a doble pago del mismo impuesto.

Consecuencialmente, la obligación del contribuyente y su incentivo a aportar antecedentes en la etapa administrativa no deriva de una obligación de exhibir los medios de prueba con los que podría contar en un eventual juicio –haciendo la aplicación de este supuesto *discovery*- sino de la relación de obligatoriedad entre el contribuyente y las facultades de fiscalizar y tasar impuestos que se han otorgado al Servicio de Impuestos Internos, las que van desde simples sanciones administrativas hasta el ejercicio de la acción penal en su contra.

La inadmisibilidad de prueba y la relación con el *discovery* anglosajón ha sido tratada a nivel nacional en mayor medida por el derecho procesal penal, cuya

reflexión en torno a la prueba y el valor probatorio de la misma se encuentra considerablemente mejor desarrollado que en el procedimiento tributario¹⁴⁷

Sobre este punto, la Corte Suprema ha expuesto recientemente el alcance de la aplicación del *Discovery* anglosajón para la exclusión de prueba, señalando que, conceptualmente no corresponde la exclusión de medios probatorios por la vía de su aplicación, toda vez que éste se presupone como un medio de creación y exhibición de la prueba y no de su eliminación, cuestión que resulta aún más relevante en el caso del procedimiento tributario, por cuanto, según se ha señalado, la mayor parte de la carga de la prueba recae sobre el contribuyente.

Al respecto, nuestro máximo Tribunal ha señalado:

“Que tampoco está demás apuntar que no resultaba atinente la alusión a la institución del *discovery* del derecho anglosajón que hace el juez de garantía para justificar la exclusión de la prueba de la querellante, pues desde el punto de vista conceptual, no corresponde *excluir* una prueba por aplicación de esta institución del derecho norteamericano, cuyo propósito es exactamente el inverso: *incluir pruebas* que se encuentran en poder de alguna de las partes y que ellas no quisieran presentar por ser contrarias a sus pretensiones.

(...) Una eventual infracción a este derecho de exhibición de pruebas previo al juicio puede producirse cuando se oculta o destruye prueba exculpatoria, infracción que podría derivar en nulidad del juicio si su conocimiento pudiese llevar a un resultado diferente, pero en ningún caso cuando ella es ofrecida y exhibida con anterioridad al juicio (Whiterbread, Charles; Solobogin, Christopher, *Criminal Procedure. An analysis of cases and concepts*, 5ª. Ed., New Ypor, 2008, pp. 670 a 697).”¹⁴⁸

¹⁴⁷ Lo cual se podría explicar en parte porque la Reforma Procesal Penal ha entrado en vigencia con más de una década de diferencia que la reforma procesal tributaria.

¹⁴⁸ Corte Suprema, sentencia Rol N° 37635-2015 de fecha 26 de enero de 2016, en recurso de nulidad en materia penal de los autos caratulados “Andrea Cifuentes Domínguez con Belén Andrades”, Considerando noveno.

Es evidente que en el caso particular del procedimiento tributario, la no exhibición de pruebas por parte del contribuyente en la etapa administrativa no altera sustancialmente el resultado del juicio, por cuanto en la medida en que los medios de prueba den cuenta de operaciones reales, no se alterará el resultado final del juicio, siendo en consecuencia la existencia de dicha norma no una aplicación o un tipo particular del *discovery* anglosajón, sino una norma de sanción que va en perjuicio únicamente del contribuyente cuando éste no comparece en la instancia administrativa de la Citación del artículo 63 del Código Tributario.

Todo ello, sin perjuicio que su existencia resulta razonable si lo que se pretende es evitar la existencia de juicios que se podrían haber evitado de haber concurrido el contribuyente cuando haya sido efectivamente citado, lo que no implica que dicha norma se aplique como la regla general por cuanto afectaría indudablemente el derecho a defensa y debido proceso de los contribuyentes y los expondría al arbitrio de una exclusión amplia de medios probatorios no siempre generada a partir de la emisión de una Citación en los términos que la ley plantea.

vi) Conclusiones generales sobre la valoración de la prueba en el Procedimiento General de Reclamaciones y su relación con la conciliación

Según se ha expuesto en los acápites precedentes, el sistema de valoración de la prueba en el procedimiento tributario corresponde al de una forma de valoración racional de la prueba de sana crítica, el que luego de la entrada en vigencia de la Ley 20.322 vino a reemplazar un sistema de prueba legal tasada existente en el antiguo Tribunal Tributario de las distintas Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

Este sistema de valoración de prueba se encuentra contenido principalmente en los incisos 10° a 15° de artículo 132 del Código Tributario, contando con diversas particularidades, entre ellas las limitaciones a la libre valoración racional de todos los medios probatorios aportados al juicio como lo es el valor preferente de la contabilidad cuando los contribuyentes se encuentren obligados a contar con ella o la forma de acreditación de los actos solemnes.

Respecto al valor preferente de la contabilidad, se ha señalado que la mayor parte de los contribuyentes personas jurídicas se encuentran obligados a llevar algún sistema de registro contable y que el concepto de contabilidad para efectos probatorios no dice relación con si ésta es completa o simplificada, sino a la obligación de acreditar mediante *contabilidad fidedigna*, concepto que ha sido desarrollado principalmente por la jurisprudencia judicial y administrativa, agregando a los libros contables los documentos que respaldan sus anotaciones.

En este orden de cosas, si la *contabilidad fidedigna* implica también los respaldos documentales cabe preguntarse si dichos documentos tienen un valor preferente sobre otros medios probatorios al formar parte de la contabilidad, cuestión que pareciera alterar la finalidad de la norma en torno a la valoración racional de la prueba aportada en juicio.

Asimismo, se ha señalado que el Servicio de Impuestos Internos ha desarrollado formas de hacer recaer prácticamente en su totalidad la carga de la prueba sobre el contribuyente, a partir de la aplicación constante del artículo 21 del Código Tributario contenido en las normas sobre fiscalización y no propias de los procedimientos tributarios jurisdiccionales, lo que permite alterar en parte el principio procesal que señala que la parte que alega los hechos es quien debe acreditarlos, generándose múltiples situaciones en que ante acusaciones efectuadas mediante los actos administrativos por el ente fiscalizador, éste no aporta antecedentes. Las situaciones de mayor ocurrencia son la calificación de no fidedigna de la contabilidad y la ampliación de los plazos de prescripción de tres a seis años para ejercer la acción de fiscalización y determinar diferencias de impuestos en contra de los contribuyentes.

A esto se agrega la intención del Servicio de Impuestos Internos de desvirtuar la naturaleza jurídica de los procedimientos tributarios jurisdiccionales como procedimientos administrativos de plena jurisdicción a partir de la creación de la tesis de la *improcedencia de una nueva auditoría*, cuestión que pretendía asimilar el procedimiento a una acción de nulidad y no de plena jurisdicción mediante la cual el Juez analiza la prueba y los hechos como uno más de los elementos del juicio,

cuestión que se condice precisamente con la creación de un procedimiento independiente y especializado más que con un mero control de legalidad formal del acto administrativo como inicialmente lo planteó el ente fiscalizador.

Adicionalmente, el artículo 132 del Código Tributario plantea en su inciso 11° una norma de inadmisibilidad probatoria referida a aquellos antecedentes que, siendo solicitados de forma determinada y específica por el Servicio de Impuestos Internos en la Citación a la que hace referencia el artículo 63 del Código Tributario, no son acompañados por los contribuyentes sin que éstos acrediten que la falta de su aporte obedece a circunstancias que no le son imputables.

Esta regla de inadmisibilidad ha sido considerada de aplicación excepcional, atendiendo las gravosas consecuencias procesales para las pretensiones de los contribuyentes; no obstante, ha sido señalada en los escritos de traslado del Servicio como una cuestión de carácter más moral que procesal al exponer al contribuyente como el sujeto que se pretende sustraer de las facultades fiscalización del Fisco, aun en aquellos casos en que los documentos no han sido solicitados determinada y específicamente por el ente fiscalizador en la etapa administrativa, requisito esencial para que pueda proceder su aplicación.

En este orden de cosas, a efectos de poder determinar con una expectativa razonable los efectos que podría tener una conciliación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, resulta de la mayor relevancia contar con los antecedentes propios de la prueba y sus particularidades en el procedimiento, así como la existencia de eventuales exclusiones y valores preferentes, lo que permite anticipar un eventual resultado en juicio para ambas partes, cuestión que sin duda deberán ponderar los litigantes para aceptar una conciliación parcial o total respecto de las partidas que se reclaman.

No obstante lo anterior, para poder considerar estos antecedentes con un grado más o menos razonable de certeza, resulta indispensable que la jurisprudencia y la doctrina concurren a avanzar en el desarrollo de una teoría y aplicación de la prueba en materia tributaria que garantice el derecho a defensa y debido proceso de los contribuyentes y que tienda a equilibrar la carga de la prueba entre las partes,

permitiendo con ello la realización de un juicio justo y garante de la independencia e imparcialidad propuesta para los Tribunales Tributarios y Aduaneros al momento de su entrada en vigencia.

Sólo en la medida en que los Tribunales Tributarios y Aduaneros y los Tribunales de Alzada estén dispuestos a efectuar la valoración racional de la prueba, desarrollando los elementos técnicos, lógicos o científicos en que basen sus decisiones de forma fundada y racional, por sobre la sanción moral al contribuyente que no ejercido su derecho a defensa en la etapa administrativa, será posible hablar de un verdadero procedimiento contencioso administrativo que muestre la evolución de un derecho procesal tributario especializado y respetuoso de los principios procesales aplicables en la mayor parte de los procedimientos contenciosos en relación a la prueba que se aporte en la etapa jurisdiccional.

Capítulo VI: Elementos que podrían favorecer una conciliación entre los contribuyentes y el Fisco

I. Consideraciones generales

A continuación se exponen brevemente los principales elementos que podrían favorecer una eventual conciliación entre los contribuyentes y el Fisco en materia tributaria.

El propósito del presente acápite no es reproducir de manera meramente enunciativa el contenido normativo de los artículos 124 a 148 del Código Tributario que regulan el Procedimiento General de Reclamaciones –por cuanto ello ya se ha hecho someramente en los párrafos precedentes-, sino que el objetivo principal es realizar un análisis de aquellos elementos centrales de este procedimiento que podrían tener algún tipo de incidencia en el resultado exitoso de una conciliación en el marco de la etapa jurisdiccional.

En este sentido, lo que se pretende determinar es cuáles son los principales elementos a considerar en el contexto de un reclamo tributario que podrían incentivar la conciliación entre la administración y los contribuyentes, toda vez que, según ha expuesto previamente, sobre quien recae principalmente el peso de la prueba es sobre el administrado, limitándose el Servicio en la mayoría de los casos sólo al ejercicio de una facultad fiscalizadora en la determinación de los impuestos en virtud de la cual raramente aporta algún tipo de antecedente dentro del término probatorio de un juicio tributario, extendiéndose en consecuencia la obligación de acreditar la veracidad de sus declaraciones al contribuyente en virtud de lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario como la regla general al interior del proceso.

En este orden de cosas, cabe preguntarse cuáles pueden ser los potenciales elementos a considerar por parte del Fisco para celebrar una salida alternativa que ponga fin al conflicto y cuáles son los principios del procedimiento que posibilitarían dichos elementos.

Así, la contienda entre el contribuyente y la administración pareciera, en principio, desigual toda vez que el Servicio de Impuestos Internos, si concluido el proceso de auditoría tributaria estima que existen diferencias impositivas, reduce su participación a la emisión de un acto que determina una mayor carga impositiva para el particular, ya sea por la vía de agregados a la Renta Líquida Imponible que derivan en algún tipo de Liquidación y/o Giro, o mediante la emisión de Resoluciones que determinan la retención o menor devolución de impuestos como resulta en el caso de los Pagos Provisionales Mensuales (PPM) o devoluciones por imputación de pérdidas en el caso de los Pagos Provisionales por Utilidades Absorbidas (“PPUA”).

Este acto, recurrible por la vía del Procedimiento General de Reclamaciones, o de otro procedimiento tributario, detenta una presunción de legalidad¹⁴⁹ que obliga al contribuyente a un alto estándar probatorio, de manera tal que en caso de que dicha presunción o estándar de acreditación no sea desvirtuado, esa mayor carga tributaria quedará firme, con los efectos patrimoniales que esto implica¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Artículo 3 de la Ley 19.880 sobre Base de los Procedimientos Administrativos inciso final: “Los actos de la administración gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa, salvo que mediare una orden de suspensión dispuesta por la autoridad administrativa dentro del procedimiento impugnatorio o por el juez, conociendo por la vía jurisdiccional.”

¹⁵⁰ Esto no sale hace relación a la incertidumbre patrimonial que recae la existencia de una contingencia tributaria, sino que además cabe hacer presente que mientras se ventile ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros y Cortes de Apelaciones y Corte Suprema el reclamo, se devengarán los respectivos reajustes e intereses del artículo 53 del Código Tributario, los que ascienden a la variación del I.P.C. en el caso del primero y a 1,5% mensual en el caso del segundo. Lo anterior es sin perjuicio de las multas aplicables en virtud de lo establecido en el artículo 97 del Código Tributario, en particular de lo señalado en el N°11 en relación a la aplicación de un recargo de hasta un 60% del impuesto reajustado en aquellos donde el impuesto esté sujeto a retención o recargo.

Artículo 97 N° 11: “El retardo en enterar en Tesorería impuestos sujetos a retención o recargo, con multa de un diez por ciento de los impuestos adeudados. La multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

En los casos en que la omisión de la declaración en todo o en parte de los impuestos que se encuentren retenidos o recargados haya sido detectada por el Servicio en procesos de fiscalización, la multa prevista en este número y su límite máximo, serán de veinte y sesenta por ciento, respectivamente”.

Lo anterior implica que, tomando en consideración que las fiscalizaciones de impuestos se realizan en la mayoría de los casos, al borde de los plazos de prescripción (3 años como regla general desde el vencimiento del pago del impuesto de acuerdo a lo señalado en el artículo 200 del Código Tributario), y sumando los plazos de duración de un procedimiento jurisdiccional que en la gran mayoría de los casos acabará en la Corte Suprema, ya sea por la vía de los recursos interpuestos por los contribuyentes, o por la instrucción de litigar que tienen los Departamentos Jurídicos de las

Lo anterior no considera los gastos de litigación asociados, como son los honorarios profesionales de los abogados y/o auditores que participan en la preparación de la defensa judicial, ni los demás gastos derivados del proceso, lo que parece constituir una carga más pesada para el contribuyente que para el Servicio de Impuestos Internos, toda vez que este último recibe fondos económicos asignados por presupuesto fiscal que le permiten sostener un aparataje de litigación en cada una de sus Direcciones Regionales que, en la mayoría de los casos obligan al contribuyente a comparecer hasta la Corte Suprema en virtud de la interposición por parte del Servicio de recursos de casación en la forma o en el fondo en contra de las sentencias que generan algún tipo de agravio para el Fisco.

Si bien lo anterior no pretende constituirse como una crítica contra la legítima aspiración recaudatoria del Fisco, no puede desconocerse que esta estructura genera un incentivo perverso para el Órgano Fiscalizador que, en algunos casos apremiado por la excesiva carga de trabajo y falta de tiempo, podría verse impedido de realizar un análisis exhaustivo de los antecedentes aportados, descansado en el hecho que, con independencia de si su negativa a las pretensiones del administrado es justificada o no, existe un aparato de defensa judicial de los intereses del Fisco que hace uso de todos los recursos de litigación otorgados por la ley, considerando los costos económicos asociados al desarrollo de procesos jurisdiccionales como costos hundidos. En su contrapartida, los altos costos de litigación en el mundo privado obligarán al contribuyente a definir la conveniencia de pagar el impuesto con sus recargos, sin reparar en la justicia del pago, o de lo contrario, asumir la contingencia que implica estar en juicio, obligándose a provisionar los montos

Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos, el impuesto se encontrará sujeto al reajuste por variación del IPC de aproximadamente 6 años, un interés penal aproximado de un 108% de la obligación reajustada, más un 30 o 60% de multa si es que el impuesto se encuentra sujeto a retención o recargo, es decir, el costo de la litigación sin considerar los honorarios profesionales de los asesores tributarios y costas procesales, expone al contribuyente a un pago aproximado del 200 o 300% del Impuesto original.

implicados en el mismo y considerar el riesgo de que una eventual pérdida implique algún efecto en los resultados tributarios de los ejercicios siguientes¹⁵¹.

Así, a fin de definir cuáles podrían ser los incentivos reales que podría tener el Fisco para aceptar una salida mediante conciliación, resulta necesario considerar cuáles son los principios del Procedimiento General de Reclamaciones que podrían llevar lo debatido en juicio a un plano en donde ambas partes estén dispuestas a conciliar. En este orden de cosas, lógico sería pensar que sólo existen dos razones para el Fisco que podrían constituir un incentivo adecuado para acordar una salida alternativa al conflicto mediante conciliación: i) que el acto reclamado por el contribuyente contenga algún vicio susceptible de dar lugar a la nulidad del acto y; ii) que al tenor de la prueba aportada por el contribuyente en la etapa jurisdiccional sea difícil predecir el resultado del juicio, más aun cuando estos antecedentes no han estado a la vista del Servicio de Impuestos Internos en la etapa administrativa.

II. Análisis de los vicios que pueden dar lugar a la nulidad del acto reclamado

La práctica tributaria podría dar lugar a la existencia de actos administrativos que adolezcan de ciertos vicios que pudiendo dar lugar a su nulidad, hayan pasado todos los mecanismos de control administrativo previo, llegando a constituirse como el acto terminal que motive la presentación de un reclamo tributario por parte de los contribuyentes.

En este sentido, cabe efectuar el análisis de cuáles de estos eventuales vicios del acto administrativo que se encuentra reclamado pueden llegar a constituirse como un incentivo a la conciliación por parte del Fisco. Este incentivo no guarda relación con el riesgo evidente que supone para el resultado final del juicio la declaración de nulidad del acto administrativo, sino con la articulación de las normas aplicables que podrían regular esta nulidad, lo que permitiría al Servicio establecer *a priori* cuáles de estos supuestos de nulidad quedan cubiertos por la normativa

¹⁵¹ Por la vía de la disminución de pérdida de ejercicios anteriores deducidas en virtud del artículo 31 N°3 de la LIR, o por la determinación de menores costos, gastos o ajustes que incidan en la determinación de la Renta Líquida Imponible del contribuyente.

vigente y cuáles forman parte de una contingencia sobre la cual tiene sentido plantearse un acuerdo conciliatorio.

Cabe hacer presente que, en la actualidad, la competencia para el conocimiento y declaración de los vicios de los actos administrativos tributarios que pudieran dar lugar a la declaración de la nulidad de los actos administrativos, no forma parte de las atribuciones de los Tribunales Tributarios Aduaneros, según se desprende tanto del artículo N° 1° de la Ley N° 20.322 como de la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema¹⁵².

No obstante lo anterior, el actual proyecto de ley en tramitación Boletín N° 9892-07 que propone una reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, plantea la modificación del artículo N° 1 de la Ley 20.322 en los siguientes términos:

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

“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.”

A su vez, el mismo proyecto introduce en el inciso segundo del nuevo artículo N° 132 bis del Código Tributario, a propósito de la conciliación, la siguiente indicación:

¹⁵² Sentencia, Corte Suprema Rol N°: 7308-2009 y otros.

“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”.

De lo anterior se desprende que la nueva facultad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de conocer y declarar la nulidad del acto administrativo de los actos administrativos tendrá las siguientes características: i) Procederá la declaración de nulidad de los actos administrativos cuyos vicios hayan sido denunciados previamente por el contribuyente en el reclamo, no siendo procedente por tanto la declaración de nulidad de oficio por parte del Tribunal; ii) La declaración de nulidad respecto de aquellos vicios formales, sólo procederá contra aquellos que tengan el carácter de esenciales; y iii) El Tribunal no podrá aceptar la conciliación que tenga como propósito subsanar vicios de forma o de fondo que pudieran dar lugar a la nulidad del acto reclamado.

En relación a estas características, la primera interrogante que surge es determinar cuáles son los errores de forma que habiendo sido denunciados por el contribuyente en su reclamo detenten el carácter de *esencial* y puedan en consecuencia dar lugar a la declaración de nulidad del acto reclamado. La segunda pregunta guarda relación con la referencia de la norma al “saneamiento de vicios de fondo” y la especialidad del artículo N° 132 bis del Código Tributario sobre los supuestos de la conciliación.

Para dar respuesta a la primera interrogante, cabe tener presente la relación directa que existe entre el nuevo inciso segundo del N°1 de artículo 1° de la Ley 20.322 contenida en el proyecto de ley y el actual inciso segundo del artículo N° 13 de la Ley N° 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

El inciso segundo del N°1 de artículo 1° de la Ley 20.322:

“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”

A su vez, el inciso segundo del artículo N° 13 de la Ley N° 19.880 señala:

“El vicio de procedimiento o de forma sólo afecta la validez del acto administrativo cuando recae en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y genera perjuicio al interesado.”

Como se observa, la precisión de la norma que consagra la nueva facultad de los Tribunales Tributarios y Aduaneros en relación al carácter esencial del vicio de forma no hace más que reproducir la norma general que dispone la ley de Bases de los Procedimientos Administrativos.

En cuanto a la relación entre la nulidad de los actos administrativos por vicios formales (nulidad de procedimiento o forma por infracciones al derecho adjetivo) y nulidad por vicios de fondo (nulidad sustantiva o material), Alejandro Vergara Blanco ha sostenido que a partir del año 2003 con la introducción de la Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos, se ha generado una división clara entre los vicios de forma y de fondo y su relación con la nulidad del acto administrativo a partir de los artículos N° 13 y N° 53 de la ley respectiva.¹⁵³

De esta manera, la nulidad por vicios de forma o nulidad por infracciones al derecho adjetivo, se encontraría en el artículo N° 13 que consagra el principio de No Formalización disponiendo a su efecto:

“Artículo 13. Principio de la no formalización. El procedimiento debe desarrollarse con sencillez y eficacia, de modo que las formalidades que se exijan sean aquéllas indispensables para dejar constancia indubitada de lo actuado y evitar perjuicios a los particulares.

¹⁵³ VERGARA BLANCO, Alejandro. *Vicios de procedimiento o forma que no afectan la validez del acto administrativo: Las formalidades no esenciales*. EN: La nulidad de los actos administrativos del Derecho Chileno, IX Jornadas de Derecho Administrativo. Editorial Legal Publishing. p. 267 y ss.

El vicio de procedimiento o de forma sólo afecta la validez del acto administrativo cuando recae en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y genera perjuicio al interesado.

La Administración podrá subsanar los vicios de que adolezcan los actos que emita, siempre que con ello no se afectaren intereses de terceros.”

A su vez, los vicios de fondo que dan lugar a nulidad sustantiva o material se encontrarían dispuestos en el siguiente artículo:

“Artículo 53. Invalidación. La autoridad administrativa podrá, de oficio o a petición de parte, invalidar los actos contrarios a derecho, previa audiencia del interesado, siempre que lo haga dentro de los dos años contados desde la notificación o publicación del acto.

La invalidación de un acto administrativo podrá ser total o parcial. La invalidación parcial no afectará las disposiciones que sean independientes de la parte invalidada.

El acto invalidatorio será siempre impugnabile ante los Tribunales de Justicia, en procedimiento breve y sumario”.

Esta distinción permitiría superar la regulación incompleta que establecían los artículos N° 7 de la Constitución Política y N° 2 de la Ley 18.575 de 1986 de la LOCGBAE.^{154 155}

En cuanto a la nulidad formal, el artículo N° 13 de la Ley N° 19.880 establecería una separación entre vicios formales de carácter esencial y no esencial. Los primeros podrían dar lugar a la nulidad del acto, mientras que los segundos no

¹⁵⁴ Ley Orgánica Constitucional de las Bases Generales de la Administración del Estado.

¹⁵⁵ El autor señala que el artículo N° 7 CPR sólo se refería a dos tipos de vicios de derecho material o sustantivo: La investidura regular del agente y a su competencia, y de un modo genérico (encargando a la ley el desarrollo) a los vicios de derecho adjetivo o de forma. A su vez, el artículo N° 2 de la Ley N° 18.575 habría hecho relación al exceso o abuso de poder como objeto de acciones o recursos, sin embargo no se habría encontrado incorporado de modo concreto el vicio de derecho sustantivo o materia como acto contrario a derecho, tal como lo hace el artículo N° 53 de la Ley N° 19.880.

afectarían su validez, dando lugar de modo implícito a la incorporación del principio de conservación de los actos administrativos.

De esta forma, un vicio del acto administrativo sólo afectará su validez en la medida que: i) este se refiera a un requisito esencial del mismo, ya sea por la naturaleza del mismo acto, o por mandato del ordenamiento jurídico; ii) o en aquellos casos en que el vicio afecte intereses de terceros, siendo todos estos vicios subsanables en la medida en que no afecten intereses de terceros¹⁵⁶.

En cuanto a los vicios de fondo, no aplica la distinción entre el carácter de esencial y no esencial, toda vez que estos actos siempre pueden ser objeto de invalidación.

La facultad de la Administración para subsanar los vicios o errores formales de los actos administrativos, sean o no esenciales, descansa en la naturaleza unilateral del acto administrativo y en el interés público en la subsistencia de los mismos, encontrando como único límite el perjuicio que éste pueda generar tanto al administrado como a terceros.

Lo anterior conlleva a la pregunta por el momento en que se genera el perjuicio en la emisión de actos administrativos con incidencia tributaria, lo que permitiría delimitar la posibilidad de corrección del vicio por parte de la Administración. La respuesta no dice relación inmediata con la notificación del acto mismo en todos los casos, aun cuando esta se constituya como la regla general, toda vez que, por ejemplo, podría existir un vicio de forma esencial que diga relación con la notificación del acto y, sin embargo, el contribuyente pueda haberse notificado tácitamente efectuando diversas actuaciones para su acertada defensa. Si bien el momento que determina la existencia del perjuicio puede tener una directa relación con la notificación del acto, se deberá efectuar un análisis caso a caso a fin de determinar en qué etapa del procedimiento se agota la facultad de la Administración para corregir el vicio que permita la conservación del acto administrativo.

¹⁵⁶ VERGARA BLANCO, Alejandro. Op. cit. p. 276.

Cabe hacer presente que la facultad de la Administración para buscar la conservación del acto administrativo dice relación con el principio de no formalización establecido en el artículo N° 13 de la Ley N° 19.880, sin efectuar la distinción entre procedimientos administrativos formalizados y desformalizados, siendo estos últimos aquellos en los que se deja una libertad al instructor para fijar su tramitación¹⁵⁷. Lo anterior puede tener una consecuencia directa para establecer el término de la facultad del Fisco para subsanar el error formal, toda vez que existen etapas del procedimiento administrativo tributario que se encuentran sujetas a formalización como lo es el caso de las distintas etapas de la auditoría tributaria.

No obstante lo anterior, en cualquier caso, el reclamo tributario sólo se genera a partir del agravio que supone para el contribuyente el acto reclamado, razón por la que su interposición despeja toda duda sobre la preclusión de la facultad del Servicio para corregir el error que lo afecta.

En cuanto a lo que debe entenderse por *error de forma esencial*, permitiendo que este dé lugar a la declaración de nulidad por parte del Tribunal Tributario y Aduanero, se debe señalar que la doctrina no se encuentra conteste¹⁵⁸⁻¹⁵⁹. Sin embargo, estos errores esenciales dirían relación con aquellos errores formales que deriven en la indefensión material del contribuyente o aquellos que generen que los actos administrativos carezcan de requisitos indispensables para la consecución de su fin. Por su parte, Claudio Moraga Klenner, analizando la normativa alemana al respecto, señala que si el vicio incide en la decisión del fondo del asunto, entonces

¹⁵⁷ GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. “*Procedimientos Administrativos Generales y Especiales, formalizados y no formalizados.*” EN Revista de Derecho Público N°s 33-34, Santiago 1983. p. 141.

¹⁵⁸ LIZAMA, Felipe. “*Alcance del concepto requisito esencial en el artículo 13 de la Ley N° 19.880.*” EN: La nulidad de los actos administrativos del Derecho Chileno, IX Jornadas de Derecho Administrativo. Editorial Legal Publishing. p. 286 y ss.

¹⁵⁹ Al respecto Lizama señala la discusión de la doctrina en torno a la calificación de “esencial” del requisito formal del acto administrativo, recurriendo al análisis de lo señalado por Eduardo Soto Kloss, Gallego y Méndez, Rodríguez-Arana y Sedín, Bocksan, Jara, Moraga Klenner, entre otros, llegando a concluir que la determinación del concepto no es pacífica, debiendo recurrir a la doctrina y jurisprudencia comparada. No obstante lo anterior, la mayoría de los autores confluyen en que tendría relevancia la gravedad del vicio y la consecuente indefensión que este podría generar en el administrado. Sin embargo, dicho error esencial al no estar definido en la ley, dirá relación con el tipo y naturaleza del procedimiento administrativo en cuestión, debiendo ser determinado finalmente por la jurisprudencia, caso a caso, citando al respecto sentencias de distintos procedimientos administrativos.

tendrá el carácter de esencial.¹⁶⁰ Asimismo, ha expuesto que el vicio no será esencial cuando sea de menor envergadura, siendo tal aquel que no prive al acto de los requisitos indispensables para alcanzar su fin u origine la indefensión del interesado.¹⁶¹ Esta idea en relación a la calidad de vicio que incide en el fondo de la decisión, podría ayudar a esclarecer la disyuntiva del Tribunal por cuanto podría permitir plantear la interrogante en relación al resultado del conflicto con la existencia del vicio y sin su existencia. Si el resultado hubiese sido el mismo, entonces dicho error formal no tendrá el carácter de esencial.

En cualquier caso, será la jurisprudencia de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros, en conjunto con el mayor desarrollo de la doctrina una vez que entre en vigencia la norma, los que podrán dar claridad de cuáles constituyen vicios o errores formales esenciales y que en consecuencia puedan dar lugar a la invalidación del acto, debiendo determinar, previa denuncia del contribuyente si el vicio sometido a su conocimiento se encuentra dentro de los supuestos normativos que permita su análisis o en su defecto, corresponde a un error formal que no invalida el acto reclamado.

Por otra parte, en cuanto a los errores de fondo que podrían dar lugar a la nulidad, estos deben ser denunciados por el contribuyente en su reclamo, no pudiendo ser declarada la nulidad de oficio por parte del Tribunal. Esto tiene sentido por cuanto sólo en virtud de un procedimiento de plena jurisdicción como lo es el procedimiento tributario será posible determinar la existencia de vicios de fondo del acto administrativo, debiendo efectuarse su declaración de nulidad siempre que no exista otra alternativa para evitar el perjuicio del contribuyente, lo que no supone una alteración sustancial en la naturaleza actual del procedimiento tributario.

En cuanto a la limitación que se establece en el artículo N° 132 bis del Código Tributario, éste señala que la conciliación no podrá tener por objeto subsanar los vicios de fondo que pudieran dar lugar a la nulidad del acto administrativo. Esta

¹⁶⁰ ABERASTURY, P. BLANCKE, Herman J. *“Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Latinoamérica y Europa”*. Eudeba Konrad Adenauer. Buenos Aires, 2012. p.p. 357 a 398.

¹⁶¹ MORAGA KLENNER, Claudio. *“La actividad formal de la administración del Estado.”* En Derecho Administrativo Chileno. UNAM, México 2007. p. 320.

indicación –que, en principio, podría entenderse como una protección al contribuyente por cuanto subsanar los vicios que podrían dar lugar a la nulidad es un interés principalmente del Fisco- podría generar una discusión práctica para determinar si la conciliación a la que arribe el Servicio y el Contribuyente es de aquellas que vienen a “subsanar” un vicio de fondo que pueda derivar en la nulidad. En particular por cuanto el artículo N° 132 bis del Código Tributario señala que la conciliación será procedente cuando lo sometido a acuerdo diga relación con: *“La existencia de los elementos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, 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.”*

De lo anterior surge la duda inmediata sobre aquellos casos en que, por ejemplo, la conciliación diga relación con la sustitución del Impuesto Único del artículo N° 21 LIR por el agregado a la base imponible de Impuesto de Primera Categoría de ciertas partidas. Este acuerdo podría ser un punto intermedio para ambas partes, por cuanto permitiría al Fisco determinar una mayor recaudación de impuestos por la vía de establecer una mayor base imponible de Impuesto de Primera Categoría, mientras que para el contribuyente, la aplicación de la tasa de este impuesto en relación a la mayor contingencia que implica el impuesto sanción del artículo N° 21 LIR podría ser un incentivo adecuado para arribar a una conciliación.

Sin embargo, este supuesto no resultaría extraño en la práctica, toda vez que encontraría por un lado, la efectiva procedencia de la conciliación al decir relación con la existencia de un vicio de fondo como lo es la aplicación de la normativa incorrecta o sería procedente por caber dentro de otra de las causales dispuestas en la norma por cuanto el caso en cuestión haría referencia a la calificación jurídica de los hechos del proceso, pudiendo encontrar por otro lado, una nulidad de objeto en su celebración si el Tribunal estimara que el acuerdo resulta improcedente por cuanto la sustitución del artículo N° 21 LIR, por los artículos N° 29 a 33 de la misma

ley para aplicar la mayor base de Impuesto de Primera Categoría, permite subsanar el vicio de fondo que podría dar lugar a la nulidad del acto reclamado originalmente.

Lo lógico en este sentido, sería pensar que para casos como el previamente expuesto la conciliación sería plenamente procedente, toda vez que la prohibición que señala el inciso segundo del artículo N° 132 bis del Código Tributario dice relación con subsanar errores o vicios de fondo que puedan hacer subsistir el acto reclamado, es decir, subsanar un error que no tiene como consecuencia dar lugar a un acto administrativo con supuestos de aplicación distinta por la vía de modificar las normas de fondo. Esta limitación tiene por objeto impedir que el Servicio pueda, por la vía de la conciliación obtener la subsistencia de un acto con vicios de fondo cuya anulación es la única vía posible para evitar el perjuicio del administrado.

De lo anterior fluye que la prohibición de la conciliación en relación a los vicios de fondo no permite una interpretación extensiva que pueda llegar a limitar los casos en los cuales ésta efectivamente procede por expreso mandato del legislador. Sin embargo, se deberá estar atento al desarrollo jurisprudencial de los Tribunales Tributarios y Aduaneros en este y otros temas a fin de cautelar, por las vías procesales que procedan que la norma no se desvíe en su intención legislativa original.

De esta forma, se puede concluir que para determinar en forma previa si existe algún tipo de incentivo para el Fisco que permita llegar a una salida alternativa por la vía de la conciliación se deberá tener en consideración los siguientes elementos: i) distinguir si el vicio del que adolece el acto administrativo es de forma o de fondo; ii) si el vicio es formal entonces se deberá determinar si es esencial o no; iii) si el vicio no es esencial, no afectará la validez del acto administrativo, por lo tanto en principio no existirá incentivo alguna para la conciliación por parte del Fisco no siendo procedente tampoco la declaración de nulidad del acto; iv) si el vicio de forma es esencial por cuanto altera la decisión final del juicio y/o deja en indefensión al contribuyente, con la interposición del reclamo habrá precluido la facultad del Fisco para subsanarlo por expreso mandato legal y por la existencia del perjuicio para el contribuyente. En este caso el Fisco tendrá un fuerte incentivo para arribar a algún

tipo de conciliación; sin embargo, dicho incentivo no existirá en principio para el contribuyente por cuanto el error formal esencial sólo podrá evitar el perjuicio del administrado por la vía de la anulación del acto.

Este incentivo podría existir, sin embargo, en la medida en que el contribuyente advierta un riesgo eventual en que el vicio del que adolece el acto no sea esencial, en cuyo caso tendrá que analizar los demás elementos del juicio: v) si el error corresponde a un vicio de fondo, éste no podrá ser subsanado mediante la conciliación por expreso mandato legal, por lo que el incentivo dirá relación con la relevancia del error de fondo para el resultado exitoso del juicio para el Fisco. Si el error es relevante, entonces existirá un incentivo adecuado para arribar a una conciliación, mientras que si no lo es, extender el juicio podría generar la incertidumbre del resultado, más aun cuando la carga probatoria cae esencialmente sobre el contribuyente, según ya se ha expuesto.

En cualquier caso, pareciera ser que el análisis principal se refiere a la existencia de eventuales vicios de fondo por sobre aquellas deficiencias que dicen relación con la forma -salvo en aquellos casos donde resulte relevante discutir el carácter de esencial del error para determinar la validez del acto. Sin embargo, la existencia de errores de fondo no debiese resultar un incentivo a la conciliación por sí mismo, sin efectuar la ponderación de otros elementos como los medios probatorios con los que cuenta el contribuyente para su defensa, ya sea que hayan formado parte de la etapa administrativa previa o se trate de elementos de prueba no sujetos a inadmisibilidad que hayan sido aportado en sede jurisdiccional.

Los siguientes párrafos se refieren a la ponderación entre la existencia de vicios de fondo en el acto administrativo y los elementos probatorios aportados por el contribuyente en sede jurisdiccional no sujetos a inadmisibilidad, a la luz de los principios del procedimiento tributario que permiten efectuar al Juez Tributario y Aduanero el análisis de conformidad a las reglas de la sana crítica de la totalidad de la prueba aportada en esta instancia, lo que podría generar una combinación de incentivos tanto para el Servicio como para los contribuyentes para arribar a una salida alternativa al conflicto.

III. Aspectos propios de la prueba que podrían favorecer una eventual conciliación

Según se ha expuesto en el capítulo anterior, el sistema de valoración de la prueba en materia tributaria cuenta con ciertas particularidades que los litigantes deberán tener en consideración al momento de evaluar una posible conciliación.

Además de los elementos propios que podrían dar lugar a la nulidad de los actos administrativos expuestos en los párrafos anteriores, resulta de la mayor relevancia que las partes hagan presente sus elementos de prueba en forma previa a la audiencia de conciliación, de manera tal que sea posible anticipar de manera más o menos racional cuál podría ser el resultado de continuar con el juicio.

Esto tiene particular relevancia en aquellos casos en que se ha generado una Citación en los términos del artículo 63 del Código Tributario, por cuanto la existencia de una eventual inadmisibilidad probatoria pondrá todos los incentivos en el contribuyente para la conciliación, mientras que el Fisco, si la inadmisibilidad es amplia, podrá anticipar de forma más o menos razonable que el contribuyente no podrá desvirtuar los actos administrativos reclamadas, favoreciendo que estos queden firmes y en consecuencia se proceda al cobro de los impuestos.

Por otra parte, si no se ha generado inadmisibilidad probatoria y el contribuyente ha concurrido en la etapa de RAV sin obtener un resultado favorable, o en el reclamo tributario con todos los antecedentes que acrediten las partidas liquidadas, existirá un mayor incentivo de las partes a arribar a una solución colaborativa a fin de evitar continuar con un juicio en el tiempo cuyo resultado es razonablemente previsible.

En el caso de que sólo se puedan acreditar ciertas partidas, resultará razonable que las partes ponderen los elementos sobre los cuales es posible conciliar, allanándose los contribuyentes al pago de aquellas partidas sobre las cuales la prueba no es lo suficientemente fuerte y pidiendo obtener una conciliación al Servicio de Impuestos Internos, teniendo éste como incentivo la recaudación fiscal en un menor plazo posible.

De esta forma, el análisis de los medios probatorios previo a la conciliación será determinante para negociar las partidas sobre las cuales es posible poner fin anticipado a un juicio que podría extenderse innecesariamente en el tiempo por las partes.

IV. Conclusiones sobre los incentivos del Fisco para arribar a una salida alternativa al conflicto mediante conciliación

El objeto de incluir tanto este capítulo como el anterior, haciendo referencia al desarrollo de las particularidades de la prueba en el procedimiento tributario, así como los eventuales vicios de nulidad que pudieren afectar a los actos administrativos reclamados, radica en la importancia de que la inclusión del nuevo artículo 132 bis del Código Tributario no se convierta en un trámite obligatorio dentro del procedimiento que no cumple los fines para los cuales ha sido creado.

En efecto, el aporte resulta menor si lo que se pretende hacer es sólo una mera descripción de la norma sin intentar a lo menos considerar los elementos de mayor relevancia a la hora de determinar cuáles podrían ser los incentivos para arribar a una solución colaborativa, principalmente para el Fisco.

Respecto a los incentivos con que podría contar el contribuyente para arribar a una solución de salida alternativa mediante la conciliación es posible encontrar los altos costos de litigación, el devengamiento de reajustes e intereses penales sobre los montos adeudados, la falta de certeza en el desarrollo de los negocios que implica no saber el resultado de una contingencia tributaria que podría afectar el futuro de la actividad del contribuyente, el efecto sobre el valor de las acciones que podrían tener las contingencias tributarias en el caso de las sociedades anónimas, entre otros.

Por su parte, el Fisco se vería expuesto a prácticamente nulas contingencias toda vez que sus costos de litigación son tratados como costo hundido en virtud de la asignación del presupuesto fiscal para sus distintos Departamentos de Litigación Tributaria, viéndose en consecuencia conminados a acordar una salida alternativa sólo en la medida en que los elementos de hecho del juicio así lo ameriten.

Para ello, resulta relevante que la posición institucional que adopte el Servicio de Impuestos Internos ante la entrada en vigencia de la norma diga relación con una predisposición al acuerdo del término anticipado del juicio. por sobre una defensa férrea de los actos administrativos emanados de sus distintas unidades de fiscalización.

En este orden de cosas, la entrada en vigencia de la conciliación podría ser una oportunidad para el cambio en el criterio aplicable por el ente fiscalizador actualmente, en cuanto a la defensa irrestricta de los actos reclamados, con independencia de si estos cumplen o no con los requisitos propios exigidos por la norma tributaria de fondo que se pretende aplicar, favoreciendo la aplicación de un criterio jurídico y conciliador de los Departamentos de Litigación de las distintas Direcciones Regionales, quienes serán seguramente, en la práctica, los que realizarán el examen preliminar de los elementos del juicio y propondrán una base de acuerdo o un rechazo de la conciliación al respectivo Director que deba asumir la responsabilidad como jefe de su respectiva unidad.

Sobre dicho análisis la ponderación de la validez del acto administrativo, sus elementos formales y las normas aplicadas de fondo serán un elemento a considerar en conjunto con los distintos medios probatorios con que cuenten las partes para el restante desarrollo del juicio. Así por ejemplo, si el contribuyente se ve afectado por una inadmisibilidad probatoria es posible que no exista mayor incentivo para conciliar, mientras que por el lado contrario un acto administrativo con normas de fondo dudosamente aplicadas o bajo supuestos que arrastran la carga de la prueba hacia el Servicio, podrían tenerse en consideración al momento de proponer bases de acuerdo que permita una aplicación real de la norma.

No obstante pareciera que los elementos de validez y potencial nulidad de los actos, en conjunto con los medios probatorios con que cuenten las partes parecen ser los principales elementos a tener en consideración, es posible que dependiendo de la naturaleza del caso entren a jugar otros aspectos, tales como la repercusión política y social que podría implicar arribar a soluciones colaborativas en casos de alta connotación que pudieren afectar la imagen del Servicio de Impuestos

Internos ante la opinión pública, entre otros elementos que deberán tenerse en consideración caso a caso.

Por su parte, si bien se ha planteado que el objetivo de introducir la conciliación en el procedimiento tributario dice relación con evitar el desarrollo de largos y costosos juicios que impiden la percepción a corto plazo de los impuestos adeudados al Fisco, ello no se condice por ejemplo con la aplicación de esta instancia a juicios que se encuentran actualmente en trámite y que representan una alta carga de trabajo para algunos Tribunales Tributarios y Aduaneros principalmente en la Región Metropolitana, toda vez que la norma incluye entre sus disposiciones transitorias que la conciliación sólo resulte aplicable a aquellos juicios que se inicien una vez que la norma esté en vigencia, excluyendo a todas aquellas causas que llevan un largo tiempo a la espera de sentencia. Si se toma en consideración sólo el año 2015, se ingresaron 1.188 causas por 1,2 billones de pesos y en la actualidad el resultado favorable de los juicios para el Servicio es del 59,5%¹⁶² del total de causas ingresadas.¹⁶³

De esta forma, sólo en la medida en que el análisis respecto a una eventual conciliación sea realizado de forma seria y reflexiva por ambas partes, tomando en consideración la totalidad de los elementos del contexto de los juicios caso a caso, la norma tendrá una incidencia y aplicación real en relación a la finalidad por el cual ésta se introduce. En caso contrario, la inclusión de la norma sólo será un trámite obligatorio sin aplicación práctica, tal como ocurre el día de hoy en gran cantidad de los juicios civiles al aplicar lo dispuesto en el artículo 262 del Código de Procedimiento Civil.

¹⁶² 23,9 % son favorables al contribuyente y 16,6 % obtienen un resultado intermedio.

¹⁶³ Cuenta pública del Servicio de Impuestos Internos para el año 2015. P. 31. Disponible en <http://www.sii.cl/cuenta_publica/CP2015.pdf>, fecha de consulta: 10 de julio de 2016.

Capítulo VII: Antecedentes sobre la conciliación en materia tributaria en Chile y la experiencia en el derecho comparado

El objeto del presente capítulo es exponer antecedentes relacionados con la institución de la conciliación y de otros medios de solución alternativa de controversias que pueden tener incidencia o relación en la introducción de la conciliación al interior de los procedimientos tributarios jurisdiccionales.

Para ello, en una primera parte se exponen algunas consideraciones generales sobre la conciliación en Chile y se desarrollan los antecedentes de ésta como medio de solución de conflictos en términos históricos al interior de los procedimientos tributarios en Chile. Adicionalmente, se plantean las principales características de dos cuestiones que podrían ser atinentes al tema del presente trabajo de investigación, los que dicen relación con i) la conciliación en materia de Libre Competencia, en relación con el objeto jurídico que esta área del derecho pretende proteger y; ii) la facultad de conciliación con la que obra el Consejo de Defensa del Estado, entendiéndose que la conexión con el objetivo del presente trabajo dice relación con la posibilidad de disponer y renunciar a los intereses propios del Fisco en una instancia jurisdiccional.

Luego, en una segunda parte se expone la experiencia en el derecho comparado acerca de la conciliación y de los métodos de solución alternativa de conflictos en general en materia tributaria, a fin de ilustrar cómo los principales sistemas de derecho occidentales, esto es el Common Law y el sistema de derecho Continental han resuelto las dificultades que ha suscitado el tema, que se encuentran principalmente asociadas a la indisponibilidad del crédito fiscal y la legalidad de los tributos que podría verse afectada al efectuarse una conciliación en materia de impuestos.

I. La conciliación en el derecho nacional

Existe consenso en torno a que los medios alternativos de resolución de conflictos se plantean como beneficiosos para las gestiones contenciosas en general,

toda vez que persiguen objetivos tales como el descongestionamiento de los sistemas de administración de justicia estatal y la obtención de mayor celeridad en la solución de los conflictos sometidos a la decisión de los tribunales, permitiendo con ello disminuir costos y obtener un mayor grado de seguridad jurídica para las partes, en especial para los contribuyentes.

En el caso particular de la conciliación, se ha expuesto que la característica principal de esta forma de solución alternativa es que en ella el Juez tiene un rol activo en la proposición de una salida que permita poner fin a un litigio pendiente o precaver uno eventual, al promover las bases de acuerdo sobre las cuales podrían llegar a conciliar las partes en base a la figura del *amigable componedor* al que hace referencia el artículo 263 del Código de Procedimiento Civil.

Sin embargo, en la práctica la aplicación de la conciliación como mecanismo efectivo para poner fin anticipado a los conflictos es escasa. Resulta sumamente común la falta de comparecencia de las partes a la audiencia de conciliación a la que hace referencia el artículo 262 del Código de Procedimiento Civil en los juicios civiles o la falta de proposición de bases de arreglo en los demás procedimientos de primera instancia en la que dicha institución se encuentra contemplada. Cuestión similar ocurre en el proceso penal, en el que la conciliación se contempla como un llamado que efectúa el Tribunal al inicio de la audiencia en todos los delitos de acción penal privada según lo previsto en el artículo 404 del Código Procesal Penal.¹⁶⁴

Al respecto, el profesor Raúl Nuñez Ojeda, a propósito de la presentación de un informe denominado “Negociación, Mediación y Conciliación como métodos alternativos de solución de controversias” expuso la especial relevancia que puede tener la conciliación al interior de los procedimientos jurisdiccionales y cómo esta ha resultado de escasa aplicación práctica en Chile, lo que difiere del escenario que refleja el derecho comparado. En el documento señaló:

“Con todo, dentro del proceso jurisdiccional también debe prestarse atención a la institución de la conciliación. Institución que se diferencia de la

¹⁶⁴ MATURANA Cristián, MONTERO Raúl. *Derecho Procesal Penal*. Tomo I. Editorial Thomson Reuters, Santiago 2012. p. 18.

negociación y de la mediación, desde la perspectiva del Derecho chileno, por tener su origen en sede judicial y con una activa participación del juez.

Efectivamente, es el mismo titular del órgano jurisdiccional quien efectúa la propuesta de acuerdo.

Es conocido por todos que la institución de la conciliación en Chile tiene una escasa, por no decir nula, eficacia en la reducción del volumen de trabajo que deben procesar los tribunales de justicia. Pero nuestra realidad es muy diversa de la que se puede apreciar en el Derecho comparado, en la que la conciliación juega un papel importante como herramienta para disminuir el volumen de trabajo de los tribunales.”¹⁶⁵

Se ha señalado, además, que una razón adicional para la falta de eficacia práctica de la conciliación –además de la falta de voluntad de las partes- es que los jueces no cuentan con el tiempo suficiente para obtener un conocimiento acabado de las pretensiones de las partes antes de la audiencia de conciliación.

“En Chile, el sistema de conciliación no ha sido exitoso, toda vez que los jueces no alcanzan a tener cabal conocimiento de los hechos que constan en el proceso. Así, la conciliación funciona y obtiene mejores rendimientos en los casos donde existen audiencias preliminares (Alemania), puesto que la inmediación permite proponer una solución con mejores bases.”¹⁶⁶

Es posible que estas limitaciones propias de un sistema de conciliación aplicado a nivel general no se repitan en el ámbito tributario, toda vez que el volumen de causas ingresadas es notoriamente inferior por ejemplo a las causas civiles, donde los Juzgados se han visto sobrecargados en el último tiempo por el ingreso masivo e indiscriminado de juicios ejecutivos iniciados por entidades de cobranza, lo que dificulta el estudio de los antecedentes de los juicios ordinarios de forma previa a

¹⁶⁵ NÚÑEZ OJEDA, Raúl. Negociación, Mediación y Conciliación como métodos alternativos de solución de controversias. p. 9-10. Disponible en: <<http://rpc.minjusticia.gob.cl/media/2013/05/Informe-Metodos-Alternativos.pdf>> Fecha de consulta: 11 de agosto de 2016.

¹⁶⁶ NÚÑEZ OJEDA, Raúl. PÉREZ RAGONE, Álvaro. *Manual de Derecho Procesal Civil. Parte General*. Editorial Thomson Reuters, Santiago, 2013. p. 12.

la audiencia de conciliación. Adicionalmente, en el caso de los litigios tributarios, en la mayoría de los casos estos son el resultado de un proceso de fiscalización en sede administrativa, lo que favorece la claridad de las posiciones que detentan las partes.

En los párrafos siguientes se exponen distintas experiencias sobre la conciliación en el medio nacional, incluyendo antecedentes sobre la conciliación en materia tributaria y otras materias afines.

a) Antecedentes previos sobre conciliación en materia tributaria

Si bien es cierto que la conciliación como equivalente jurisdiccional propiamente tal, representa una novedad para los procedimientos jurisdiccionales tributarios a nivel nacional, existen antecedentes sobre esta institución en sede administrativa destinados a evitar o poner fin a un litigio entre el contribuyente y la administración tributaria.

El primer antecedente se encuentra contenido en la Circular N°21 de 30 de marzo de 2001 emitida por la Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos que impartió instrucciones sobre la implementación de la Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF) como una etapa previa al reclamo ante el Tribunal Tributario, teniendo como propósito, entre ellos:

“La instauración de estos procedimientos obedece a la necesidad de mejorar el tratamiento al que se someten los procesos de auditoría tributaria, de modo de asegurar la correcta resolución de los casos pertinentes durante la etapa administrativa y obviar, respecto de los mismos, las comparecencias ante los Tribunales Tributarios, cuando no existan una real disputa acerca de los antecedentes de hecho o de derecho en que se funde la pretensión fiscal.

Ello permite agilizar y mejorar la atención de los contribuyentes, otorgándoles calidad en el servicio y solución oportuna a los problemas, en el menor tiempo posible, disminuyendo sensiblemente los costos que implica para el

contribuyente el hecho de enfrentar la reclamación ante la etapa de jurisdicción tributaria”.

Como se desprende de lo anterior, la revisión de la actuación fiscalizadora en su calidad de etapa previa a la etapa jurisdiccional -de lo cual deriva la introducción de la conciliación en esta instancia- tuvo objetivos similares a los planteados en el mensaje presidencial de proyecto de ley que introduce la conciliación en los procedimientos jurisdiccionales conocidos por los Tribunales Tributarios y Aduaneros¹⁶⁷, toda vez que se hace mención directa a los propósitos de disminución de tiempos de tramitación y la rebaja sensible de los costos económicos en los que deben incurrir los contribuyentes en virtud de costear extensos procesos ante los Tribunales Tributarios.¹⁶⁸

En el caso particular, el procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora era entendido como una solicitud del contribuyente al jefe superior del estamento del Servicio que emitió una liquidación a fin de que éste se pronunciara sobre los vicios o errores manifiestos en los que dicha liquidación hubiere incurrido. En caso que por esta vía no se resolvieran las diferencias entre la Administración y el contribuyente, debía entenderse que el caso pasaba a ser un reclamo ante el Tribunal Tributario.

Esta forma de control preventivo permitía acerca las posiciones entre el contribuyente y el Fisco, lo cual era permitido en razón de que el Juez Tributario era el mismo Director de la Dirección Regional respectiva del Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto a la conciliación propiamente tal, el numeral tercero de la Circular N°21 establece:

¹⁶⁷ Sin perjuicio que en la actualidad, la solicitud de Revisión de la Actuación Fiscalizadora, consagrado en el artículo 6 letra B N° 5 del Código Tributario corresponde a un recurso que procede sólo contra vicios y/o errores manifiestos de los actos terminales administrativos emitidos por el Servicio de Impuestos Internos, el que no se puede ser interpuesto estando pendiente el plazo de reclamo ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Por lo anterior, en la práctica dicho recurso sólo suele tener aplicación una vez que habiendo transcurrido el plazo no se ha interpuesto reclamo tributario.

¹⁶⁸ Cabe recordar que al momento de la emisión de la Circular N° 21 no se encontraban en funcionamiento los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

“En aquellos casos en que no obstante los antecedentes remitidos por el contribuyente, la decisión 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 la cual 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.

Para estos fines, se fijará una audiencia en un plazo no superior al décimo día hábil, situación que hace excepción a los plazos contenidos en los párrafos segundo y tercero de la letra "c)" del numeral 2.7 que antecede.¹⁶⁹

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 del reclamo y se tramitarán administrativamente las condonaciones acordadas.

Por el contrario, si el contribuyente no asistiere en la oportunidad que se señale o no quisiere acceder a la conciliación en los términos propuestos, se continuará la tramitación conforme se señala en los párrafos segundo y tercero del numeral precedente.”

De lo anterior se desprende que el primer acercamiento a una forma de conciliación en los procedimientos tributarios no era una conciliación propiamente tal, sino la posibilidad que se le otorgaba al contribuyente de adherir a la posición del Servicio, pudiendo optar a un sistema de condonación de intereses y multas a partir del pago inmediato de las diferencias de impuestos liquidados o mediante la suscripción de un convenio de pago.

¹⁶⁹ Se refiere a aquellos casos en que la Unidad Revisora estima que los antecedentes aportados por el contribuyente son suficientes para dejar sin efecto la liquidación.

En caso que el contribuyente no se manifestare llano a pagar, el efecto sería la continuación del proceso como un reclamo tributario. Es decir, la Revisión de la Actuación Fiscalizadora contemplaba la revisión de los antecedentes de la liquidación, no obstante no existía una etapa de conciliación donde las partes pudieran exponer sus diferencias, toda vez que las conclusiones del ente fiscalizador marcaban las pautas de la propuesta de acuerdo, sin que el contribuyente pudiera modificar la proposición de diferencias impositivas realizada por el Servicio de Impuestos Internos.

Esta instancia se mantuvo posteriormente de la misma forma en las Circulares N° 5 del 5 de enero de 2002 y en la Circular 57 de 12 de octubre de 2006¹⁷⁰, siendo modificada sólo a partir de la Circular N° 26 del 28 de abril de 2008¹⁷¹, la cual fue modificada y derogada en lo pertinente por la Circular N° 13 del 29 de enero de 2010.

Para el Instituto Chileno de Derecho Tributario, la supresión de esta modalidad de *conciliación* se debe a su escaso éxito y carácter dilatorio que imponía al procedimiento, toda vez que frente a resoluciones administrativas pronunciadas al amparo de las atribuciones del artículos 6 letra b) N°5 del Código Tributario que mantenían total o parcialmente las liquidaciones, los contribuyentes mantenían su reclamación tributario por la parte no conciliada.¹⁷²

Posteriormente, con la entrada en vigencia del artículo 123 bis del Código Tributario introducido por la ley 20.322 en enero de 2009, se estableció una clara diferencia entre los conceptos de Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF) y Reposición Administrativa Voluntaria (RAV), siendo la primera una revisión y

¹⁷⁰ Esta Circular agregó la exclusión de la etapa de conciliación a los contribuyentes imputados por delito tributario, lo que viene sino a reforzar el escaso carácter de conciliación como equivalente jurisdiccional por cuanto establece requisitos extraordinarios para adherir a la proposición del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁷¹ Esta última crea el procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora como es conocido hoy, como un recurso independiente y sin plazo amparado en el artículo 6 letra b) N°5 del Código Tributario que procede contra los vicios o errores manifiestos de los actos administrativos emitidos por los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

¹⁷² INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO: Informe sobre el proyecto de Ley que perfecciona la justicia tributaria y aduanera promovido por el mensaje presidencial 1.232-362 del 27 de enero de 2015. P. 6. Disponible en el sitio web: <www.ichdt.cl> fecha de consulta: 12 de agosto de 2016.

corrección de vicios o errores manifiestos, mientras que la segunda se constituyó como un recurso administrativo orientado a la revisión de los antecedentes aportados por el contribuyente con el objeto de evitar y disminuir los conflictos en sede jurisdiccional.

El recurso RAV establece una serie de particularidades, entre ellas la aplicación del silencio negativo en caso de que no sea resuelto en un plazo de 50 días administrativos y la falta de interrupción del plazo para interponer el reclamo tributario de los artículos 124 y siguientes del Código Tributario.

La regulación particular del procedimiento de RAV se encuentra en la Circular N° 13 del 29 de enero de 2010 del Servicio de Impuestos Internos. En ella se contempla una instancia de conciliación de oficio o a solicitud del contribuyente que tiene las siguientes características:

“En el mismo escrito en que deduzca el recurso, el contribuyente podrá solicitar a la autoridad se cite a una audiencia de conciliación, en la cual se le otorgue la posibilidad de ser escuchado en sus planteamientos. Dicha audiencia también puede ser decretada de oficio por el Jefe del Departamento u Oficina Jurídica o de Procedimientos Administrativos Tributarios correspondiente.

En esta audiencia debe estar presente el jefe del área señalada y, si este lo considera necesario, el funcionario que haya emitido el informe y proyecto de resolución.

La audiencia de conciliación a que se refiere el presente acápite, deberá fijarse dentro del quinto día hábil, contados desde que ha sido recibido el informe y proyecto de resolución por parte de la jefatura ya individualizada. Del día y hora fijado para estos efectos, se le deberá notificar al contribuyente por el medio más expedito, pudiendo solicitársele – en el formulario respectivo o en una actuación posterior- una dirección de correo electrónico al efecto.

A fin de hacer de esta instancia una posibilidad efectiva de acercamiento de las posiciones del contribuyente, se aceptará dentro del proceso de reposición administrativa que el recurrente presente declaraciones rectificatorias de impuestos, las que deberán ser procesadas por el Servicio inmediatamente después de concluida la audiencia de conciliación.

En todo caso, se deberá levantar un acta donde se refleje lo más fielmente posible lo ventilado en la audiencia celebrada al efecto, la cual deberá ser suscrita por todos los intervinientes. La resolución que ponga fin al recurso de reposición, deberá integrar lo expuesto en dicha acta, si se ha producido la conciliación total o parcialmente, o simplemente hacer mención que se cumplió con la realización de tal actuación, sin resultado positivo. En estos casos, y de ser posible, también podrá concluir el procedimiento a través del desistimiento del interesado, regulado en el artículo 42 de la Ley N° 19.880.”

La redacción de la Circular describe la audiencia de conciliación como posibilidad efectiva de acercamiento entre las posiciones del Fisco y el Contribuyente, permitiendo incluso la posibilidad de presentar propuestas de declaraciones rectificatorias después de que esta hubiere concluido. Sin embargo, en la práctica esta audiencia no siempre es otorgada, no obstante se haya producido la solicitud del contribuyente en los términos expuestos por la Circular.

En otros casos, el procedimiento descrito en la Circular derechamente no es respetado en las etapas que éste contempla, otorgándose la audiencia de conciliación para los últimos días de plazo para la resolución del recurso, convirtiéndola en una mera formalidad, toda vez que para dicha fecha el Servicio ya tiene claro el contenido de la respuesta al recurso del contribuyente.

Incluso existen casos recientes donde los antecedentes aportados en esta instancia no son revisados, argumentando las resoluciones que “no es posible encontrar vicios o errores manifiestos” en la liquidación o resolución, lo que se traduce en que se aplica el procedimiento de RAF a recursos RAV y no se realiza una auditoría de los antecedentes aportados por el contribuyente.

En cuanto a los defectos de la aplicación de la conciliación en esta instancia, es posible presumir que ello se deba a la alta carga de trabajo de los funcionarios públicos y el escaso tiempo que tienen para cumplir con los distintos plazos del procedimiento contenidos en la Circular N°13, lo que dificulta no sólo la revisión de los antecedentes, sino también la posibilidad de constituirse como un acercamiento a las posiciones del Fisco con la de los contribuyentes, impidiendo la disminución real de potenciales juicios ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Sin perjuicio de lo anterior y pese a la existencia de múltiples casos en los que se da lugar a la audiencia de conciliación dentro de plazos razonables conforme dispone el procedimiento aun cuando no sea posible acercar posiciones entre las partes, el proyecto de reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros contempla aumentar el plazo para la resolución del recurso desde cincuenta a noventa días, suspendiendo el plazo para la interposición del reclamo, o que podría permitir que el recurso RAV cumpla de mejor forma los propósitos con los cuales fue creado, disminuyendo las controversias que llegarán finalmente a los Tribunales.

De acuerdo a lo expuesto en el mismo proyecto, una vez que se introduzca el artículo 132 bis del Código Tributario y se establezca la conciliación en sede jurisdiccional, mejorándose además el procedimiento en sede administrativa, podrían existir dos instancias reales de conciliación que sin duda permitirían descongestionar el sistema judicial tributario, disminuir los costos económicos para las partes y aumentar la certeza jurídica de la determinación de los tributos de los contribuyentes.

b) Conciliación en otras materias afines

A continuación se expone brevemente y por separado la conciliación en la libre competencia y la facultad de conciliación del Consejo de Defensa del Estado. La primera por cuanto el objeto jurídico protegido dice relación con un bien de interés público como lo es la libre competencia, mientras que el segundo reviste importancia para el tema que se discute, por cuanto supone la facultad de renunciar a las pretensiones del Fisco en los procedimientos contenciosos.

i) Conciliación en la Libre Competencia

Se ha discutido al interior de la doctrina nacional cuál es la finalidad de contar con una legislación dedicada a la defensa de la libre competencia. Sin embargo, existe un amplio consenso en que el bien jurídico protegido “Libre Competencia” es de interés general, público o colectivo y que persigue un propósito de satisfacer un propósito en particular.¹⁷³ El profesor Francisco Agüero , citando a Jorge Streeter, se ha referido a cuál es el bien jurídico tutelado por el Decreto Ley N° 211 que establece la Libre competencia:

"(..)En lo político y económico, la libertad del sujeto que se ejerce en condiciones de mercado equitativas; en sentido técnicamente jurídico, es la autonomía privada de la persona en el ámbito de su actividad económica"¹⁷⁴

Desde la perspectiva de un bien jurídico que reviste un interés público, la conciliación en la libre competencia podría encontrar alguna similitud con la conciliación en materia tributaria, en virtud del interés público que puede recaer sobre la recaudación de los tributos.

En el caso particular de la norma que establece la conciliación en la Libre Competencia, el artículo 22 del DL 211 señala:

“Vencido el plazo establecido en el artículo 20, sea que se hubiere evacuado o no el N° 6 traslado por los interesados, el Tribunal podrá llamar a las partes a conciliación. De no considerarlo pertinente o habiendo fracasado dicho trámite, recibirá la causa a prueba por un término fatal y común de veinte días hábiles. Acordada una conciliación, el Tribunal se pronunciará sobre ella dándole su aprobación, siempre que no atente contra la libre competencia.”

En contra de la resolución que apruebe una conciliación podrá deducirse, por personas admitidas a litigar que no hubieren sido parte en ella, el recurso de reclamación a que se refiere el artículo 27.”

¹⁷³AGÜERO VARGAS, Francisco. *Nuevos elementos para el debate sobre el bien jurídico libre competencia*. Publicado en Boletín Latinoamericano de Competencia, N° 19, Noviembre de 2004.

¹⁷⁴ STREETER PRIETO, Jorge. *Modificación de la Ley de Defensa de la Competencia*. Documento de Trabajo, Estudio Philippi, Yrarrazaval, Pulido & Brunner, Santiago, Septiembre 2001, p. 13.

De la norma anterior se desprende que la conciliación deberá cumplir con requisitos particulares respecto a otras formas distintas de conciliación estableciendo dos características especiales, la primera es que existe una limitación y una obligación de control a cargo del Tribunal de Defensa de la Libre Competencia, toda vez que no le resulta lícito aprobar una conciliación a la que hayan arribado las partes si es que ésta atenta contra la Libre Competencia.

La segunda es la particularidad de otorgar una legitimación activa en favor de terceros admitidos a litigar que no hayan formado parte del recuerdo, permitiendo interponer un recurso de reposición en contra de la resolución que apruebe el acuerdo de conciliación, lo que da cuenta en parte del interés público que pudiera verse afectado en caso que dicho bien jurídico sea vulnerado.

En virtud de lo anterior, en la práctica el Tribunal solicita de forma previa el pronunciamiento de la Fiscalía Nacional Económica para que informe si el alcance del acuerdo podría infringir la Libre Competencia. Al respecto el Tribunal ha señalado que los acuerdos deben tener por objeto poner fin al conflicto o limitarlo, sin que los acuerdos alcanzados puedan burlar o infringir la Libre Competencia, lo cual implica la obligación del demandado de realizar además conductas tendientes a prevenir o corregir situaciones de mercado que pudieren afectarla.

En cuanto a la relación con la norma de conciliación en materia tributaria, ésta difiere en que no existe la posibilidad de que terceros ajenos al Servicio que carezcan de un interés actualmente comprometido puedan intervenir en el juicio tributario a través de la interposición de recursos y que la carga respecto a la protección de un bien jurídico recae esencialmente sobre el Tribunal, cuestión que difiere de la materia tributaria por cuanto si bien los tribunales deben someter sus decisiones a las leyes de la nación, la principal obligación respecto a la aprobación o rechazo de un acuerdo conciliatorio en materia tributaria recaerá sobre el Director del Servicio o en los funcionarios que este delegue la potestad –si eso resultare posible-, toda vez que es el Servicio de Impuestos Internos sobre quien recae la obligación de la fiscalización y determinación de los impuestos que adeuden los contribuyentes,

debiéndose ceñirse con estricto apego al principio de legalidad de los tributos y a la indisponibilidad del crédito tributario en favor del Fisco.

Sin perjuicio de lo previamente expuesto, el modelo de conciliación aplicable en la Libre Competencia parece no tener mayores similitudes con el propuesto para la conciliación tributaria, impidiendo otorgar mayores pautas que puedan guiar la aplicación del nuevo artículo 132 bis del Código Tributario.

ii) Facultad de Conciliación del Consejo de Defensa del Estado

Conforme dispone la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado (en adelante también “Consejo” o “CDE”) aprobada mediante el D.L. N°1 del 28 de julio de 1993 del Ministerio de Hacienda, el Consejo de Defensa del Estado es un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica bajo supervigilancia directa del presidente de la República e independiente de los diversos Ministerios. Asimismo, el artículo 2° de la misma ley señala que el objeto del Consejo será principalmente la defensa judicial de los intereses del Estado.

En cuanto a la facultad de efectuar transacciones, el artículo 7° de su Ley Orgánica dispone:

“El Consejo de Defensa del Estado, con el voto de las tres cuartas partes de sus miembros en ejercicio y en sesión especialmente convocada con tal objeto, podrá acordar transacciones en los procesos en que intervenga. En el acta de la sesión en que se adopte el acuerdo de transigir, deberá dejarse constancia de los fundamentos que se tuvieron para ello.

Del mismo modo, podrá aprobar la celebración de acuerdos reparatorios en los procedimientos penales en que intervenga como querellante.

(...) Tratándose de asuntos que afecten a los gobiernos regionales, a las municipalidades, a los servicios descentralizados de la Administración del Estado o a los organismos privados en que el Estado o sus instituciones tengan aporte o participación mayoritarios o igualitarios, se requerirá además

el consentimiento de la entidad respectiva. Los acuerdos a que se refieren los incisos anteriores, deberán ser aprobados por resolución del Ministerio de Hacienda cuando se trate de sumas superiores a tres mil unidades tributarias mensuales.

Respecto a los integrantes del CDE que deberán concurrir al acuerdo, el artículo 4° del Decreto 1.383 de 1980 establece que el Consejo del Servicio estará formado por doce Consejeros, de los cuales uno será el Presidente, los que tendrán carácter de Directivos Superiores para todos los efectos constitucionales y legales, estableciendo en el literal g) que dentro de sus funciones se encontrarán:

“Acordar transacciones en los procesos sobre indemnización de perjuicios y en los juicios o gestiones sobre reclamación o fijación de avalúo de expropiaciones, y determinar las modalidades de pago de las deudas que corresponda cobrar al Servicio, conforme y dentro de las condiciones que señala el artículo 3° de la misma ley, sin perjuicio de las atribuciones del Ministro de Hacienda;”¹⁷⁵

De las normas previamente reproducidas se desprende que el Consejo de Defensa del Estado, en su calidad de órgano representante de los intereses del Fisco puede mediante el voto de al menos ocho de sus Consejeros celebrar transacciones en todas aquellas causas judiciales en que se vea involucrado el Estado, siempre que la cuantía de las mismas sea inferior a 3.000 U.T.M mediante la celebración de una sesión especialmente destinada a tales efectos, mientras que en caso que la cuantía del juicio sea mayor, deberá adicionalmente requerir la autorización del Ministerio de Hacienda.

Esta regulación estricta no sólo dice relación con la definición de transacción que establece el artículo 2446 del Código Civil y la relación con el artículo 262 del Código de Procedimiento Civil en torno a lo dispuesto en el artículo 2447 (que

¹⁷⁵ Estas normas establecen el marco general de la facultad de conciliación del CDE, no obstante la existencia de normativa especial destinada a tales efectos como lo es el caso de la Ley 20.736 en su artículo único que establece la facultad de transar del Fisco en conflictos de carácter laboral internacional en que se vean involucrados los intereses del Estado o el Decreto N°1 de febrero 2005 que establece el procedimiento de mediación por reclamos en contra de los prestadores institucionales públicos de salud, entre otras normas de similares características.

dispone que no puede transigir sino la persona capaz de disponer los objetos comprendidos en la transacción), sino también con lo dispuesto en el artículo 63 N°8 de la Constitución Política de la República que a propósito de las materias que son reserva de ley señala:

sólo son materias de Ley) N°8: Las que autoricen la celebración de cualquier clase de operaciones que puedan comprometer en forma directa o indirecta el crédito o la responsabilidad financiera del Estado, sus organismos y de las municipalidades.

La norma precedentemente expuesta da cuenta del interés del legislador por proteger y limitar la celebración de acuerdos y operaciones que puedan comprometer el crédito o la responsabilidad financiera del Estado, ya sea directa o indirectamente, obligando a establecer mediante una ley la facultad de disponer respecto a dicha responsabilidad.

Esto es concordante con las distintas normas que regulan la facultad de transacción otorgada a otros organismos del Estado mediante las cuales, por regla general se exige el acuerdo favorable del CDE y la autorización del Ministerio de Hacienda en aquellas causas cuya cuantía exceda de las 3.000 U.T.M, entendiéndose al parecer el legislador que las causas cuya cuantía sea inferior a este monto no comprometen sustancialmente el crédito en favor del Estado.

Sin perjuicio de lo anterior, se debe recordar que aun en este caso la autorización para acordar transacciones en los procesos judiciales en los que tiene interés el Fisco requieren de acuerdo por la mayoría de sus miembros en ejercicio mediante una sesión especialmente dedicada a tales efectos.

Este celo por el crédito y los intereses patrimoniales del Fisco no sólo se observa a través de la consagración legal y regulación expresa de los montos y características de la transacción, sino a través de la regulación especial que tienen los juicios en los cuales tiene el interés el Fisco dispuesto en los artículos 748 a 752 del Código de Procedimiento Civil mediante el denominado Juicio de Hacienda.

Adicionalmente, el artículo 751 del CPC, que establece el concepto de agravio, señala que en toda sentencia definitiva pronunciada en primera instancia en juicios de hacienda y de que no se apele se elevará en consulta a la Corte de Apelaciones respectiva, siempre que sea desfavorable al interés fiscal, entendiéndose por esto la sentencia que no acoja total o parcialmente la pretensión del Estado.

Lo anterior muestra que el legislador ha dispuesto normas sustantivas y de índole procesal tendientes a la protección del interés patrimonial del Fisco mediante la dictación de diversas leyes que obligan a los funcionarios públicos a cumplir con determinados requisitos para transar sobre los intereses patrimoniales del Fisco en aquellos casos en que éste actúe como un particular para todos los efectos legales.

Respecto a la aplicación de la facultad de transigir del Consejo, se debe tener presente que ella no resulta aplicable a los procedimientos tributarios, toda vez que hasta la fecha dicha instancia procesal no se encuentra vigente y que el artículo 748 CPC excluye la tramitación conforme a las reglas del procedimiento ordinario de mayor cuantía a aquellos procesos que sean conocidos por jueces especiales, sin perjuicio de que, adicionalmente, la participación del Consejo de Defensa del Estado no se encuentra prevista para el procedimiento general de reclamo que se tramita actualmente ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

No obstante lo anterior, el Consejo de Defensa del Estado ejerce actualmente la representación del Fisco en segunda instancia respecto de aquellos reclamos tributarios que provienen de los antiguos Tribunales Tributarios radicados en las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Esta obligación de defensa se encuentra dispuesta en el artículo 8 de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado:

“El Consejo de Defensa del Estado tendrá la atención y defensa de las reclamaciones tributarias sólo ante los tribunales superiores de justicia. Por consiguiente, no le corresponderá intervención alguna ante los tribunales establecidos en el artículo 115 del Código Tributario”.

Cabe señalar que, en la actualidad, el Consejo de Defensa del Estado no tiene participación en los procedimientos tributarios que se hayan iniciado en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ni ante estos mismos tribunales, ni ante las Cortes de Apelaciones o Corte Suprema, remitiéndose a ejercer la defensa sólo respecto de aquellas causas provenientes de los Tribunales de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

Lo anterior, por cuanto la Ley N° 20.322 de 2009 que perfecciona la justicia tributaria y aduanera, derogó el literal del artículo 7° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que hacía referencia al CDE, lo que permite concluir que la representación de los intereses del Fisco en materia impositiva recae exclusivamente sobre el Director del Servicio, conforme dispone el artículo 117 del Código Tributario.

Esta regulación especial de la facultad de transigir en juicios en los cuales tenga interés el Fisco, que delimita incluso la cuantía sobre la cual es posible celebrar acuerdos sin tener que recurrir a la aprobación del Ministerio de Hacienda, permite comprender la especificidad contenida en el artículo 132 bis del Código Tributario que establece la conciliación en materia tributaria y que se analiza en los capítulos siguientes, toda vez que a diferencia de los juicios en los que tiene participación el Fisco como particular, en el caso de la conciliación en materia tributaria existe el límite de la indisponibilidad del crédito fiscal y el principio de legalidad no sólo respecto a la celebración de acuerdos que puedan comprometer el crédito del Fisco conforme señala el artículo 63 N°8 de la Constitución Política de la República, sino también el principio de legalidad de los tributos dispuesto en el artículo 63 en relación al artículo 65 N°1 de la misma Carta Magna.

Conforme se analice en detalle el artículo 132 bis del Código Tributario, se pondrán de relieve los reparos establecidos por el legislador y demás órganos informantes respecto a las limitaciones que se imponen a la facultad de conciliación en materia impositiva.

II. Conciliación en materia tributaria: experiencia comparada

En los párrafos siguientes se exponen las características de la conciliación en materia de impuestos en algunos sistemas jurídicos de derecho comparado y se da cuenta de cómo las demás legislaciones han resuelto las dificultades prácticas de su implementación, realizando un especial análisis en la forma de resolución alternativa de conflictos del sistema anglosajón. Seguidamente, se describirá, en términos generales, cómo los distintos países acogidos al sistema continental han implementado, de forma mucho más gradual, la conciliación en materia tributaria y cómo la desconfianza respecto a la disponibilidad del crédito fiscal en materia tributaria ha retrasado el avance en este tipo de soluciones colaborativas.

a) Conciliación Tributaria en el derecho anglosajón

Durante el transcurso del Siglo XX, los dos grandes sistemas occidentales desarrollaron dos modelos diferenciados que se han aproximado hacia el final de siglo, más por la influencia del sistema anglosajón en el modelo continental que en el sentido contrario.¹⁷⁶

Los principios que inspiran el modelo de derecho anglosajón, basados en la práctica por sobre la ciencia jurídica, en principios inspirados en reglas generales para resolver problemas prácticos por sobre un sistema de derecho culto proveniente de las universidades como el sistema continental, han permitido la introducción y desarrollo de los mecanismos alternativos de solución controversias de una forma mucho más avanzada que en los países cuya tradición se inspira en el derecho romano. Tal como se ha señalado, el derecho anglosajón parece –a diferencia del sistema continental- no haber tenido una preocupación por un derecho ideal, capaz de prever innumerables acontecimientos futuros, sino que sólo se ocupa del derecho vigente, del problema real y presente y rechaza las innovaciones, salvo aquellas imprescindibles para resolver un problema nuevo.¹⁷⁷

¹⁷⁶ FERREIRO LAPATZA J. *Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta*. Quince Fiscal, N°9, año 2003. p. 11-12.

¹⁷⁷ JUZDADO RUIZ-CAPILLAS, Miguel Ángel. *Ius commune y Common Law*. Cuadernos de Historia del Derecho, N°15, año 2008. p. 343-344.

De esta forma, esta influencia del sistema anglosajón en el derecho continental se explica según Ferreiro Lapatza, diciendo que mientras en el modelo continental, las posibilidades de conflicto son menores –ya que es la administración quien califica los hechos declarados, centrándose en la actuación en el descubrimiento de los no declarados- el conflicto se origina sólo cuando ve que la apreciación de los hechos y la calificación hecha por la administración rebasa los límites de lo jurídicamente razonable, lo que le da cierta posibilidad de vencer en la controversia. En el sistema anglosajón, por el contrario:

“La autoliquidación se ha visto siempre acompañada de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en un pacto entre la administración y el contribuyente que impide que el litigio, en un alto porcentaje llegue a los tribunales retrasando excesivamente su resolución y en su caso su tributo”¹⁷⁸

Por lo anterior, estas técnicas de resolución de conflicto se encuentran en la actualidad, considerablemente más desarrolladas en los países que adhieren la tradición del sistema anglosajón, que en algunos países cuya tradición se inspira en el sistema continental.

Esta tendencia se mantiene en los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario, según se expone brevemente en los párrafos siguientes con respecto a los sistemas del Reino Unido y Estados Unidos, por ser éstos los de mayor influencia dentro de esta tradición jurídica.

i) El caso del Reino Unido

Se ha señalado que no obstante la Administración Tributaria del Reino Unido goza de potestades necesarias para obligar al cumplimiento de las obligaciones tributarias, gran parte del sistema de cobro de obligaciones tributarias obedece a la confianza existente entre el ente fiscalizador y la veracidad de las declaraciones proporcionadas por los contribuyentes, razón por la que este sistema se ha

¹⁷⁸ Ferreiro Lapatza J. ob. cit. 11.

esmerado en producir un equilibrio entre las potestades de cobro del Fisco y los derechos de los contribuyentes. De esta forma:

“Es la búsqueda de dicho equilibrio lo que ha permitido que en las últimas décadas se hayan promulgado en Gran Bretaña una serie de normas que han permitido una reforma dentro de su ordenamiento tributario. Concretamente, nos estamos refiriendo, entre otras a la *taxes management act* de 1970 y la *taxpayer charter*”¹⁷⁹

Este sistema tiende a reproducir de forma más o menos equivalente el sistema utilizado por Estados Unidos en torno a permitir que el contribuyente pueda arribar a acuerdos (*agreements*) con el ente fiscalizador tributario, a fin de evitar en la medida de lo que sea posible la generación de conflictos judiciales.

Dentro del *Taxes Management Act* es posible encontrar una sección denominada *settling of appeals of agreement* que establece la posibilidad de llegar a un acuerdo entre la administración y los contribuyentes cuando éste último exprese su intención de recurrir y antes que dicha resolución sea emitida por los tribunales, un funcionario habilitado para tal efecto del *Board of Inland Revenue*¹⁸⁰ y el contribuyente podrán llegar a un acuerdo en relación a la deuda tributaria, los intereses y las sanciones respectivas, pudiendo en este caso dejarse sin efecto las diferencias de manera total o parcial, teniendo dicho acuerdo la misma fuerza vinculante de una sentencia, salvo que el contribuyente manifieste por escrito dentro de los treinta días siguientes a la firma del acuerdo que desea renunciar a éste.¹⁸¹ En caso que exista la comunicación de retirar el acuerdo, se entenderá que no existe puntos sobre los cuales transar entre la administración y el contribuyente, en cuyo caso el procedimiento seguirá su curso ante los *comissioners for de Special*

¹⁷⁹ ROMERO FLOR, Luis María. *Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado*. Gaceta Fiscal, febrero 2014. p. 4.

¹⁸⁰ Institución encargada de la gestión de los impuestos directos.

¹⁸¹ ROMERO FLOR, Luis María. Ob. Cit. p. 112.

Purposes of the Income Tax o ante los *Comissioners for the General Purposes of the Income Tax* dependiendo del caso a conocer.¹⁸²

Esta aplicación de técnicas tendientes a evitar los juicios tributarios no sólo opera respecto a la fiscalización del cobro de obligaciones tributarias –cuyo equivalente sería la fiscalización del Servicio que deriva en la emisión de Citaciones del artículo 63 o Liquidaciones del artículo 24, ambos del Código Tributario- sino también en la aplicación de sanciones –artículo 97 del Código Tributario nacional- respecto a la aplicación de condenas aplicadas por el *Board of Inland Revenue* en virtud de la realización de conductas fraudulentas por parte de contribuyente, pudiendo la administración tributaria -de forma incluso posterior a la emisión de la resolución judicial- reducir las sanciones en virtud de la celebración de acuerdos con el contribuyente.

“En este sentido, el *agreement* al que puedan llegar favorecerá a ambas partes ya que el contribuyente podrá recibir un trato más beneficios que si hubiera ido por la vía normal de exigencia del pago, y por su parte, el *Board of Inland Revenue* se ahorra el trámite de tener que acudir ante los tribunales para hacer efectivo el pago de la deuda evitando con ello demoras en el pago efectivo de las mismas”¹⁸³

Para que sea posible el acuerdo, es necesario que el contribuyente, previo al inicio del procedimiento formal de imposición de sanciones remita una oferta al *Board of Inland Revenue* que comprenda la cantidad íntegra de la deuda incluyendo reajustes, intereses y multas, pudiendo el ente Fiscal aceptar dicha oferta, en cuyo caso tendrá en consideración factores como la gravedad de la infracción, cantidad de lo defraudado etc.

En caso que exista aceptación, el *agreement* tendrá la misma fuerza obligatoria como si de un contrato se tratara. En caso que la oferta sea rechazada, el

¹⁸² Se señala que en el caso de liquidaciones de impuestos y sanciones que no reconozcan beneficios fiscales serán conocidos por los Comisionados Generales, mientras que las infracciones que deriven en evasión fiscal, entre otras de mayor gravedad serán resueltas por los Comisionados Especiales.

¹⁸³ CASANELAS M. *La revisión de los actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido*. Quincena Fiscal, número 12, año 2003.

contribuyente se verá obligado al pago íntegro de la deuda junto a los recargos respectivos, o bien podrá recurrir ante los *Commissioners* dependiendo del tipo de infracción en la que haya incurrido.

Llama la atención sobre este punto el valor que se le asigna el valor de un contrato al acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria, y no el valor de una sentencia ejecutoriada cual equivalente jurisdiccional, o bien como un resolución conjunta que adquiere el carácter de firme por cuanto ha surgido de la voluntad de la Administración Tributaria, cuyo retracto o rechazo podría contrariar la teoría de los actos propios en la comparación a la práctica nacional.

En el caso particular de lo antes expuesto, se señala que la posibilidad de retractarse del acuerdo iría en favor principalmente del contribuyente y no de la Administración, lo que podría ir en desmedro de la certeza jurídica que se busca en general con la celebración de acuerdos que permitan una resolución alternativa de los conflictos que se someten a decisión.

En cualquier caso, el sistema del Reino Unido da cuenta de una serie de instancias previas al procedimiento ante los Tribunales Tributarios para dar término a la obligación tributaria, lo que sería equivalente a la instancia de fiscalización y/o conciliación en sede administrativa en nuestro derecho nacional, siendo ésta la tendencia en materia de transacción a nivel global: evitar la generación de conflictos en sede judicial, no obstante no sea esa la alternativa que plantea el nuevo proyecto de artículo 132 bis del Código Tributario.

Asimismo, llama la atención las similitudes entre el procedimiento expuesto en la sección 54 de la *Tax Management Act* referidos a la posibilidad de acuerdo una vez que se manifieste la intención de reclamo, y el antiguo sistema de conciliación en sede administrativa con la tramitación de la RAF, mediante la cual existía un procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora en el que el Servicio proponía una base de acuerdo que, al ser rechazada por el contribuyente se convertía en un reclamo que debía ser conocido por el Tribunal Tributario del Servicio de Impuestos Internos.

ii) El caso de Estados Unidos

Las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro de ordenamiento federal americano están asentadas sobre la base de las determinadas *Alternative Dispute Resolution* (en adelante también “ADR”) cuyo objetivo es otorgar una salida consensuada entre la administración y el contribuyente a las distintas dificultades que pudieren suscitarse entre ellos.

Así, en términos generales, el sistema de conciliación de Estados Unidos cruza todas las áreas del derecho que interviene el aparato estatal en su relación con los contribuyentes. De esta forma, al igual que otros casos de derecho comparado, el sistema de *conciliación* pretende esencialmente arribar a soluciones colaborativas en la instancia administrativa, es decir, previa a la formulación de reclamos ante los Tribunales Tributarios.

A fin de exponer los antecedentes generales que permiten comprender el sistema de resolución alternativa de conflictos en Estados Unidos, a continuación se presentan tres aspectos esenciales: i) la existencia de la *Administrative Dispute Resolution Act*; ii) Modelo de Tribunal Tributario en Estados Unidos; iii) Solución alternativa de controversias en el derecho procedimiento tributario.

i) Administrative Dispute Resolution Act

La *Administrative Dispute Resolution Act* con vigencia a partir de 1990 es la concreción de la intención del legislador estadounidense para introducir formalmente la negociación entre la administración y los ciudadanos, modificando con ello el núcleo de la ley que regía hasta ese entonces los procedimientos administrativos contenida en la *Administrative Procedure Act* (APA) de 1946 y las características formales que las decisiones adoptadas por el Fisco debía adoptar (*decisionmaking*).

La instauración de la negociación en los procedimientos administrativos, proviene de un movimiento general desarrollado de forma previa en el ordenamiento norteamericano conocido como *Administrative Dispute Resolution (ADR)*.¹⁸⁴

Según se ha señalado:

“Este movimiento surgido a principio de los años ochenta, que cuenta con valedores tan prestigiosos como el anterior Chief Justice Burger (anterior presidente del Tribunal Supremo desde 1969 a 1986 o Derek Bok (anterior presidente de la Universidad de Harvard) lo que plantea es una alternativa más justa y funcional al sistema de Justicia Judicial. A éste le reprocha su excesivo formalismo, carestía en términos de tiempo y dinero y su incapacidad para generar soluciones satisfactorias para las partes, mientras exacerba el antagonismo de los litigantes.

¿Qué propone el movimiento ADR? En Síntesis, la sustitución del sistema institucional judicial por otros mecanismos alternativos de naturaleza consensual para la resolución de conflictos o litigios como la negociación, la conciliación, mediación, arbitraje etc., sea con carácter previo, durante o al margen de un proceso ante los tribunales, y que produzcan soluciones más ágiles y de mayor calidad.”¹⁸⁵

Este movimiento de carácter transversal impregnó las distintas áreas del derecho público y privado, desarrollándose también fuertemente en el ámbito administrativo en el último tiempo, influenciado principalmente por la intención de evitar los procesos largos y costosos entre la administración y los contribuyentes, los que influenciados principalmente por la aplicación de principios judiciales como la aplicación de la cláusula constitucional del *due process*, llevado a la práctica como un control de discrecionalidad a las instituciones administrativas habían provocado

¹⁸⁴ No obstante el mismo acrónimo se utilice para las salidas alternativas en general, en el contexto de este trabajo se usa para referirse a los procedimientos tributarios.

¹⁸⁵ DELGADO PIQUERAS Francisco. *La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos. Introducción, traducción y notas*. Revista de Administración Pública N°131, mayo agosto de 1993. p. 562.

una serie de procesos entre el Fisco y los administrados de tal extensión que su forma de resolución había terminado por resultar indeseable para ambas partes.

El proceso de cambio entonces que motivó la mayor aplicación del ADR¹⁸⁶ en Estados Unidos, estuvo precedida de una fuerte campaña por hacer desaparecer las dudas respecto a su constitucionalidad, toda vez que al igual en el ámbito nacional, el inicio de la discusión cuestionó la posibilidad de terminar de forma alternativa conflictos emanados de actos administrativos que en la mayoría de los casos provenían del ejercicio de facultades públicas, por lo que la reforma al APA y la institucionalización de los *Administrative Dispute Resolution* resultaba del todo necesaria para fomentar la confianza en la aplicación de los métodos alternativos de resolución de conflictos.¹⁸⁷

Sin perjuicio que la ADR contempla la existencia de varios mecanismos de solución alternativa de conflictos¹⁸⁸, llama la atención la estructura adoptada para la introducción del arbitraje, el que siendo regulado extensamente en la ley de procedimientos administrativos, contempla facultades especiales que permiten rebatir la discusión acerca de su constitucionalidad. En efecto:

¹⁸⁶ Al respecto, el profesor Andrés Bordali en su artículo sobre *Justicia Privada*, señala que con la sigla ADR se designa a todas las vías privadas que intentan sustituir al proceso y, por ende, a la Jurisdicción, como instancia pública de resolución de los conflictos de relevancia jurídica. En este sentido, la posición de Bordali apunta a señalar que en principio, las partes que concurren voluntariamente al uso de los métodos ADR pueden determinar qué bienes jurídicos se someten a una decisión alternativa a la jurisdicción, estableciendo como límites la disponibilidad de de los Derechos Fundamentales. En estos casos, la protección de dichos derechos no pueden ser sustraída del ejercicio de la jurisdicción y de la tutela estatal.

Es interesante el desarrollo argumentativo que incluye el texto, por cuanto siguiendo a Ferrajoli, indica que si el límite de la disponibilidad son los derechos fundamentales, ello obligaría a excluir al derecho de propiedad de esta clasificación, bajo consecuencia de impedir cualquier acuerdo que disponga de un interés patrimonial. Para él –y Ferrajoli- la propiedad tendría características de un derecho patrimonial y no fundamental, aún cuando la CPR y la doctrina chilena le atribuyan este último carácter para garantizar su protección. Ver en más detalle en: BORDALI SALAMANCA, Andrés. *Justicia Privada. Revista de. derecho (Valdivia)*, vol.16, p.165-186. julio, 2004 y el análisis del profesor Ferrajoli en: FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Trotta, Madrid, 1999, traducción de Andrés, P./Greppi, A.

¹⁸⁷ El autor Francisco Delgado señala que además de las razones materiales asociadas a la lentitud y alto costos económicos de los procedimientos administrativos, una de las razones fundamentales para la aplicación de los ADR en el procedimiento administrativo fue salvar los escollos legales y hacer desaparecer las dudas acerca de su constitucionalidad, no obstante existían voces dentro de la discusión que habían señalado que dicha reforma no era estrictamente necesaria.

¹⁸⁸ Tales como los Buenos Oficios, determinación de fecho, mediación, negociación, mini juicio entre otros.

“No extraña por ello que el arbitraje sí haya sido regulado con todo detenimiento en la ADR Act, creando un procedimiento nuevo en sentido propio del que la Ley Federal de Arbitraje puede ser supletoria por analogía, y de hecho, ella se remite a la ADR Act en algunos extremos, ejecución y revisión judicial del laudo, ejecución del acuerdo de arbitraje.

De este arbitraje, a mi juicio (sic) la nota más destacable es la facultad que legalmente se reserva a las agencias en todo caso de cancelar el procedimiento en curso y anular el laudo. De esta manera se garantiza que la decisión última sobre un arbitraje corresponde siempre a una autoridad pública, el Director de la Agencia.¹⁸⁹ Esto salva la constitucionalidad del sistema, y aunque puede pensarse que con tal prerrogativa el arbitraje administrativo resulte poco apetecible o atractivo para los particulares, también es cierto que la Administración será la primera interesada en no hacer un uso abusivo de esta facultad anulatoria, so pena de desprestigiar el procedimiento y convertirlo en un inservible por abandono. Por otra parte, el uso de estas facultades acarrea a la agencia la obligación de indemnizar los gastos en que hubieran incurrido las partes por este motivo, cosa por lo demás, lógica”¹⁹⁰

De esta forma, la base de la resolución alternativa de los conflictos entre la Administración y sus administrados toca a la gran mayoría de los procedimientos en que estos se ven involucrados a partir de la inclusión de la ADR, razón por la cual no resulta extraña su influencia y/o aplicación en los procedimientos tributarios.

En los párrafos siguientes, antes de la exposición de conciliación en materia de tributaria, se explica brevemente el funcionamiento del Tribunal Tributario en Estados Unidos, a fin de exponer diferencias o similitudes con nuestros tribunales nacionales.

¹⁸⁹ Sin perjuicio que para poder suscribir acuerdos de arbitraje el funcionario debe contar con una autorización previa otorgada por la misma agencia. Cuestión similar podría ocurrir en Chile con la delegación de la facultad de conciliar.

¹⁹⁰ DELGADO PIQUERAS Francisco. Ob. cit. p. 568.

ii) Modelo de Tribunal Tributario en Estados Unidos

Previo a la entrada en vigencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros existían quienes se preguntaban acerca de la aplicabilidad del modelo de Tribunal Tributario Estadounidense en Chile, concluyendo que esto era posible en la medida en que se hicieran las adaptaciones respectivas al modelo jurisdiccional chileno. Además, se pronosticaba que dicha aplicación resultaría exitosa en la medida en que se hiciera una aplicación de principios como el de economía procesal, impidiendo con ello el desarrollo de litigios costos e innecesarios, cuestión que, como he visto, ha sido un objetivo deseable en todos aquellos sistemas en que se ha fomentado el alcance de acuerdos entre la Administración y los contribuyentes.

Según se ha señalado, la institución encargada de fiscalizar el pago de los impuestos federales en Estados Unidos es el *Internal Revenue Service (IRS)*. La fiscalización en sede administrativa comienza con la revisión de la declaración de impuestos del contribuyente mediante la cual se requiere la comparecencia del contribuyente para subsanar las diferencias impositivas, pudiendo en caso de no llegar a acuerdo con el auditor respectivo presentar una apelación ante un Oficial de mayor calificación y experiencia, cuyo objetivo será principalmente evitar un litigio entre la Administración y el contribuyente, a través de la realización de una serie de entrevistas y reuniones que permitan arribar a una transacción. De esa forma, en caso que no resulte posible dicha solución alternativa, este oficio solicitará al contribuyente que pague las diferencias de impuesto determinadas, o bien recurra al Tribunal Tributario.

Si el contribuyente no está de acuerdo con el IRS, tiene tres opciones para resolver el litigio: 1) pagar el impuesto y recurrir a la Corte del Distrito (*District Court*); 2) pagar el impuesto y recurrir a la Corte Federal de Reclamos (*Court of Federal Claims*) y 3) no pagar el impuesto y recurrir al Tribunal Tributario de Estados Unidos, el cual tiene jurisdicción nacional y su sede en Washington DC y sus jueces viajan por todo el país para conocer y fallar casos, constituyéndose como un Tribunal itinerante que visita una gran cantidad de ciudades del país, no obstante la mayor

cantidad de resoluciones las adopta en la práctica la sede principal ubicada en Washington.

En cuanto a la cantidad de causas que son conocidas por el Tribunal Tributario en virtud de la aplicación de la tercera opción propuesta, Hugo Hurtado expone¹⁹¹:

“La estadística señala que más de un 90% de los casos son conocidos por el Tribunal Tributario de Estados Unidos. Lo anterior se debe a la existencia de procedimientos abreviados en los cuales el contribuyente puede comparecer personalmente, la posibilidad de reclamar el giro del impuestos sin haberlo pagado previamente, la especialización de los jueces y la oportunidad de tener un litigio en la ciudad donde reside el contribuyente”

Respecto a la estructura del procedimiento, éste comienza por regla general con el envío de una carta que señala las objeciones a las declaraciones de renta, permitiendo que en aquellos casos cuya cuantía no exceda de USD\$ 50.000 el contribuyente pueda acogerse a un procedimiento simplificado sin la necesidad de asistencia letrada¹⁹², confiriendo *traslado*¹⁹³ al IRS para que conteste el reclamo. Una vez efectuada la contestación, el Juez llama a que las partes dejen estipulaciones por escrito en las cuales consignen aquellos hechos en que estos están de acuerdo, para continuar con la vista de la causa mediante una audiencia oral, momento en el cual, sin perjuicio de la posibilidad de aportar por escrito las observaciones que estimen pertinentes las partes, la causa quedará en estado de fallo.

En cuanto al sistema de valoración de prueba aplicable:

¹⁹¹ HURTADO ARANEDA, Hugo. “¿Es el modelo del Tribunal Tributario Estadounidense aplicable en Chile”. EN Revista Chilena de Derecho, volumen 35 N°3 p. 601. año

¹⁹² En el caso chileno, no existe una simplificación del procedimiento general de reclamaciones tributarias en función de la cuantía de lo discutido. No obstante, el artículo 129 del Código Tributario señala en su inciso segundo señala la posibilidad de que el contribuyente comparezca sin la asistencia de un abogado en aquellas causas cuya cuantía no exceda de 32 Unidades Tributarias Mensuales.

¹⁹³ Mediante el cual debe contestar las alegaciones hechas por el contribuyente bajo el apercibimiento que se conceda el reclamo interpuesto, cuestión que difiere del procedimiento nacional en virtud del cual, por la vía de la aplicación de normas generales, se entiende que el litigante rebelde rechaza en todas sus partes la demanda interpuesta en su contra.

“El juez decidirá el caso en considerando el estándar de preponderancia de la prueba. Lo anterior significa que el juez no necesita una convicción absoluta del hecho, sino que otorgará la razón a aquel que tenga más probabilidad de estar en lo correcto”.¹⁹⁴

Si bien el sistema nacional de la valoración conforme a las normas de la sana crítica dispuesta en los incisos 14° y 15° del artículo 132 del Código Tributario nacional impone la carga al juez de expresar las razones que lógicamente lo han conducido a la decisión adoptada en el fallo, no ha sido desarrollado en profundidad que tal forma de valoración, tenga una relación directa con un sistema de convicción basada en el estándar de preponderancia de la prueba, toda vez que la jurisprudencia chilena ha sido más bien vacilante.¹⁹⁵

Por último, en cuanto a los recursos que proceden contra los fallos del Tribunal Tributario, existen los recursos de reconsideración y apelación ante la Corte de Apelaciones del Circuito, pudiendo en caso de obtener un resultado desfavorable concurrir ante la Corte Suprema de Justicia quien podrá admitir o denegar la tramitación del recurso respectivo mediante la decisión del *certiorari*.

iii) Solución alternativa de controversias en el procedimiento tributario estadounidense

Se ha expuesto en los párrafos precedentes que el procedimiento administrativo en Estados Unidos se encuentra asentado sobre la base de los ADR como mecanismo alternativo de resolución de controversias.

El proceso de resolución de conflictos se inicia con la citación del contribuyente, la que se emite a partir de ciertas características y elementos del sistema del IRS basadas en el comportamiento tributario de los mismos, pudiendo estos ser asistidos por una persona registrada para comparecer ante el IRS como un abogado o un auditor.

¹⁹⁴ HURTADO ARANEDA, Hugo. Ob.cit. p. 602.

¹⁹⁵ Habitualmente los fallos en materia tributaria no reparan en la distinción, existiendo además criterios disímiles de exigencia para la acreditación de los hechos, aún cuando en la mayoría de los casos pareciera primar el estándar de preponderancia de la prueba.

Si una vez sostenida la entrevista con el funcionario fiscalizador existen desacuerdos, el contribuyente podrá solicitar su revisión ante el funcionario supervisor y exponer su posición. En caso que el desacuerdo permanezca, se levantará un informe que consigne las posiciones del IRS y el contribuyente, siendo este último posteriormente notificado de la denominada *carta de los 30 días*, la cual es equivalente a una liquidación de impuestos en la que se comunica al contribuyente su derecho a apelar los cambios propuestos por el IRS en los treinta días siguientes¹⁹⁶. Ante la carta el contribuyente podrá pagar, apelar ante la Oficina de Apelaciones *Appeal Office* del IRS o no hacer nada, en cuyo caso se le enviará una carta al contribuyente para que dentro de un plazo de 90 días presente una reclamación ante el Tribunal Tributario.

De cualquier forma, previa judicialización del asunto, el contribuyente podrá solicitar la intervención de un tercero imparcial, lo que se ha denominado en el ordenamiento tributario de Estados Unidos *fast track mediation* y que ha sido regulada mediante la *Publication 3605*¹⁹⁷ del IRS, cuyo objetivo central es que con la intervención de un tercero imparcial se facilite la comunicación entre el IRS y el contribuyente.

El proceso de *fast track mediation* se inicia cuando, en virtud de la mantención de las diferencias entre el Fisco y el contribuyente y habiéndose llevado a cabo la entrevista ante el supervisor. En este caso, las partes podrán firmar un acuerdo de mediación en virtud del cual se asignará un miembro de la *Appeals Office* con experiencia en técnicas de mediación, pudiendo éste sostener reuniones con ambas partes de forma conjunta o separada, manteniéndose la posibilidad que en cualquier momento el contribuyente abandone la fase de mediación, sin que esto afecte sus derechos procesales para recurrir ante las distintas instancias tributarias jurisdiccionales.

Sobre el particular, Luis María Romero ha señalado:

¹⁹⁶ La notificación contiene la carta, una copia del informe y una explicación de cómo presentar un reclamo si está en desacuerdo con las modificaciones efectuadas a su declaración de impuestos.

¹⁹⁷ Department Of Treasure, International Revenue Service, disponible en <www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf> fecha de consulta: 5 de septiembre de 2016.

“Cabe destacar entre las ventajas que ofrece la *fast track mediation*, que se trata de un proceso rápido de solución de controversias, en el que existe un mediador entrenado a tal fin, el cual no impone en ningún momento una solución a las partes, sino por el contrario, busca que se alcance el consenso en un lugar neutral para ambas. Además no será necesario rellenar un escrito y propuesta para solicitar esta mediación, como ocurre por ejemplo en el proceso de alegaciones (...)”¹⁹⁸⁻¹⁹⁹

En caso que no sea posible obtener un acuerdo en esta instancia, ni ante la *Appeals Office*, el contribuyente podrá recurrir ante el Tribunal Tributario Federal de Estados Unidos, al Tribunal Federal de Reclamaciones de los Estados Unidos o ante el Tribunal de Distrito Federal de los Estados Unidos, correspondientes estos a instancias jurisdiccionales completamente separados del IRS.

Cabe señalar que estas instancias previas en sede administrativa son apoyadas por el *Taxpayer Advocate Service* o Servicio de Defensor del Contribuyente, institución que es independiente al interior del IRS y ejerce labores de colaboración con el contribuyente, resolviendo neutralmente las dificultades que se susciten en la tramitación del procedimiento como los retrasos en la tramitación, generación de perjuicios económicos que se deriven de una actuación del IRS, entre otros.

b) Conciliación Tributaria en los sistemas continentales

Los distintos ordenamientos jurídicos inspirados por la tradición jurídica del Sistema Continental han iniciado, antes que lo haya hecho nuestra doctrina nacional²⁰⁰, discusiones de similar tenor en torno a la factibilidad de una solución alternativa de los conflictos en sede tributaria, a partir del cuestionamiento sobre la

¹⁹⁸ ROMERO FLOR, Luis María. Ob. cit. p. 118.

¹⁹⁹ La fase de apelaciones contempla una nueva instancia de posibles acuerdos entre el IRS y el contribuyente, previo a la propuesta por escrito de este último.

²⁰⁰ ETMAN, Gustavo E. L.. La transacción en materia tributaria. Escr. Contab., Bahía Blanca , n. 44, 2003 . Disponible en <http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1514-42752003001100007&lng=es&nrm=iso>. Fecha de consulta 7 de septiembre de 2016.

infracción del principio de reserva de ley en materia tributaria y la indisponibilidad del crédito tributario por parte de la administración.²⁰¹

En este sentido, distintas legislaciones han adoptado criterios para incorporar formas de resolución de conflictos en el ámbito tributario que sin infringir el principio de legalidad, permiten flexibilizar aspectos en torno a la determinación de los tributos.

Sobre este punto, a diferencia del proyecto de ley que reforma los Tribunales Tributarios y Aduaneros en nuestro país, la mayoría de las legislaciones se han enfocado en la resolución alternativa en sede administrativa y no en su etapa judicial como dispone la incorporación del artículo 132 bis del Código Tributario, generando múltiples instancias para la conciliación entre el Fisco y los contribuyentes, siempre de manera previa a la instancia jurisdiccional, lo que va en directa armonía con evitar la generación de juicios que pueden resolverse en una etapa administrativa.

En los párrafos siguientes sólo se exponen de forma detallada algunas características del sistema de resolución alternativa de conflictos tributarios en Francia y España, siendo el primero interesante por las particularidades que éste conlleva principalmente respecto del tratamiento del arbitraje y el segundo por la influencia directa que suele tener sobre la legislación nacional²⁰². En ambos casos, el resultado de sus sistemas actuales proviene de una extensa discusión y análisis previo. Finalmente, se exponen brevemente algunas consideraciones sobre el caso latinoamericano.

i) Sistema de resolución alternativa de conflictos tributarios en Francia

El sistema de resolución alternativa de conflictos en Francia contempla dos vías que coexisten. El primero representa la posibilidad de efectuar una transacción entre el Fisco y los contribuyentes de forma previa a la generación de un conflicto en

²⁰¹ En el texto de Gustavo Etman, no obstante la antigüedad del mismo se vislumbra de forma resumida las discusiones sobre la factibilidad teórica de poder conciliar sobre aspectos del tributo, encontrándose con las mismas dificultades planteadas en la discusión nacional respecto a la disponibilidad del crédito fiscal y las posibilidades de conciliar respecto a un crédito del cual el Servicio de Impuestos Internos en sentido estricto no es propietario.

²⁰² Ello se debe a la exposición del derecho comparado no es el propósito final de este trabajo, y una revisión exhaustiva implicaría extenderlo excesivamente.

sede jurisdiccional referida únicamente a los recargos y sanciones y la segunda con la existencia de un arbitraje de comisiones mixtas donde participan representantes de la Administración de los contribuyentes y terceros expertos imparciales.

Las relaciones tributarias entre los contribuyentes y el Fisco Francés se encuentran reguladas principalmente en el Código de Procedimientos Fiscales²⁰³. Por su parte, en lo que se refiere a solución alternativa de conflictos, se ha sostenido lo siguiente:

“Las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento galo están asentadas sobre la base de los denominadas *Règlement alternatifs des Differents* también denominados *Resolution Amigable des Differents* y *Modes alternatifs de règlement des conflits*, los cuales engloban un conjunto de instrumentos que buscan dar una solución equitativa a las controversias de carácter tributaria por medio de una resolución consensuada sin cerrar la vía de revisión jurisdiccional ante un órgano judicial para aquellos supuestos en los que siga existiendo desacuerdo del contribuyente con el contenido del acto administrativo de liquidación”.²⁰⁴

El Texto de los Procedimientos Fiscales permite un sistema de *transacción* entre los contribuyentes y la Administración sobre la posible condonación de intereses y sanciones siempre que el contribuyente alegue la imposibilidad de dar cumplimiento a la carga tributaria y dichas sanciones y recargos no se encuentren firmes.²⁰⁵

Se trata esencialmente de un proceso de adhesión a la respuesta del Fisco ante la solicitud del contribuyente, toda vez que la facultad de otorgar la condonación de dichas sanciones es discrecional de la Administración. Esta *transacción*, que respecto a los recargos puede ser parcial o total, no se extiende a los impuestos ni a

²⁰³ “Livres des procédures fiscales”. Disponible en <www.legifrance.gouv.fr>, sitio que contempla una opción de traducción al español, no obstante tal como ésta señala las versiones traducidas a otros idiomas tienen un carácter meramente informativo.

²⁰⁴ ROMERO FLOR, Luis María. Ob. Cit. p. 128.

²⁰⁵ Ella se ha denominado también como Jurisdiction Gracieuse y que representa la presencia del sentido de equidad en el cobro de los tributos al interior de la Administración Tributaria Francesa.

los elementos que lo determinan, razón por la cual no se corresponde con un sistema de resolución alternativa de conflictos similar al que se propone en el derecho nacional, sino más bien al uso de una facultad de disposición del Fisco respecto de porcentajes de recargo, cuestión que según se ha expuesto en los párrafos precedentes en Chile se aplica con criterios uniformes y manera automática.²⁰⁶ En caso que el contribuyente francés acepte la propuesta de *transacción* del Fisco, ésta tendrá el efecto de cosa juzgada para ambas partes, por lo que no podrá ser posteriormente modificada. En caso que sea rechazada, el administrado podrá recurrir ante los respectivos Tribunales.

Mayor interés para el propósito de este documento reviste la existencia del arbitraje a través de comisiones mixtas, cuyo objetivo principal es evitar litigios entre el contribuyente y el Fisco que puedan resultar innecesarios.

Para ello, el ordenamiento francés contempla tres tipos de comisiones de arbitraje mixtas compuestas por representantes de la Administración, de los contribuyentes y terceros imparciales: i) la Comisión Departamental de Impuestos Indirectos; ii) la Comisión Departamental de Conciliación y iii) el Comité Consultivo para la Represión del Abuso del Derecho.

La primera tiene por objeto principal efectuar valoraciones de carácter consultivo, pero que ayudan a determinar la base imponible del impuesto respectivo. En caso que existan diferencias entre el contribuyente y el Fisco, el primero podrá formular sus observaciones por escrito, plazo en el que podrá consultar ante la Secretaría de la Comisión todos los antecedentes que conste en el expediente en el cual se plantea la posición de la Administración y que impiden llegar a acuerdo con el administrado. Una vez efectuados los descargos, la Comisión se reunirá con las partes para intentar acercar sus posiciones a fin de evitar concluir en proceso judicial.

La Comisión será conformada por un Presidente que normalmente será el Presidente del Tribunal Administrativo o de Revisión, dos funcionarios de la Dirección

²⁰⁶ Ver al respecto por ejemplo Circular N° 50 de 2016 de fecha 20 de julio emitida por el Servicio de Impuestos Internos que establece la Política de Condonación de Sanciones e Intereses Pecuniarios que se impongan por infracciones a ciertas obligaciones tributarias.

General de Impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector-Jefe y tres representantes de los contribuyentes dentro de los cuales al menos uno deberá encontrarse titulado en algún área mercantil en caso de que se trate de impuestos directos.

Por su parte, la Comisión Departamental de Conciliación tendrá por objetivo principal estimar la base imponible de los impuestos en aquellos casos en que existan desavenencias entre Administración y administrado y se regirá por reglas similares a la de la Comisión Departamental de Impuestos Directos, variando en su composición, toda vez que ésta se conformará por un Magistrado designado por el Ministro de Justicia que actuará como Presidente, cuatro representantes de la Administración, un Notario y tres representantes de los contribuyentes. Se diferencia de la Comisión Departamental de Impuestos Directos en que la primera tiene un carácter esencialmente consultivo por cuanto aún no se ha determinado la base imponible, mientras que la segunda tiene un carácter arbitral dado que se encuentra llamada a la determinación de la base cuando existan diferencias entre las partes, proponiendo directamente y de forma imparcial el acercamiento de las posiciones entre estos.

La tercera comisión mixta se denomina Comité Consultivo para la Represión del Abuso del Derecho, ante la cual puede recurrir tanto el contribuyente como la administración. La consulta dice relación con la determinación por parte de la Comisión sobre si concurre el abuso del derecho respecto de determinada conducta del contribuyente. Si el Comité determina que no existe abuso, entonces corresponderá al Fisco probar su existencia ante el Tribunal. Por el contrario si el Comité determina la existencia del abuso, corresponderá al contribuyente probar ante la autoridad judicial la inexistencia de éste.²⁰⁷

²⁰⁷ Sería interesante para la doctrina nacional explorar esta alternativa a propósito de la carga de la prueba prevista en el procedimiento del artículo 160 bis del Código Tributario a partir de su inclusión por la Reforma Tributaria, a fin de zanjar cuestiones respecto a la carga de la prueba y su aplicación práctica en aquellos casos sobre acusación del Servicio de Impuestos Internos contra el actuar del contribuyente cuando estime que éste último ha procedido a actuar con abuso o simulación. Parece justo sobre este punto mantener la regla general de carga de la prueba contenida en el artículo 1698 del Código Civil, cuestión que en materia tributaria ha sido resistida por el ente fiscalizador y también en parte por nuestros Tribunales a partir de la aplicación generalizada del artículo 21 del Código

Cabe señalar que la competencia judicial en Francia no se encuentra alojada en un solo Tribunal Tributario sino que se encuentra especializada por razones que obedecen a razones históricas y que se arrastran desde la Revolución Francesa. Como indica José María Tovillas:

“Las cuestiones relativas a los impuestos directos y al Impuesto sobre el Valor Añadido son competencia de la jurisdicción administrativa mientras que las cuestiones relativas a los derechos de registro, los impuestos indirectos y el Impuesto sobre Solidaridad sobre el Patrimonio son competencia de los tribunales judiciales.

La competencia de una u otra jurisdicción implica también el sistema de órganos judiciales competentes en la materia en relación con el sistema de recursos (en el caso de la jurisdicción administrativa se trataría del Tribunal Administrativo de revisión, Cour Administrative d’Appel, o el Consejo de Estado, Conseil d’Etat para la casación; en el caso de los tribunales de jurisdicción se trata del Tribunal de Recursos, Cour d’Appel, y de la Cour de Cassation, Tribunal de Casación)²⁰⁸”.

De esta forma, el sistema Tributario Francés no involucra al interior del procedimiento jurisdiccional una etapa de conciliación o resolución alternativa de conflictos, sino que previo a la emisión de una Liquidación de impuestos, principalmente a través de la figura de comisiones mixtas y la introducción del arbitraje provee al contribuyente y al Fisco de mecanismos que permiten evitar la generación excesiva de conflictos en sede jurisdiccional.

ii) Sistema de resolución alternativa de conflictos tributarios en España

Tributario que establece la obligación del contribuyente de probar la veracidad de sus declaraciones. Esta cuestión, en el caso de la calificación de abuso o simulación, no dice relación con el principio de autodeterminación de los tributos, sino con una valoración del Servicio de Impuestos Internos cuya declaración solicita al Juez Tributario y Aduanero. Sería interesante ver cómo operará en la práctica tal acusación y sobre quién recae finalmente la carga de acreditar la concurrencia de los elementos que permitir aplicar dichas normas.

²⁰⁸ TOVILLAS MORÁN José María. *Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia*. Instituto de Estudios Fiscales, España. Disponible para su consulta electrónica en: < http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_25.pdf > p. 14. Fecha de consulta 8 de septiembre de 2016.

El sistema de resolución alternativa de conflictos tributarios en el caso de España no se extiende a los procesos judiciales que se encuentran en tramitación, sino que al igual que otras legislaciones, la Ley General Tributaria española contempla mecanismos de prevención de litigios en sede administrativa.

Estos mecanismos se encuentran en los artículos 91, 155 y 164.4 de la Ley General Tributaria, a través de los denominados Acuerdos Previos de Valoración, las Actas con acuerdo y la participación del Fisco en la celebración de acuerdos en procedimientos concursales en las que se vea envuelto el obligado tributario.

En los tres casos no se trata de un procedimiento de conciliación o transacción propiamente tal, sino que corresponde a instancias previas a la liquidación de impuestos en virtud de las cuales el Fisco y los contribuyentes pueden efectuar acuerdos respecto a los hechos ocurridos y el alcance de los tributos que a estos afectan o a la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados con efecto vinculante para ambos, evitando con ello la generación de nuevos litigios que podrían resultar innecesarios.

Acuerdos Previos de Valoración: se encuentran contenidos en el artículo 91 de la Ley General Tributaria. Se refieren, principalmente, a la posibilidad que recae en favor del contribuyente para solicitar a la Administración Tributaria, en aquellos casos previstos por la ley, que determine con carácter vinculante los efectos fiscales sobre elementos determinantes de la deuda tributaria, pudiendo la Administración comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario. Esta verificación, que tendrá el carácter de vinculante para la administración, se realizará de forma previa a la realización del hecho imponible y obligará a la Administración – mientras se mantenga la legislación²⁰⁹ y no varíen

²⁰⁹ Entendemos que la modificación de la norma se refiere sólo respecto a la cuantía en casos fundados y la aplicación o exención de determinados tributos, toda vez que esto podría afectar el principio de legalidad y la aplicación con efecto retroactivo de una carga impositiva no prevista al momento de plantear el acuerdo.

significativamente las condiciones económicas- a aplicar los valores expresados en el acuerdo, el que tendrá un plazo de vigencia máxima de tres años.²¹⁰

Respecto a los recursos en contra del Acuerdo Previo de Valoración, el numeral 6° del artículo 91 de la Ley General Tributaria establece que los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto, no obstante podrán hacerlo posteriormente contra los actos administrativos que sean dictados posteriormente en la aplicación de las valoraciones que se incluyan en el acuerdo.

Actas con Acuerdo: Se encuentra regulado en el artículo 155 de la Ley General Tributaria española y opera en aquellos casos en que la elaboración de la propuesta de regularización del contribuyente requiere de la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulta determinante la apreciación de ciertos hechos para aplicación de la norma en concreto o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse a priori de forma cierta, caso en el cual la Administración puede de forma previa a la liquidación de los impuestos, concretar la aplicación de estos conceptos mediante la suscripción de un acuerdo con el contribuyente.

Para su aplicación, el acta de suscripción deberá cumplir una serie de requisitos, entre ellos la constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía que represente una caución suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que pueden derivarse del acta.

Este acuerdo, que se perfeccionará con la suscripción del acta entre el contribuyente y el Fisco, no podrá ser impugnado más que por la vía de revisión

²¹⁰ El sistema mantiene algunas similitudes con la consulta introducida por el artículo 26 bis del Código Tributario a partir de la Reforma Tributaria de la Ley 20.780 a propósito de la consulta del contribuyente sobre el efecto en la aplicación de las normas sobre abuso o simulación. Al respecto, el inciso final de dicho artículo, establece respecto a la obligatoriedad de la resolución emitida por el Servicio de Impuestos Internos: "La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó."

Administrativa prevista para la declaración de nulidad de pleno derecho y mediante el proceso contencioso administrativo sólo respecto a la existencia de vicios del consentimiento.

Acuerdos Concursales: Sin perjuicio del privilegio que recae sobre los créditos tributarios en el orden de prelación de créditos y la facultad de la Hacienda Pública de participar en los convenios concursales, el artículo 164 N°4 establece la posibilidad de que ésta celebra acuerdos o convenios dentro de los procedimientos concursales previstos en la ley, pudiendo acordar con el deudor las garantías que estime necesarias, que no pueden ser mejores a las determinadas por el convenio o acuerdo que pone fin al proceso judicial. Igualmente, se podrá acordar la compensación de los créditos en los términos previstos por la legislación tributaria.

La aplicación de estos conceptos ha sido vista como una flexibilización al principio de legalidad en materia tributaria, motivada por el deseo de aplicar una gestión más eficaz en la administración y cobros de los tributos. El principio de legalidad tributaria, a su vez, se encuentra contenido en la Ley General Tributaria en su artículo N° 8 regulando de forma extensiva ciertos elementos propios del tributo que deben ser regulados por ley como el hecho imponible, los sujetos, los elementos de cuantificación, entre otros.²¹¹

Sobre estos mecanismos, los autores José Antonio Fernández y Patricio Masbernat plantean:

“Estas posibilidades tienen el claro efecto de acercar características propias de una obligación inter privados a la obligación ex lege por excelencia como es la tributaria en cuanto abren la posibilidad de cierta transacción en el Derecho tributario. La justificación en este caso también reside en una gestión más eficaz por parte de la Administración y menos conflictiva al permitir el acuerdo en determinados aspectos entre las partes.”

Luego, sobre la flexibilización del principio de legalidad agregan:

²¹¹ La regulación del artículo 8 de la Ley General Tributaria sobre el principio de legalidad dispone 13 numerales con elementos que deberán ser regulados “en todo caso, por ley” en el tributo.

“(…) La flexibilización que se advierte de los rigores del principio de legalidad no se produce sólo por la evolución de su peso a nivel de fuentes jurídicas internas. También contribuyen la internacionalización o globalización económicas de creciente importancia causadas por el aumento de las relaciones económicas internacionales. La apertura de las economías y la adquisición de compromisos internacionales mediante, por ejemplo, la pertenencia a organizaciones internacionales como, por ejemplo, la OCDE o la Unión Europea, tienen una incidencia directa en las fuentes del Derecho que tienen como elemento protagonista a la ley (…)”²¹²

Es clara que la influencia de la internacionalización de las economías ha sido un factor a tener en consideración por gran parte de las legislaciones que, en cumplimiento no sólo de los compromisos internacionales sino que también en la búsqueda de tener economías competitivas para la inversión extranjera, han flexibilizado criterios doctrinarios y jurisprudenciales en beneficio de la mayor eficiencia de gestión a partir de la inclusión de mecanismos alternativos de solución de controversias.

iii) El caso Latinoamericano

Sin perjuicio que las Administraciones tributarias latinoamericanas adolecen de las mismas dificultades que los sistemas que han decidido incluir sistemas de solución alternativos de controversias en sus relaciones con los contribuyentes, se ha producido una mayor resistencia en sus legislaciones para la inclusión de sistemas alternativos que eviten o permitan poner fin a litigios pendientes. Esto, no obstante distintos autores en sus respectivos países han hecho patente la necesidad de adoptar distintas fórmulas que permitan disminuir los elevados costos de tramitación de los juicios y su extensa duración que impiden la certeza jurídica para los contribuyentes y la recaudación de impuestos en el corto plazo para el Fisco.

²¹² FERNÁNDEZ José Antonio y MASBERNAT Patricio. “*La vigencia de los principios de justicia tributaria en España, aportaciones para un debate*”. En Estudios Constitucionales, año 11 N° 2, 2013 del Centro de Estudios Constitucionales de Chile de la Universidad de Talca. p. 530.

En este sentido, existen países que no cuentan en la actualidad con sistemas de medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria como Perú, países con discusiones doctrinarias pendientes como Argentina²¹³, otros con un sistema intermitente de solución alternativa como el Caso de Colombia²¹⁴, sistemas con formas de resolución de controversias para conflictos sobre Precios de Transferencia y formas de arbitraje como en el caso de Venezuela,²¹⁵ sistemas que distinguen sobre la forma de determinación de la renta sobre base efectiva o renta presunta sobre montos que no han podido determinarse como el caso de Uruguay²¹⁶ y jurisdicciones como la brasileña, donde si bien el Código Nacional Tributario establece formas de regular la transacción, la forma de organización político administrativa del país impide aplicar los criterios de forma homogénea.

En el caso brasileño, por ejemplo, el Código Nacional Tributario en sus artículos 171 y 156 N° 3 establece que la ley determinará las condiciones en virtud de las cuales la Administración y los contribuyentes podrán celebrar transacciones

²¹³ No obstante, el Código Aduanero Argentino en su artículo 787 establece como formas de extinción de la obligación tributaria la transacción en juicio no efectúa una regulación extensiva como la proposición del artículo 132 bis del Código Tributario nacional, sumado a la existencia de voces académicas que rechazan la aplicación de esta forma de extinción de la obligación por supuestas infracciones a la reserva de ley en materia tributaria, limitándose además por expresa disposición legal la transacción sólo respecto de aquellos impuestos recaudados por Aduana.

²¹⁴ El caso colombiano distingue sobre porcentajes que puedan efectuarse una reducción de los impuestos y recargos dependiendo de la etapa en la que se encuentre la fiscalización. Si está en etapa administrativa, será de un 25%, mientras que si se encuentra en sede jurisdiccional bajará a un 20%. Destaca en este caso la existencia de un Comité de Defensa Judicial y de Conciliación dependiente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales integrados por el administrador, el Jefe de la División de Liquidación y el Jefe de la División Jurídica. La forma de conciliación se asemeja al antiguo proceso de RAF en Chile, por cuanto más que una conciliación propiamente tal sobre los elementos propios del tributo, parece más una adhesión a la proposición fiscal.

²¹⁵ GOYA, Susana. *Mediación Arbitraje Fiscal*. Tesis de posgrado, Universidad de Buenos Aires, Argentina. p. 105.

²¹⁶ Artículo 518 del Código Tributario Uruguayo de la Ley 14.189: "Artículo. La Dirección General Impositiva, actuando directamente o por medio de sus oficinas dependientes, podrá realizar acuerdos con los contribuyentes en las siguientes condiciones: 1°) El acuerdo sólo podrá relacionarse con los impuestos cuyo monto no ha podido determinarse con exactitud y sobre las multas. La liquidación deberá individualizar los tributos y comprenderá las multas.; 2°) La suscripción del acuerdo no libera al contribuyente de la obligación impuesta por el artículo 580 del Texto Ordenado, ley 14.100, de 29 de diciembre de 1972.

La presente disposición será reglamentada por el Poder Ejecutivo, sobre las siguientes bases: 1°) Hecha la inspección, el acuerdo deberá realizarlo el Director de la (Medicina o quien lo represente, asesorado por un contador y un abogado.); 2°) Cuando la suma que la Administración establezca sea mayor a los \$ 30.000.000 (treinta millones de pesos) y no haya mediado el acuerdo con la oficina, el asunto será resuelto por el Director General de Rentas o quien lo represente, asesorado por un abogado y un contador. Esta suma deberá ser fijada anualmente por el Director General de Rentas ajustándola al costo de la vida."

que mediante concesiones mutuas, permitan poner fin a un litigio actualmente pendiente, agregando que será ley quien indicará la autoridad competente para autorizar la transacción en cada caso.

Esta norma prevé la existencia de una conciliación propiamente tal en la instancia jurisdiccional, a diferencia de la mayoría de las legislaciones que optan por fomentar la solución alternativa en la etapa administrativa previa; sin embargo, la falta de regulación a nivel país impide la aplicación de dicha norma, generándose juicios cuya tramitación media es de 8,2 años.²¹⁷ Sin perjuicio que existirían algunos estados como Pernambuco o Minas Gerais que tendrían legislación propia para regular dicha institución, mediante el Proyecto de Ley 5.082/2009 se ha tratado de establecer una regulación vinculante para todo el país, proyecto que se encuentra actualmente en trámite ante el Congreso Federal.

Este proyecto plantea diversos aspectos, como la creación de una Cámara de la Transacción, la facultad de transacción que recaerá sobre cada funcionario dependiendo de los montos involucrados, pudiendo recaer incluso sobre el equivalente a nuestro Ministro de Hacienda. Bajo esta propuesta, se permitiría celebrar transacciones sobre multas, intereses, recargos y situaciones de difícil interpretación y alta litigiosidad, así como conceptos indeterminados, excluyendo aquellos elementos que, al igual que en otras legislaciones según hemos venido diciendo, puedan infringir el principio de legalidad de los tributos dispuesto por medio de la regulación constitucional.²¹⁸

Según veremos en el capítulo siguiente, la propuesta normativa del proyecto de ley en Chile mediante el artículo 132 bis del Código Tributario toma distintos elementos de las legislaciones comparadas, sin que se advierta una influencia única

²¹⁷ MACHADO, Ieda María. *La Transacción Tributaria en el Derecho Brasileño, estudio comparado con el Derecho Español*. Universidad Católica de Brasilia. Disponible en: <<https://btdt.ucb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/273/1/Ieda%20Maria%20Machado.pdf>> Fecha de consulta, 11 de septiembre de 2016.

²¹⁸ Para ahondar en este tema es posible revisar el Código Tributario Nacional Brasileño (disponible en formato electrónico en la página del Senado de este país: <<https://www2.senado.leg.br/>> y la tesis de grado de María Ieda Machado dispuesta en la nota precedente, en la cual la autora no sólo desarrolla el proyecto de ley actualmente en tramitación, sino que expone detalles sobre las distintas regulaciones estatales que han complementado la norma dispuesta en el Código Nacional.

en su redacción, a diferencia de otras reformas legales en índole tributaria, como lo es el caso por ejemplo de la norma general antielusiva.

c) Acuerdos conclusivos en el modelo de Código CIATT

En esta última parte del presente capítulo, se expone la norma propuesta por el Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias mediante el Código Modelo del año 2015, que en su artículo 133 dispone la introducción de formas de resolución alternativa de conflictos a través de los denominados Acuerdos Conclusivos, cuestión que no se encontraba en el anterior modelo de Código propuesto en el año 2006.

Esta norma encuentra cierta similitud con las formas de prevención de litigios dispuesta en la Ley General Tributaria de España, señalando además en el mismo artículo el procedimiento que reglamentaría su aplicación práctica, igualándose elementos como la obligación de caucionar el pago de los impuestos y los elementos sobre los cuales se podrá celebrar este Acuerdo Conclusivo. Sin embargo, difiere positivamente en la existencia de un Mediador Institucional Público que actuaría como un tercero imparcial. Al respecto, el numeral 4 del artículo 133 del Código Modelo señala:

“Cualquiera de las partes podrá solicitar la intervención de un mediador institucional público, quien intervendrá en los términos que se fijan reglamentariamente”

La intervención del mediador está prevista en el caso que el contribuyente solicite la verificación del procedimiento de Acuerdo Conclusivo y la Administración se niegue, a fin de que ésta reconsidere tal decisión. Sin embargo, deja al arbitrio del Fisco aceptar o no el procedimiento, resolución que carecerá de medio de impugnación, lo cual no genera ningún incentivo como medio alternativo de resolución de controversias, toda vez que la Administración Tributaria respectiva podría decidir como política institucional no aceptar someterse a estos procedimientos, dejando como única vía al contribuyente la de recurrir a los Tribunales Tributarios.

Capítulo VIII: Proyecto de Ley que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera en materia de conciliación y facultades del Servicio de Impuestos Internos para conciliar en materia tributaria

En el presente capítulo se presenta un resumen de la discusión parlamentaria en el contexto de la tramitación del proyecto de ley que introduce la conciliación en los procedimientos tributarios y las modificaciones que se han realizado en su articulado desde su ingreso hasta la fecha.

Adicionalmente, se recogen y analizan las principales opiniones de las instituciones informantes y su incidencia en la modificación del proyecto original y se realiza un análisis sobre la facultad de conciliar del Director del Servicio de Impuestos Internos.

I. Contexto y antecedentes del Boletín N° 9892-07

Según se ha expuesto en los capítulos precedentes, el origen del proyecto de ley es el cumplimiento de uno de los compromisos acordados por el Gobierno en el protocolo de acuerdo firmado en julio de 2014 entre el Ministerio de Hacienda y los miembros de la Comisión de Hacienda en el marco de la tramitación de la Reforma Tributaria.

El objeto central del proyecto es tomar la experiencia acumulada en los primeros cinco años de funcionamiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y promover mejoras en los procedimientos, las que se encuentran orientadas principalmente a disminuir los tiempos de tramitación de los juicios que conocen dichos tribunales y la disminución de los conflictos que llegan a etapa jurisdiccional.

Asimismo, se pretende fortalecer la institucionalidad de la justicia tributaria y aduanera por la vía de la generación de una escala de remuneraciones propia para estos funcionarios y del aumento de la planta del personal para adecuarlas al número y complejidad de las causas que son conocidas actualmente por los tribunales, considerando además el potencial aumento de litigios en virtud de la entrada en vigencia de la Reforma Tributaria.

II. Contenidos del proyecto de Ley

El contenido del proyecto de ley puede separarse en dos principales aristas: i) fortalecimiento de la institucionalidad y; ii) tramitación electrónica y modificación de procedimientos.

En cuanto al fortalecimiento de la institucionalidad, éste se plantea por la vía de la creación de una jurisdicción común para los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región Metropolitana -permitiendo con ello descongestionar la alta carga del Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero- y por el aumento de la cantidad de funcionarios, aparejado de un sistema de remuneraciones propio para estos tribunales que considere incentivos como asignación de zona y de responsabilidad en la subrogación de cargos.

El segundo punto agrupa las modificaciones más interesantes desde el punto de vista procesal y sustantivo, estableciendo la tramitación electrónica de los expedientes de las causas tributarias y agregando etapas a los procedimientos tributarios como la conciliación al interior del procedimiento y las observaciones a la prueba, y en materia de facultades jurisdiccionales que se otorgan a los jueces Tributarios y Aduaneros destaca la posibilidad de declarar la nulidad de los actos administrativos emanados del Servicio de Impuestos Internos.

En cuanto a la instancia administrativa, se propone aumentar el plazo para la interposición y resolución del recurso RAV del artículo 123 bis del Código Tributario, en conjunto con la disposición de la suspensión del plazo para interponer el reclamo tributario mientras se encuentre pendiente de resolución el recurso administrativo, cuestión que al igual que la introducción de la conciliación va en directa relación con la intención de evitar la generación de nuevos litigios y la disminución de los plazos de tramitación de los que se encuentran vigentes.

Asimismo, cabe señalar que no obstante no es el objeto de la presente memoria, desde el ingreso del proyecto a la fecha se introdujeron propuestas de modificaciones del Código Tributario con el mismo objeto de evitar la generación de nuevos juicios como es el caso de la “recopilación de antecedentes” que corresponde

a un nuevo requerimiento de documentación, que, “sin ser una nueva Citación” - como ha señalado el Servicio- modifica el artículo 63 del Código Tributario permitiendo al ente fiscalizador solicitar nuevos documentos de forma previa a la emisión de una Liquidación o Resolución, solicitud que al igual que la Citación produce el efecto de aumentar los plazos de prescripción y su falta de respuesta deviene en la inadmisibilidad probatoria en los términos del inciso undécimo del artículo 132 del Código Tributario.

Por otra parte y atendiendo la finalidad directa del presente trabajo, a continuación se analiza el proyecto y su discusión, centrándose específicamente en la inclusión del conciliación.

III. Proyecto de Artículo 132 bis que consagra la Conciliación en el procedimiento general de reclamo tributario y modificación al artículo 132 del Código Tributario

El texto inicial introduce la conciliación al Código Tributario a partir de la creación de un nuevo artículo 132 bis que incluye tanto la etapa del procedimiento en que procederá el llamado a conciliación de oficio o a petición de parte, así como las materias que podrán formar parte de la conciliación y aquellas que se excluyen de forma expresa.

Como veremos en los párrafos siguientes, a partir de las distintas indicaciones en su tramitación, este mismo artículo se divide para concentrar la etapa del procedimiento como parte integrante del artículo 132 del Código Tributario y la parte sustantiva en el artículo 132 bis. Esto, sin perjuicio de otras modificaciones de su contenido que se mencionan a continuación, las que dicen relación principalmente con evitar algún vicio de constitucionalidad entre las materias sobre las cuales será posible conciliar.

El texto del proyecto original era el siguiente:

“Artículo 132 bis.- En el procedimiento general de reclamación, transcurrido el plazo para evacuar el traslado, el Juez Tributario y Aduanero deberá de

oficio o a petición de cualquiera de las partes, llamar a las mismas a conciliación total o parcial.

En audiencia oral el Juez Tributario y Aduanero podrá proponer las bases de arreglo. Las opiniones emitidas con tal propósito, no lo inhabilitarán para seguir conociendo de la causa.

Será materia de conciliación, el litigio sometido al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo, la concurrencia de los elementos 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, reparables sólo mediante la nulidad del acto administrativo impugnado, 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. 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, ello conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.

El llamado a conciliación no procederá en el proceso regulado en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis y 161 de este Código, ni en los reclamos de liquidaciones, resoluciones o giros de impuesto que se relacionen con los hechos conocidos en el referido proceso.

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 Tribunal Tributario y Aduanero fijará un plazo prudencial para que el Director se pronuncie. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación.

No obstante lo previsto el inciso anterior, y aun cuando el Director no haya aceptado conciliar previamente, el Tribunal Tributario y Aduanero, en cualquier tiempo, podrá citar nuevamente a las partes a una audiencia de conciliación, en los términos ya señalados.

De la conciliación se levantará acta escrita en la que se consignarán las especificaciones del arreglo, así como de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda. Esta acta será suscrita por las partes y por el Juez Tributario y Aduanero.

El acta de conciliación producirá los mismos efectos de una sentencia definitiva ejecutoriada, una vez que sea aprobada mediante resolución fundada por el Tribunal Tributario y Aduanero. Contra la resolución que aprueba la conciliación, procederá solamente el recurso contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil.”

Como se desprende de la lectura del artículo citado, su extensa redacción separa en distintos incisos las distintas implicancias de la norma.

En cuanto a la etapa del proceso en que se produciría el llamado a conciliación, ésta se contempla con posterioridad al traslado del Servicio de Impuestos Internos, cuestión que según se expuso en el capítulo pertinente, no

parece incentivar la conciliación, ya que la naturaleza del procedimiento tributario hace que no se puedan introducir nuevas alegaciones en el traslado que no se hayan contenido en el acto administrativo terminal, de manera tal que habitualmente la discusión del proceso se trabará con la interposición del reclamo. Luego, en la práctica y atendido lo previamente expuesto, suele ocurrir que el traslado evacuado por el Servicio de Impuestos Internos es similar en su contenido a la Liquidación o Resolución reclamada, por lo que no habiendo existido conciliación en la etapa administrativa con los mismos antecedentes, difícilmente se producirá ésta sin que existan nuevas circunstancias como bien podrían darse, por ejemplo, una vez que se haya aportado nueva prueba en la instancia jurisdiccional.

Sin perjuicio de esta redacción, la norma en su inciso octavo prevé la posibilidad de que el Juez pueda llamar nuevamente a conciliación como parte de iniciativa exclusiva, sin que proceda a petición de parte.

En cuanto a las materias sobre las cuales procederá el llamado a conciliación –y no obstante se analizan en el capítulo siguiente con mayor detalle- la redacción es más bien exhaustiva al indicar detalladamente las materias sobre las que procede el acuerdo de conciliación y aquellas que se encuentran excluidas, cuestión que al parecer dice relación con la intención de evitar una norma que pueda incurrir en infracciones al principio de legalidad en materia tributaria.

Por último, la norma requiere que sobre las bases de acuerdo se pronuncie el Director mediante decisión fundada, operando el silencio negativo en aquellos casos en que no se pronuncie dentro del plazo establecido por el Tribunal. Sobre este punto y según se verá, durante la tramitación de la ley se han hecho observaciones sobre la carencia de facultades del Director para celebrar acuerdos de conciliación, cuestión que requeriría modificar la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos con una votación que implique el quórum respectivo.

Superada esta dificultad, es posible que el Servicio genere un Departamento o equipo jurídico que se encargue de analizar los eventuales acuerdos de conciliación de los distintos juicios de manera tal que se cree un criterio uniforme al respecto que evite la discriminación a favor o en contra de determinados

contribuyentes, sin perjuicio que además pueda evaluarse la posibilidad de delegar la facultad de suscribir acuerdos de conciliación en alguna autoridad de la Subdirección Jurídica del Servicio o en otra alguna autoridad de la institución que permita acelerar los tiempos de decisión sobre esta materia.

En los párrafos siguientes se muestran las modificaciones a la redacción de la norma desde su ingreso inicial hasta su ingreso al Senado. Adicionalmente se expone la posición de algunas opiniones relevantes sobre la materia.

IV. Evolución de las indicaciones al proyecto de Ley en materia de Conciliación

Una vez iniciada la tramitación del proyecto de ley y habiéndose evacuado el informe de la Subdirección de Presupuestos del Ministerio de Hacienda, en la 16° Sesión del martes 21 de abril de 2015, la Cámara de Diputados tomó conocimiento del Oficio N°42-2015 de la Corte Suprema, mediante el cual se informa la posición de nuestro Máximo Tribunal sobre el proyecto en general, manifestándose una posición favorable, salvo algunas observaciones específicas y la información negativa de los Ministros Señores Valdés y Pierry, señoras Maggi, Egnem y Sandoval por cuanto se infringiría la reserva legal que abarca los elementos de la obligación tributaria.

Acogiendo parte de los comentarios desarrollados por la Corte Suprema, en Sesión 85° de la Cámara de Diputados de fecha 21 de octubre de 2015 se recibió el Oficio de la Presidenta de la República que introduce modificaciones al proyecto de ley que reforma la Justicia Tributaria y Aduanera.

Se modifica el artículo 132 bis en el sentido de trasladar las indicaciones asociadas a la etapa en que deberá producirse el llamado a conciliación hasta el artículo 132 del Código Tributario, introduciendo en consecuencia la siguiente modificación:

“Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá, a petición de parte, 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”

A su vez, el proyecto modifica el artículo 132 bis del Código Tributario en cuanto a la redacción de la conciliación sobre “la concurrencia de los elementos del hecho gravado” por “la existencia de los elementos que determinan la concurrencia del hecho gravado”²¹⁹, dando cuenta que la conciliación versará más bien sobre hechos que puedan subsumirse dentro del hecho gravado ya regulado por ley, que sobre los elementos del hecho gravado propiamente tal, cuestión que conforme dispone la Constitución Política de la República es materia de reserva de ley.

Asimismo, se prohíbe que la conciliación tenga por objeto sanear vicios de fondo o forma que puedan dar lugar a la nulidad del acto administrativo, y en cuanto a los procedimientos sobre los cuales no procede la conciliación se introduce la siguiente modificación:

“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.”

De esta manera, al proyecto original se agrega el procedimiento de sanciones previsto en el artículo 165 del Código Tributario y en los procedimientos donde se hubiere ejercido la acción penal, a fin de evitar principalmente que pueda

²¹⁹ El Coordinador Tributario del Ministerio de Hacienda don Alberto Cuevas justificó esta modificación de la siguiente manera: “La modificación sobre los planteamientos sobre “el hecho gravado”, persigue precisar con certeza los aspectos de que no se vulnera el principio de legalidad, la concurrencia de los hechos, lo que es materia de conciliación es si concurren o no los hechos que acreditan el hecho (gravado). No se concilia sobre impuestos, sino sobre pretensiones.” Sesión 122° de la Cámara de Diputados de fecha 19 de enero de 2016. p. 68.

efectuarse una conciliación sobre los impuestos determinados a partir de los mismos hechos que son conocidos en estos procedimientos.

La especificación de los procedimientos sobre los cuales se excluye la conciliación y la modificación del artículo 132 bis para llevar al artículo 132 del Código Tributario la instancia en la que ésta procede, resulta interesante desde el punto de vista de cuáles podrían ser los procedimientos sobre los que sería posible aplicar la conciliación, especialmente en el procedimiento de vulneración de derechos, toda vez que si bien los procedimientos de aplicación de sanciones son excluidos, nada se dice sobre éste, tomando en consideración que el Código Tributario supone en sus distintos procedimientos la aplicación supletoria de las normas del procedimiento general de reclamo.

En cuanto al plazo de decisión otorgada al Director para pronunciarse sobre el acuerdo de conciliación, éste pasa a ser de 30 días una vez terminada la audiencia y sobre su facultad para conciliar, se señala que éste estaría facultado para “aceptarla o rechazarla, total o parcialmente”.²²⁰

Posteriormente, el día martes 19 de enero de 2016 en el contexto de la 122° Sesión de la Cámara de Diputados se recibió el informe de la Comisión de Constitución, Legislación, Justicia recaído en el proyecto que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera.

Este informe muestra parte de la discusión en la tramitación del proyecto de ley, contando con la participación de miembros del Ministerio de Hacienda, el jefe de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el Subdirector Jurídico (S) del Servicio de Impuestos Internos, el Presidente y la Vicepresidenta de la Asociación Nacional de Jueces y Secretarios de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, entre otros.

En el contexto de la discusión se dan una serie de intervenciones relevantes para entender el sentido y espíritu de la inclusión de la conciliación en la tramitación de los procedimientos tributario y las razones que se tuvo a la vista para que esta

²²⁰ Cuestión que, sin embargo, no resolvería el hecho de que dicha facultad requiera de un quórum especial para su inclusión.

formara parte de la sede jurisdiccional y no de la etapa administrativa como sí han adoptado otros países según hemos visto en los capítulos precedentes.

Sobre el potencial conflicto que existiría entre la entrada en vigencia de la conciliación y el principio de legalidad, a mi parecer se dan en esta etapa dos intervenciones que clarifican un poco el problema. La primera corresponde a la del Coordinador Tributario don Alberto Cuevas y del Presidente de la Asociación de Jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros don Óscar Meriño.

“El asesor señor Cuevas se refirió a la eventual tensión entre conciliación y principio de legalidad tributaria. A este respecto, informó que este fue un tema muy debatido en las conversaciones previas a este proyecto, y la visión del Ejecutivo fue que el proyecto no afecta el principio de legalidad tributaria, ya que la conciliación no puede crear ni sustituir ningún tributo, sino que tratándose de un equivalente jurisdiccional, lo que hace es reemplazar una sentencia judicial que también podría dejar sin efecto una multa o imponer una carga. La conciliación tiene los mismos objetivos, lleva la decisión de la litis a las etapas iniciales del proceso, pero no puede exceder de lo que podrá haber hecho una sentencia. Adicionalmente, se establece que el SII no puede crear ni condonar tributos (tampoco puede en sede administrativa, solo puede condonar intereses y multas), pero sí podría por ejemplo, llegar a un análisis consensuado respecto de si el hecho gravado se produjo o no, anticipando el valor de la prueba presentada, etc. Enfatizó que este fue el acuerdo al que llegaron una serie de abogados especialistas y expertos en temas tributarios.”²²¹

Agrega a la discusión sobre el eventual conflicto con el principio de legalidad lo señalado por el señor Óscar Meriño:

“[...] Respecto a la conciliación, explicó que se trata de una instancia previa en que existe una pretensión, ya que la obligación tributaria propiamente tal se determina posteriormente cuando existe una sentencia de término al

²²¹ Sesión 122° Cámara de Diputados de fecha 19 de enero de 2016. p. 48.

respecto. En este sentido, lo que suceda en el intermedio puede ser discutido, tanto a nivel administrativo como en la instancia judicial de conciliación. La instancia administrativa finaliza con la liquidación administrativa, por lo que resulta lógico establecer una conciliación judicial posterior ante otro organismo, contando con las debidas garantías de imparcialidad y transparencia. En definitiva, estimó que la conciliación ofrece una serie de beneficios tanto para el contribuyente como para la autoridad tributaria [...]” (énfasis agregado).

Estas dos participaciones, a mi parecer, son bastante clarificadoras para señalar que en principio la norma no infringe el principio de legalidad de los tributos, toda vez que ella no hace referencia a la creación o a la eliminación de impuestos, sino a la verificación de los supuestos para que se dé el hecho gravado tipificado por la norma, impidiendo que dicho principio se vea vulnerado mediante la celebración de una conciliación al crear, modificar o eliminar el hecho gravado por parte del Servicio de Impuestos Internos o del Tribunal Tributario y Aduanero.

A esto se debe agregar que como bien se señala, la conciliación versaría sólo sobre una pretensión del Fisco respecto de la existencia de una obligación tributaria y no sobre un impuesto que se encuentre firme a la luz del derecho, puesto que lo que se controvierte en la mayoría de los casos es si se verifican o no los supuestos de hecho que dan lugar al hecho gravado con el impuesto respectivo.

En general, las indicaciones en la tramitación del proyecto y la redacción del mismo dan cuenta de un legislador más bien temeroso del otorgamiento de facultades al Servicio de Impuestos Internos, cuestión que se ampara en palabras de los propios Diputados en la existencia de casos previos donde no se habría actuado con transparencia e igualdad en favor de todos los contribuyentes, lo que sumado a la calidad de “parte interesada” del Servicio dificultaría la posibilidad de arribar a una verdadera conciliación.²²²

²²² Sin perjuicio de que, como ya se indicó, persiste la posibilidad de celebrar un audiencia de conciliación en el proceso de RAV conforme indica la Circular N° 13 de 2010 del SII.

Parte de estas dificultades para alocar la conciliación en la etapa puramente administrativa son recogidas en la discusión por el profesor Guillermo Infante, quien luego de exponer resumidamente la historia de la conciliación tributaria en sede administrativa señaló:

“[...] Enfatizó que la complejidad de este tema reside en que por disposición legal expresa no pueden condonarse impuestos (sólo multas e intereses), por lo que en un litigio corresponderá conciliar sólo en torno a pretensiones. A su juicio, una instancia como esta resulta menos problemática en sede judicial, ya que se desarrollará ante una autoridad independiente como los TTA [...]

Por lo tanto, concluyó que es necesario ser muy cuidadoso al regular esta materia ya que hay principios jurídicos en juego que son muy importantes, tales como el de legalidad e igualdad por un lado, y el de eficiencia y recaudación por el otro. Añadió que el principio de que el SII no puede condonar impuestos forma parte de la cultura institucional e introducir la conciliación puede requerir un cambio cultural aunque se trate de una pretensión de impuestos [...] ²²³

Concluye el profesor Infante que para que la norma de conciliación encuentre una redacción adecuada debería cumplir con cinco características, a saber:

“[...] En definitiva, es de la opinión que en la redacción de la norma sobre conciliación debería: (i) eliminarse el requisito de “vicios y errores manifiestos”; (ii) mantener su carácter de cosa juzgada; (iii) establecerse a nivel de facultades del director regional; (iv) introducirse una norma señalando que lo conciliado no está afecto al artículo 26 del Código Tributario (que somete documentos oficiales a ser solicitados por un contribuyente para apoyarse en dichas interpretaciones); y (v) que pueda darse sin que ninguna de las dos partes reconozca la pretensión de la otra, para de ese modo poder conciliar sin caer en la condonación.”

²²³ Sesión 122° Cámara de Diputados de fecha 19 de enero de 2016. p.50.

Por último, en esta primera instancia de discusión cabe valorar la modificación de la instancia en que será procedente el llamado a conciliación, toda vez que ésta se acota a dos instancias: i) una vez evacuado el traslado y ii) una vez que se haya rendido la prueba, cuestión que a mi parecer resulta positiva por la existencia de mejores incentivos para arribar a una conciliación al tener a la vista las partes la prueba que se haya aportado al proceso. Al respecto, se modifica el artículo 132 del Código Tributario y se le otorga la siguiente redacción:

“Vencido el término de prueba y dentro de los diez siguientes, la 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 deberá, de oficio o a petición de parte, llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 132 bis, citándola para tales efectos en los términos del inciso segundo”

Sobre esta modificación cabe destacar una cuestión significativa que no se había incluido en el proyecto original. Esto dice relación no sólo con la existencia de estas dos instancias de conciliación, sino con el carácter más bien facultativo de la citación a audiencia luego de evacuado el traslado y el carácter obligatorio que le otorga la expresión “de oficio o a petición de parte” al llamado a esta audiencia una vez que haya vencido el término para realizar las observaciones a la prueba, cuestión que hace suponer que el énfasis principal para el llamado a conciliación se coloca una en esta etapa y no una vez que se haya evacuado el traslado.

Con estos antecedentes, en la 122° Sesión de la Cámara de Diputados de fecha 2 de marzo de 2016 se votó el proyecto de ley en general, con un apoyo de 106 votos y una abstención. En el acta de sesión no se realiza una discusión particular de las normas del proyecto, sino que las intervenciones de los Señores Diputados apuntan más bien al sentido y al espíritu del perfeccionamiento de la justicia Tributaria y Aduanera, destacando la proposición de distintos sectores de avanzar en el corto plazo hacia la incorporación de una figura de Defensor del Contribuyente, a fin de evitar las asimetrías de información en desmedro de los

contribuyentes más pequeños que ven dificultades para acceder a asesoría privada. Con esto se termina la tramitación del proyecto en la Cámara de Diputados.

El día 2 de marzo de 2016 se envía el Oficio N° 12.375 al Senado que contiene el proyecto de ley que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera. Las modificaciones pertinentes del artículo 132 del Código Tributario son las siguientes:

“ [...] 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.”

Y en una segunda oportunidad luego de haberse producido las observaciones a la prueba:

“[...] 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.”

Cabe hacer presente que en este punto se produce una modificación respecto a lo discutido en la Comisión de Constitución y a las indicaciones al proyecto efectuados por la Presidenta de la República, puesto que como se había

señalado, la conciliación se planteaba sólo “a petición de parte” una vez evacuado el traslado y de “oficio o a petición de parte” una vez que se haya cumplido el trámite de observaciones a la prueba. Esta misma indicación se justifica en una economía procesal en las palabras del Coordinador Tributario del Ministerio de Hacienda Alberto Cuevas en la discusión del proyecto:

“[...] El asesor señor Cuevas expresó que efectivamente se migra desde el proyecto original, que permitía el llamado a conciliación en cualquier momento, a acotarlo para dos oportunidades. Ello generaba incertidumbre, pues el tribunal podría estar permanentemente llamando a conciliación. Por ello se llegó a acotarlo en dos momentos. Los momentos que permiten tanto al tribunal como a las partes a tener presente la conveniencia de conciliar, es al saber cuáles son las pretensiones de las partes, y al tener toda la prueba rendida.

Para proteger la economía procesal, al cierre de los escritos de discusión, se quiso establecer que ahí fuese facultativo llamar a conciliación, y por ello, se podrá, a petición de parte.”²²⁴ (Énfasis agregado).

De esta forma, se observa una incoherencia entre el proyecto discutido y el texto que ingresó al Senado, cuestión que podría tener incidencia en la correcta aplicación de la conciliación y su aplicación conforme habría discutido el legislador.

En cuanto al artículo 132 bis del Código Tributario, la redacción de la norma ingresó al Senado con el siguiente texto:

“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

²²⁴ Sesión 122° Cámara d Diputados de fecha 19 de enero de 2016. p.55.

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.”

Como último trámite a la fecha de redacción de este texto, con fecha 16 de agosto de 2016²²⁵, de dio cuenta del Oficio N°16-2016 de la Corte Suprema sobre el proyecto, cuyo contenido en general valora la recepción de las indicaciones entregadas en el primer Oficio para la tramitación del proyecto, no obstante se mantienen observaciones sobre potenciales conflictos de la conciliación con el principio de legalidad según se indica en los párrafos siguientes.

i. Posición de la Corte Suprema

A la fecha, se han recibido dos informes de la Excelentísima Corte Suprema en la tramitación del proyecto. El oficio N° 42-2015 y N° 16-2016 de fechas 15 de abril de 2015 y 1 de febrero de 2016 respectivamente.

Al respecto sobre la conciliación en Oficio N°42-2015 nuestro Máximo Tribunal señaló:

²²⁵ No obstante a la fecha de impresión de la presente memoria (junio de 2017) se encuentra en Informe de Comisión del Segundo Trámite Constitucional del Senado, sin sufrir mayores modificaciones en la redacción del texto.

“Que la incorporación de la posibilidad de conciliar ante el Juez Tributario y Aduanero por el Director del Servicio de Impuestos Internos, se observa como una figura que considera a este organismo en su calidad de litigante, interesado en la satisfacción de la pretensión que subyace al ejercicio de la acción tributaria. Una vez que el órgano del Estado ha aplicado la multa o efectuado la liquidación, ya es una cuestión disponible, y si se piensa que el incumplimiento se arrastra por mucho tiempo, es razonable que al Estado le interese llegar a una negociación o concilia respecto de estos extremos y si se llega a un acuerdo que solucione el conflicto, se torna de manifiesto el beneficio de ello.

Sobre el particular, cabe considerar que una cosa es la regulación que hace la ley de los elementos de la obligación tributaria y otra distinta es si se puede litigar sobre esos aspectos y si después las partes pueden litigar sobre esos elementos. El que sostiene la obligación tributaria es el Servicio de Impuestos Internos, pero puede considerarse que, en cuanto litigante, puede conciliar respecto al monto del impuesto, sin que por ello se contravenga la reserva legal. Se debe tener presente que la autoridad cuenta con la facultad de condonar las multas, razón por la que no se ve la complejidad en admitir que se llegue a un acuerdo sobre la multa, en que el contribuyente pague una parte de la misma, con el consiguiente beneficio fiscal.”

Cabe valorar la opinión en general positiva de la Corte Suprema sobre la inclusión de la conciliación en los procedimientos tributarios, dejando en claro que la conciliación versa sobre una pretensión del Servicio de Impuestos Internos y no sobre los elementos del hecho gravado propiamente tal, lo que produciría una vulneración al principio de legalidad en materia impositiva.

Sin perjuicio de la aprobación en general, se deja en el Oficio claro que los Ministros Valdés, Pierry, Maggy, Egnem y Sandoval estuvieron por informa negativamente el proyecto de ley en cuanto al trámite de la conciliación por las siguientes razones:

1ª) Que, como se sabe, uno de los principios que rige en materia tributaria es el denominado de legalidad de la imposición, el cual está consagrado en la Constitución Política de la República en términos que sólo en virtud de una ley puede establecerse tributos, lo mismo que la modificación de éstos, su supresión, la concesión de beneficios o exoneración. La reserva legal abarca los elementos de la obligación tributaria: Hecho gravado, base imponible, tasa o cuantía del tributo y el sujeto.

2ª) Que entre las materias susceptibles de ser sometidas a conciliación que menciona la norma se cuentan:

-La concurrencia de los elementos del hecho gravado.

-La cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas.

3ª) Que, también, la conciliación puede recaer en la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, de forma o fondo, reparables sólo mediante la nulidad del acto administrativo impugnado, cuando ello haya sido alegado en el reclamo o de casos en que el tribunal puede pronunciarse de oficio. Sin embargo, 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. Otros rubros: la ponderación o valoración de las pruebas (...), ello debe efectuarse por ley, conforme a las reglas de la sana crítica.

4ª) 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.

5ª) Que, finalmente, los previnientes observan 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.”

No obstante el Oficio N° 16-2016 valora la incorporación de las observaciones realizadas en el primer Oficio, persiste el voto negativo de las Ministras Sras. Egnem y Sandoval, del Ministro Sr. Valdés y se agrega el del Ministro Sr. Juica por las mismas consideraciones, esto es, que a su juicio la posibilidad de conciliar sobre: (i) la concurrencia de los elementos del hecho gravado; (ii) la cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas; y (iii) otras materias como la ponderación o valoración de la prueba que por ley debe realizarse conforme a las normas de la sana crítica, infringirían el principio de legalidad en materia impositiva y normas del debido proceso y que, no obstante la norma incorpora determinados resguardos y exclusiones, estos serían insuficientes. Asimismo, reiteran la falta de facultades del Director del Servicio de Impuestos Internos para conciliar de aprobarse la norma.

Sobre las prevenciones de los señores Ministros se podría señalar que la concurrencia de los elementos del hecho gravado no apunta a dejar sin efecto determinados elementos del hecho mismo, sino a la verificación de los acontecimientos que detonan la concurrencia del hecho impositivo, cuestión que en ningún caso infringe el principio de legalidad. Esta misma idea se relaciona con la posibilidad de conciliar sobre la valoración de la prueba en la medida en que dicha valoración se relacione con la acreditación de los hechos que acaecieron y acerca de si estos pueden subsumirse dentro del hecho gravado.

En cuanto a la observación acerca de “la cuantía o monto de los impuestos” debe entenderse que este no apunta a la disminución y conciliación sobre la tasa de impuesto a aplicar a determinado hecho gravado, cuestión que claramente es materia de ley, sino al cálculo del impuesto final una vez que se determine si los hechos realizados por el contribuyente devienen o no en la aplicación del hecho gravado y, por ejemplo, los periodos en que dichos hechos desencadenaron la obligación al pago.

Por último, sobre los reajustes, intereses y multas, se entiende que ellos se refieren a los que acceden al impuesto cuya determinación se discute. Cabe recordar que en la actualidad ya existe una política de condonación de intereses penales y multas aplicada tanto por el Servicio de Impuestos Internos como la Tesorería General de la República sobre criterios objetivos; no obstante, por su naturaleza de mantención del valor del dinero en el tiempo, se excluyen los reajustes de dicha condonación.

Al respecto no se observa cómo una conciliación sobre reajustes, intereses y multas que bien podría favorecer un pronto pago del impuesto podría infringir el principio de legalidad en la medida en que se efectúe bajo parámetros objetivos que no establezcan discriminaciones arbitrarias en favor de determinados contribuyentes.

A partir de estas observaciones realizadas por la Corte Suprema y dada la importancia de su opinión, es posible que se observen nuevas modificaciones y especificaciones en el texto final del artículo 132 bis del Código Tributario.

ii. Posición de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

Resulta relevante tomar en consideración la posición de los Tribunales Tributarios y Aduaneros sobre la introducción de la conciliación en materia tributaria, considerando que ella recoge la experiencia práctica de los años en que estos nuevos tribunales han tenido funcionamiento, dando cuenta además de cuáles podrían ser las ventajas o dificultades en su implementación desde la perspectiva de quienes además deberán ser los operadores del sistema encargados de que ésta respete el texto final que le dé el legislador a la norma.

Al respecto, es posible recoger la opinión del Presidente de la Asociación Nacional de Jueces y Secretarios de los Tribunales Tributarios y Aduaneros don Óscar Meriño en el marco de discusión en la Cámara de Diputados:

“El señor Meriño añadió algunos comentarios de carácter general, destacando que este proyecto corrige varios aspectos que podían mejorarse en la justicia tributaria y aduanera, destacando particularmente la introducción de la instancia judicial de conciliación. Aclaró que esta instancia

no implicará menos trabajo para los TTA y tampoco significará sobrepasar las facultades del SII. A su juicio, es una institución que será sumamente beneficiosa para la justicia tributaria y aduanera.”

Sin perjuicio de la opinión favorable, se debe tener en consideración que la observación sobre que la conciliación no implicaría una menor carga de trabajo de los TTA se realiza en el contexto de la discusión sobre el aumento de funcionarios de los Tribunales y reajustes salariales, lo que podría incidir en dicha observación, sin perjuicio que tal como indica el proyecto de ley y la experiencia práctica, dada la complejidad de las causas que se discuten, existen ciertos Tribunales Tributarios y Aduaneros que se han visto sobrepasados en la carga de trabajo de las causas que se conocen, lo que incide no sólo en la duración de los juicios, sino también en la calidad de los fallos que se emiten, cuestión que se vislumbra principalmente en las consideraciones y análisis expresado sobre la prueba aportada por los contribuyentes.

En esta misma línea, hubiere sido conveniente proponer la posibilidad de aplicar la instancia de conciliación a aquellos procedimientos que se encuentran actualmente en conocimiento de los Tribunales Tributarios y no sólo sobre aquellos que se originen una vez entrada en vigencia la norma, puesto que ello podría ayudar a descongestionar la gran cantidad de causas que hoy se encuentran en tramitación principalmente en la Región Metropolitana, disminuir la falta de certeza en favor de los contribuyentes y recaudar mayores ingresos para el Fisco en el corto plazo.

V. Facultades del Servicio de Impuestos Internos para conciliar en materia de Impuestos

Se ha dejado constancia de las observaciones realizadas al proyecto de ley y su tramitación respecto a la carencia de facultades del Director del Servicio para concurrir a la celebración de conciliaciones sobre materias tributarias, cuestión que debiera subsanarse por la vía de la modificación del Código Tributario y la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Adicionalmente, se ha planteado que existiría una dificultad adicional en celebrar dicha conciliación, toda vez que la titularidad de los impuestos recaería

sobre el Fisco y no sobre el Servicio de Impuestos Internos, no obstante éste ejerza la representación judicial del primero en materia impositiva, cuestión que se analiza en los párrafos siguientes.

En cuanto a las facultades otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, artículo 6 del Código Tributario señala:

“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes, y en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las obligaciones tributarias”.

A su vez, el artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos establece:

“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la **aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron**, 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”. (El énfasis es propio.)

Respecto de la representación del Fisco en los procesos jurisdiccionales tributarios, el artículo 117 del Código Tributario señala:

“La representación del Fisco en los procesos jurisdiccionales seguidos de conformidad a los Títulos II, III y IV de este Libro, corresponderá exclusivamente al Servicio que, para todos los efectos legales, tendrá la calidad de parte. Si éste lo considera necesario, podrá requerir la intervención del Consejo de Defensa del Estado ante los Tribunales Superiores de Justicia.”

Adicionalmente, el artículo N° 7 letra d) y e) de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, delega la facultad y obligación de ejercer la representación del Fisco en materias tributarias en el Director del Servicio de Impuestos Internos:

Artículo 7°: “El Director tiene la autoridad, atribuciones y deberes inherentes a su calidad de Jefe Superior del Servicio y, en consecuencia, sin que ello

implique limitación, le corresponden las siguientes atribuciones, responsabilidades y obligaciones (...):

d) La representación del Fisco, cuando fuere necesario, en la aplicación y fiscalización de los impuestos a que se refiere el artículo 1°;

e) Representar al Servicio en todos los asuntos, incluidos los recursos judiciales en que la ley le asigne la calidad de parte²²⁶, y los recursos extraordinarios que se interpongan en contra del mismo Servicio con motivo de actuaciones administrativas o jurisdiccionales;”

Lo anterior, sin perjuicio de las facultades de representación del Fisco que recaen en los Directores Regionales, de conformidad a lo señalado en el inciso segundo del artículo 117 del Código Tributario²²⁷, cuyo patrocinio se otorga de conformidad a lo establecido en el artículo 46 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

De esta forma, tanto el Código Tributario como la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos establecen que la función principal del Servicio será la aplicación y fiscalización de los impuestos en que tenga interés el Fisco, pero en ningún caso las normas previamente citadas permiten inferir que el Servicio de Impuestos Internos pueda disponer de los impuestos cuya titularidad corresponde al Fisco.

En relación a la representación en los procesos jurisdiccionales que le otorga el artículo 117 del Código Tributario, si bien la norma señala que para todos los efectos legales tendrá la calidad de parte, nada se puede inferir respecto de su facultad para realizar una conciliación en materia de impuestos.

²²⁶ No es claro en este punto, si detentar la calidad de “parte, para todos los efectos legales” en tanto capacidad legal para concurrir a la substanciación del juicio faculta al Servicio de Impuestos Internos a disponer de los impuestos por medio de la celebración de una conciliación total o parcial.

²²⁷ Inciso segundo del artículo 117 del Código Tributario: “*Los Directores Regionales, dentro de los límites de sus respectivas jurisdicciones territoriales, tendrán la representación del Servicio para los fines señalados en el inciso anterior, sin perjuicio de las facultades del Director, quien podrá en cualquier momento asumir dicha representación*”.

Tampoco dicha norma hace referencia a que en aquellos casos donde el Servicio requiera la intervención del Consejo de Defensa del Estado, éste último pueda usar uso de la facultad de transigir que le otorga el artículo 7²²⁸ de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado contenida en el D.F.L. N°1 de 28 de julio de 1993 del Ministerio de Hacienda.²²⁹⁻²³⁰

Lo anterior reviste particular importancia, por cuanto la conciliación –realizando una analogía con el artículo 262 del Código de Procedimiento Civil- procede solo en aquellos casos en los cuales resulta aplicable la Transacción.

²²⁸ El artículo 7 de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado señala: “*El Consejo de Defensa del Estado, con el voto de las tres cuartas partes de sus miembros en ejercicio y en sesión especialmente convocada con tal objeto, podrá acordar transacciones en los procesos en que intervenga. En el acta de la sesión en que se adopte el acuerdo de transigir, deberá dejarse constancia de los fundamentos que se tuvieron para ello.*

(...) Tratándose de asuntos que afecten a los gobiernos regionales, a las municipalidades, a los servicios descentralizados de la Administración del Estado o sus instituciones tengan aporte o participación mayoritarios o a los organismos privados en que el Estado o sus instituciones, tengan aporte o participación mayoritarios o igualitarios, se requerirá además el consentimiento de la entidad respectiva”.

²²⁹ Esta norma que consagra la facultad de transigir del Consejo de Defensa del Estado, no resulta aplicable a los procedimientos tributarios, toda vez que hasta la fecha dicha instancia procesal no se encuentra vigente. Adicionalmente, la participación del Consejo de Defensa del Estado no se encuentra prevista para el procedimiento general de reclamo que se tramita actualmente ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. No obstante lo anterior, el Consejo de Defensa del Estado ejerce actualmente la representación del Fisco en segunda instancia respecto de aquellos reclamos tributarios que provienen de los antiguos Tribunales Tributarios radicados en las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos. Esta obligación de defensa se encuentra señalada en el artículo 8 de la Ley Orgánica del Consejo de Defensa del Estado: “*El Consejo de Defensa del Estado tendrá la atención y defensa de las reclamaciones tributarias sólo ante los tribunales superiores de justicia. Por consiguiente, no le corresponderá intervención alguna ante los tribunales establecidos en el artículo 115 del Código Tributario*”. Cabe señalar que, en la actualidad, el Consejo de Defensa del Estado no tiene participación en los procedimientos tributarios que se hayan iniciado en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, ni ante estos mismos tribunales, ni antes las Cortes de Apelaciones o Corte Suprema, remitiéndose a ejercer la defensa sólo respecto de aquellas causas provenientes de los Tribunales de las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

²³⁰ El problema de la referencia a la participación de Consejo de Defensa del Estado en las causas tributarias, fue resuelto por la Ley 20.322 de 2009 que perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, puesto que ella derogó de la letra del artículo 7 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, la referencia al Consejo de Defensa del Estado, lo que permite concluir que la representación del Fisco en tema de impuestos recae en el Director.

A su vez, la transacción como modo de extinguir las obligaciones se encuentra consagrada en el artículo N° 1567 N° 3 del Código Civil, y definidas en el artículo 2446 del mismo cuerpo normativo como:

“La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual.

No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa”

En relación a la capacidad y validez de la transacción que se celebre, el artículo 2447 del Código Civil señala que *“No puede transigir sino la persona capaz de disponer de los objetos comprendidos en la transacción”*, mientras que en cuanto a la validez de la transacción celebrada por quien carece de la capacidad de disponer de lo transado, el artículo 2525 señala que *“No vale la transacción sobre derechos ajenos o sobre derechos que no existen”*.

Esta dificultad bien podría subsanarse por la vía de una modificación al proyecto actualmente en tramitación que otorgue al Servicio de Impuestos Internos la representación del Fisco en esta materia, permitiendo a su vez que éste celebre conciliaciones en los términos previstos por el artículo 132 bis del Código Tributario sobre las pretensiones del Fisco en los juicios tributarios, siempre que esto no afecte el principio de legalidad, cuestión que según hemos visto parece ser el principal resguardo que se pretende dar a la norma.

Esto se encuentra pendiente en el proyecto de ley, no obstante ha sido observado en dos ocasiones por la Corte Suprema mediante la remisión de sus Oficios en el marco de la tramitación del proyecto.

Adicionalmente, sería interesante que la redacción que al respecto se proponga haga referencia a la forma en que dicha facultad ha de ser ejercida en armonía con el texto del artículo 132 bis del Código Tributario, a fin de permitir que las decisiones que se deban tomar al respecto se cumplan en los plazos pertinentes, con el objetivo de evitar que se produzca el rechazo por silencio negativo, o bien las decisiones que se emitan rechacen la conciliación únicamente por falta de tiempo

para analizar los antecedentes, esto considerando el plazo de 30 días desde la celebración de la audiencia conciliación para el pronunciamiento respectivo.

CAPÍTULO IX: Análisis particular sobre el nuevo artículo 132 bis del Código Tributario

El propósito de este último capítulo apunta principalmente a comentar críticamente sobre la norma contenida en el artículo 132 bis del Código Tributario y las razones por las cuales a mi parecer la redacción –quizás incluso demasiado exhaustiva- permite resguardar el principio de legalidad de los tributos, por cuanto supone una forma de conciliación sobre una pretensión fiscal, sin que las partes puedan dejar sin efecto un impuestos que ya ha nacido a la vida del derecho ni puedan prescindir de los elementos del hecho gravado para celebrar un determinado acuerdo.

Adicionalmente, se señalan las razones para sostener que: i) es posible la aplicación de la conciliación al procedimiento por vulneración de derechos y; ii) una de las indicaciones pendientes que permitiría mejorar el proyecto y cumplir con su objetivo, dice relación con la posibilidad de aplicar la conciliación a los procedimientos que actualmente se encuentran en tramitación.

I. Análisis particular de la norma: inclusiones y exclusiones de la facultad de conciliar

Cuando se realiza un análisis del tenor de las discusiones parlamentarias en materias impositivas, y en particular en aquellas que dicen relación con la cuestión procesal en que ellas se ven involucradas, es posible observar una notoria cultura del temor y la desconfianza a la arbitrariedad que se pueda cometer al otorgar mayores facultades a determinadas instituciones.

A menudo se restringen facultades y se intenta constantemente dar una redacción exhaustiva e incluso redundante a la norma con el objeto de evitar que se

puedan ver infringidos principios constitucionales que resguardan una materia delicada como es la aplicación y determinación de impuestos.

Ello, no sólo por la importancia que supone la recaudación Fiscal por la vía del cobro de impuestos, sino también del impacto que tiene en la opinión pública el conocimiento acerca de la comisión de ilícitos en materia tributaria y la existencia de ciertos casos de condonación de impuestos, sanciones y multas que se han aplicado en los últimos años -con mayor exposición pública- en favor de grandes compañías, dejando la sensación constante que la inclusión de facultades discrecionales podría perjudicar en vez de beneficiar la práctica tributaria. A ello debe sumarse que hasta hace no muchos años los Tribunales Tributarios del país se encontraban radicados en la figura del Director del Servicio de Impuestos Internos y que dicha institución era además juez y parte en la discusión, cuestión que sólo se ha superado luego de años de una discusión en la que han tenido participación los Tribunales Superiores de Justicia, el Congreso, los profesores y operadores del sistema e incluso organismos internacionales como la OCDE.

Es decir, la cultura legislativa nacional muestra una desconfianza generalizada al otorgamiento de facultades discrecionales en materia impositiva, lo que permitiría comprender, por ejemplo, la razón por la cual no se quiso fomentar la conciliación en sede administrativa, posición que han adoptado la mayoría de los países a los que constantemente se mira como referencia para replicar la implementación de determinadas reformas o la extensa redacción que se la ha dado al artículo 132 bis del Código Tributario.

Uno podría señalar, una vez analizada la discusión de la norma en particular, que el legislador pretende llegar a una redacción que permita dejar en claro la siguiente idea: Es posible conciliar sobre una pretensión de los litigantes, esto es, el Fisco y el contribuyente, sólo en la medida que dicha conciliación no infrinja el principio de legalidad de los tributos y diga relación con la verificación de los hechos que detonan la aplicación del impuesto.

Existe al respecto una preocupación que ronda la totalidad de la norma para evitar la ocurrencia de dos cuestiones centrales: (i) la infracción al principio de legalidad y (ii) la discriminación en favor de determinados contribuyentes.

De lo primero dan cuenta expresiones como la especificación acerca de la “existencia de los elementos que determinan la concurrencia del hecho gravado establecido en la ley”, dejando en claro que el hecho gravado ha sido determinado por ley y que lo que se concilia es sólo sobre la concurrencia en los hechos de alguno de dichos elementos, o la expresión “en ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto de él 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 permiten concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley”, que hace referencia a que sólo en la medida en que no se verifique el hecho gravado ya establecido en la ley podrá procederse a la conciliación.

El segundo punto se desprende principalmente a partir de las exclusiones expresas que consagra la ley, las que de acuerdo a lo expuesto en el capítulo precedente aumentaron al incluir el procedimiento de sanciones del artículo 165 del Código Tributario y aquellos en donde se hubiere ejercido la acción penal en contra del contribuyente. Esta exclusión del procedimiento sancionatorio podría obedecer más bien a un temor del legislador en la aplicación de condonaciones sobre sanciones en favor de determinados contribuyentes, puesto que hubiere bastado que el Servicio de Impuestos Internos hubiere desarrollado una política uniforme, rechazando la conciliación en estas materias, para que ella no se hubiere producido.

Ello, por cuanto resultaría de toda lógica suponer que el Servicio se encuentre en desacuerdo de conciliar en aquellos procedimientos en que ha solicitado la declaración de que una determinada acción del contribuyente es elusiva o cuando aquél haya hecho uso de su facultad para ejercer la acción penal. Sin embargo, en su calidad de órgano especializado dependiente del Ministerio de Hacienda y por tanto del Gobierno, el legislador ha optado por expresar que dichos procedimientos se encuentran excluidos de la conciliación, despejando la posibilidad

futura de que se puedan adoptar acuerdos con determinados contribuyentes por razones no objetivas.

El punto en común que se observa en los supuestos de aplicación de la norma es la referencia a la conciliación sobre la ocurrencia de “hechos” que puedan dar lugar al hecho gravado. De esta forma, más allá de discurrir sobre si lo que se concilia es el impuesto propiamente tal –con sus elementos del hecho gravado- o una pretensión del Fisco en su calidad de litigante y parte del proceso, lo que realmente se reitera en la redacción de la norma es la conciliación acerca de la ocurrencia de hechos.

Esto queda de manifiesto con expresiones tales como: “elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado” “calificación jurídica de los hechos”, (no podrá disminuirse el 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 establecidos”, “cuando los impuestos resulten ser excesivos conforme a los antecedentes tenidos a la vista.”

Por esto, cabe insistir en la importancia tanto de la prueba aportada al proceso como de la etapa en que se produzca el llamado a conciliación, toda vez que encontrándose la mayor parte de los supuestos de procedencia de la norma asociados a la acreditación de hechos, difícilmente exista un incentivo para llegar a una conciliación si se cuenta con los mismos elementos tenidos a la vista en la etapa administrativa.

Por último, quisiera referirme a dos aspectos de la norma que a mi parecer son desafortunados o bien podrían acarrear problemas en la implementación de la conciliación como se encuentra propuesta. El primero dice relación con la forma en que se encuentra expuesta “la cuantía o monto de él o los impuestos determinados y los reajustes, intereses y multas” y su relación con la expresión “El Servicio conforme a sus facultades legales podrá proponer la condonación total o parcial de los intereses o multas aplicados, conforme a los criterios generales que fije mediante

resolución”. El segundo apunta a la posibilidad de conciliar sobre “la ponderación o valoración de la prueba”.

En cuanto a la posibilidad de conciliar sobre la cuantía, reajustes e intereses y multas me parece que resulta más adecuado señalar que dicha determinación se refiere al cálculo aritmético del impuesto, evitando con ello que se interprete la posibilidad de variar la tasa del impuesto. Y en cuanto a la posibilidad de condonar reajustes, intereses y multas que se deje expresamente señalado que se refiere a aquellas que acceden al impuesto principal. Ello, por cuanto la misma norma contempla posteriormente la posibilidad de que el Servicio pueda condonar multas e intereses conforme a parámetros fijados mediante resolución, cuestión que bien podría favorecer la objetividad en la aplicación de dicha condonación, evitando con ello que se generen criterios desiguales en desmedro de determinados contribuyentes.

Por otro lado, sobre la posibilidad de conciliar sobre la ponderación o valoración de la prueba, me parece que dicha redacción infringe el inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario que encarga la valoración de la prueba al juez conforme a las reglas de la sana crítica. Esto en virtud de que las partes no pueden suplir una facultad otorgada por ley al juez “ponderando o valorando” la prueba que se aporte al proceso, toda vez que de no conciliarse totalmente sobre lo discutido, ello podría limitar la labor del juez al momento de emitirse la sentencia.

Es posible que lo que el legislador pretenda con esta indicación es otorgar la posibilidad que las partes acuerden que dichos hechos ocurrieron o no, evitando con ello que estos se conviertan en controvertidos. Sin embargo, no resulta correcto que se pueda conciliar sobre el valor de los instrumentos de prueba. Lo contrario podría dar lugar a que las partes otorguen una ponderación a la prueba que vaya en contra de la valoración racional de la prueba, dificultando la labor del juez e incidiendo con infracción de ley en la sentencia que ponga término al litigio.

De esta forma, lo que se propone es la modificación de la redacción de dicho punto para dar cuenta que resulta posible a partir de las pruebas que se tengan a la vista determinar la ocurrencia de determinados hechos -excluyendo por tanto su

controversia- lo que en ningún caso implica que las partes puedan otorgarle una ponderación o valoración a priori sin infringir la norma legal que encarga dicha tarea al Juez Tributario y Aduanero.

II. Implicancias constitucionales de la conciliación en materia tributaria: El principio de legalidad

El punto central en la discusión sobre la norma apunta a determinar si su redacción podría infringir el principio de legalidad en materia impositiva.

En los párrafos siguientes se explica el alcance dicha observación y las razones por las cuales su redacción, en términos generales, no infringiría dicho principio.

El principio de legalidad en materia tributaria deriva del carácter excepcional de la norma tributaria y es una consecuencia directa del principio de legalidad general transversal al derecho público, permitiendo concluir que, sin la existencia de una norma expresa no es posible la existencia de tributo alguno, excluyéndose por tanto su aplicación extensiva y analógica. Al respecto, los elementos propios del hecho gravado cuya determinación se encuentra otorgada al legislador dice relación con: (i) el hecho gravado con el impuesto; (ii) la base imponible sobre el cual deberá determinarse; (iii) la tasa que gravará el hecho imponible y (iv) el sujeto que deberá soportar dicho impuesto.

Al respecto, el profesor Dino Jarach ha señalado:

“[...] Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en su esfera subjetiva, es decir, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible,

para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto”²³¹

Para el profesor Víctor Manuel Avilés, el principio de legalidad en Chile se desprendería de las siguientes normas:

“[...] Por su parte, dentro de las normas de contenido específicamente tributario debemos destacar, en cuanto al principio en análisis, las siguientes normas constitucionales:

La contenida en el número 20 del artículo 19, la que en lo relevante indica “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 publicas”, “en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos”.

Las contenidas en los números 2 y 14 del artículo 60, en cuanto a que “sólo son materias de ley:... 2) las que la Constitución exija sean reguladas por una ley, y 14) las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 62, en el sentido que las “leyes sobre tributos de cualquiera naturaleza que sean... sólo pueden tener su origen en la Cámara de Diputados”.

Lo dispuesto en el número 1 del inciso cuarto del artículo 62, en cuanto a que “corresponderá, asimismo, al Presidente de la República la iniciativa exclusiva para...imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión”;

La determinación del alcance concreto del principio de la legalidad tributaria, tal como se encuentra establecido en Chile, pasa medularmente por la

²³¹ JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, 1ª ed., 1957, Buenos Aires.

interpretación de las normas antes citadas, tanto específicamente como en relación al conjunto de las normas constitucionales.[...]"²³²

El autor sostiene que en Chile primaría una postura clásica sobre el principio de legalidad, en el sentido que todos los elementos propios del tributo deben contenerse en una ley en sentido formal. Es decir, el hecho gravado, la tasa y el sujeto pasivo no podrán ser obtenidos a partir de una delegación de facultades o una interpretación puramente administrativa.

En el caso particular, la norma de conciliación impide que ésta se celebre sobre el hecho gravado propiamente tal, la tasa o el sujeto pasivo, concentrándose principalmente en la verificación de los hechos que dan lugar al supuesto impositivo, cuestión que no dice relación con la afectación del principio de legalidad.

Esta cuestión ha sido analizada extensamente en el derecho comparado, donde la mayor parte de los autores coinciden en que, si bien no es posible disponer acerca de lo que se ha denominado "núcleo duro del tributo", nada impide que sea posible arribar a soluciones colaborativas en la medida en que no se ponga en riesgo la disponibilidad del crédito tributario, ni se renuncie al ejercicio de facultades legales como es el caso de fiscalizar los tributos en el caso de las administraciones tributaria. Al respecto se ha señalado:

"[...] Una respuesta rápida a la pregunta de si cabe o no terminar de modo convencional o consensualmente el procedimiento tributario concluiría afirmando que, desde un punto de vista de pura legalidad y constitucionalidad, es muy dudoso que pueda transigirse o acordarse sobre el *quantum* de la obligación tributaria, o sobre cualquiera de los elementos determinantes de ella, esto es, sobre lo que se ha dado en llamar núcleo duro del tributo. Como es sabido y ya advertimos en otro lugar, existen principios legales y constitucionales que impiden la negociación de elementos estructurales determinantes de la obligación tributaria; principios como el de igualdad, capacidad económica, legalidad o reserva de ley en

²³² AVILÉS, Víctor Manuel. "Principio de legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración" EN Revista Derecho y Jurisprudencia N° XCIX, tomo 2°, año 2002. p.p. 80-82.

materia tributaria y específicamente en materia de beneficios fiscales, parecen, todos ellos, sentar un marco poco propicio para la negociación y contratación sobre dicha materia tributaria.

Ahora bien, si lo dicho no parece que genere dudas a nadie, tampoco las debería producir el reconocimiento de la existencia de otras vías que indirectamente faciliten la terminación convencional del procedimiento. Me refiero a aquellas fórmulas que permitan introducir elementos de acuerdo *dentro del procedimiento* que vinculen de un modo más o menos directo a la Administración y al administrado y sin que supongan tales acuerdos renuncia alguna al ejercicio de competencias indisponibles, porque, naturalmente, el fundamento último por el que se niega la posibilidad de acordar o transaccionar en el procedimiento tributario, es el de que en la transacción se ha de renunciar al ejercicio de competencias que son indisponibles y que, por tanto, deben ser ejercidas.

Admitiendo esta premisa podemos movernos dentro de la legalidad acordando o conviniendo fórmulas que pueden insertarse dentro del procedimiento. Esto es, no transaccionando sobre elementos estructurales del tributo –en el núcleo esencial del tributo y, en último término, en la cuota tributaria–, sino sobre otros elementos que acompañan al procedimiento o están insertos en él. Estas fórmulas pueden encerrar perfectamente negocios transaccionales u otro tipo de acuerdos consensuados que, bien eviten el conflicto, o bien prevean una solución a él en caso de producirse [...]²³³
(énfasis agregado)

Adicionalmente y en este sentido es posible coincidir con la posición de la Corte Suprema y del Coordinador Tributario del Ministerio de Hacienda don Alberto Cuevas, sobre lo que concilia es una pretensión fiscal a partir de una liquidación o

²³³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias" En: Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. -- Nº 11, año 2007. p. 175-176.

resolución de impuestos y no sobre un hecho gravado indubitado, de manera tal que la conciliación no crea o condona tributos de forma distinta a la que podría hacerlo una sentencia judicial.

Es decir, una transacción o conciliación sobre una pretensión fiscal que no se encuentra firme y/o ejecutoriada no infringe el principio de legalidad, más aun cuando la norma lo incluye forma expresa. De otra forma, deberían dejarse sin efecto las sentencias que disponen la nulidad de los actos administrativos que determinan diferencias de impuestos o eliminarse la posibilidad de celebrar una conciliación en la etapa administrativa de Reposición Administrativa Voluntaria.

Estas eventuales “flexibilizaciones sobre el principio de legalidad” han sido incorporadas en la mayoría de los países, sin que se observe una infracción manifiesta a la reserva de ley internacionalización de las economías y los distintos acuerdos entre países llevan a que estos incorporen formas alternativas de resolución de conflictos que permitan disminuir los tiempos de tramitación y la falta de certeza de los contribuyentes cuando estos se encuentra en juicio.

Igual o mayor importancia reviste que la incorporación de estos principios más propios del derecho privado que del derecho público en torno a la resolución alternativa de conflictos no suponga una discriminación arbitraria en contra de los contribuyentes que gozan de una menor protección en la negociación de dichas salidas. Como bien señalan los autores

“[...] El principio de legalidad y la reserva de ley son garantía del principio de igualdad en el ámbito tributario, además de implicar la participación democrática a la hora de repartir las cargas públicas. La ley garantiza que el desarrollo del deber de contribuir se haga de forma abstracta sin que puedan existir privilegios o discriminaciones de carácter arbitrario. Se exige sumo cuidado en los espacios y los límites que se dejan a la normativa inferior a la ley, a la hora de abrir márgenes de negociación entre particulares y la

Administración o en orden a evitar una quiebra del principio de igualdad entre contribuyentes.²³⁴ (Énfasis agregado).

En este sentido, salvo las observaciones expuestas en los párrafos precedentes, la introducción de la conciliación en los procedimientos tributarios podría permitir una disminución real en los tiempos de tramitación y litigiosidad en materia tributaria, en la medida en que se desarrolle una cultura que la fomente tanto en los Tribunales Tributarios y Aduaneros como en el Servicio de Impuestos Internos que evite que la norma se convierta en letra que no se aplica o que bien derive en una discriminación en favor únicamente de algunos contribuyentes.

III. Procedimientos Tributarios Aplicables

El proyecto de artículo 132 bis que ingresó al Senado, a diferencia del proyecto original, no hace referencia a la aplicación exclusiva de la conciliación en el procedimiento general de reclamo.

De esta forma, si bien excluye el procedimiento de aplicación de sanciones de los artículos 160 y 165, y los procedimientos asociados a la aplicación de la norma general antielusiva y aquellos en los que el Servicio haya ejercido la acción penal, nada dice, por ejemplo, sobre los procedimientos especiales contenidos en el Título Tercero del Libro Tercero del Código Tributario como el procedimiento de avalúo de bienes o de vulneración de derechos.

Con relación al procedimiento de avalúo de bienes, el artículo 151 del Código Tributario prescribe:

“Se aplicarán las normas contenidas en el Título II de este Libro al procedimiento establecido en este Párrafo en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita.”

El procedimiento de vulneración de derechos, a su vez, dispone en el artículo 157 del mismo cuerpo normativo:

²³⁴ FERNÁNDEZ José Antonio y MASBERNAT Patricio. “La vigencia de los principios de justicia tributaria en España, aportaciones para un debate”. Ob. cit. p. 532.

“En lo no establecido en este párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro.”

No se advierte imposibilidad alguna para que se pueda aplicar la instancia de conciliación en estos procedimientos. En el primero, resulta posible conciliar sobre la correcta aplicación de las tablas que determinan el avalúo, entre otros elementos; y en el segundo, si bien resulta poco probable que el Servicio se allane a reconocer la vulneración de los derechos del contribuyente, una buena proposición de bases de acuerdo podría reducir el plazo en que dichos derechos se ven vulnerados, sin que se produzca una demora innecesaria en la emisión de una determinada sentencia, ello por cuanto la naturaleza cautelar de derechos fundamentales de tal procedimiento presupone para acertada inteligencia una tramitación expedita que bien podría verse favorecida por un llamado a conciliación de las partes, más aun cuando los hechos controvertidos no vienen precedidos de una instancia administrativa que hubiere permitido un acercamiento entre el contribuyente y el Fisco.

IV. Aplicación a los procesos actualmente en tramitación

Si bien el proyecto de ley indica entre sus propósitos la idea de disminuir los tiempos de tramitación de los juicios, eliminar la falta de certeza jurídica de los contribuyentes y producir una disminución de la carga de trabajo de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el proyecto de ley no integra la posibilidad de que las causas que actualmente se encuentran en tramitación puedan someterse al trámite de conciliación. Ello por cuanto en las disposiciones transitorias del proyecto que ingresó al Senado se advierte que la entrada en vigencia del artículo segundo que modifica el artículo 132 e introduce el artículo 132 bis del Código Tributario se producirá:

“a partir del primer día del mes siguiente al de la fecha de su publicación en el Diario Oficial [...]”

Resultaría del todo prudente y conveniente que las normas transitorias del proyecto abarquen la posibilidad de que pueda producirse el llamado a conciliación en las causas que actualmente se encuentran en tramitación, ello permitiría no sólo evitar que se generen dos tipos de procedimiento general de reclamos paralelos, sino también permitiría una mayor recaudación del Fisco en el corto plazo a partir del pago de impuesto que pueda producirse sobre la gran cantidad de causas que actualmente se encuentran en los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Parece coherente con los principios que inspiran el proyecto que no se produzca una discriminación entre las distintas causas, permitiendo que aquellas que se encuentran entrabadas en algunos casos hace años en los tribunales, puedan concluirse por la vía de un acuerdo entre el Fisco y los contribuyentes. Es de esperar, entonces, que la ley que entre vigencia tome en consideración esta posibilidad, permitiendo mejorar la gestión actual de nuestra justicia Tributaria y Aduanera.

Conclusiones

El proyecto de reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros contenido en el Boletín N° 9892-07 y que se encuentra actualmente en tramitación ante el Senado introduce una serie de modificaciones a los procedimientos tributarios y aduaneros – tanto en sede administrativa como judicial- tendientes a mejorar la eficiencia de los procesos y la reducción de sus tiempos de tramitación.

Ello, por cuanto parece razonable sostener que existirían incentivos cruzados entre los deseos de asegurar la pronta recaudación del Fisco de los impuestos supuestamente adeudados y los del contribuyente que pretende, por una parte evitar del devengamiento de intereses penales a razón de 1,5% mensual del impuesto reajustado y por otra, disminuir la falta de certeza sobre el resultado del juicio.

Para lograr este objetivo, el proyecto plantea –entre otras cosas- dos propuestas tendientes a favorecer la resolución anticipada de las controversias entre el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes: (i) en sede administrativa aumenta los plazos de interposición y tramitación del Recurso de Reposición Administrativa y declara la suspensión del plazo para interponer el reclamo tributario durante este lapso de tiempo; y (ii) en la etapa jurisdiccional introduce la instancia de la conciliación. Es esta última modificación la que ha motivado el desarrollo del presente trabajo.

Estas modificaciones tienen como una de sus fuentes de origen la experiencia acumulada de los Tribunales Tributarios y Aduaneros en sus primeros cinco años de ejercicio práctico, desde la reforma que los creó con la entrada en vigencia de la Ley 20.322.

Cabe hacer presente que la aplicación de los procedimientos tributarios no ha sido pacífica desde su concepción en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, particularmente en el caso del procedimiento general de reclamo. Desde el origen del proyecto de ley, su tramitación y el texto final que entró en vigencia se observan señales contradictorias respecto a cuál es el tipo de procedimiento contencioso administrativo que se crea. Por una parte, la introducción de un sistema de

valoración de prueba conforme a las reglas de la sana crítica haría suponer que se trata más bien de un procedimiento de plena jurisdicción concordante con los principios del debido proceso y derecho a defensa que asisten al contribuyente. Por otra parte, la inclusión de normas de inadmisibilidad de prueba no aportada en sede administrativa apuntaría a establecer un procedimiento de control formal del acto administrativo equivalente a un procedimiento contencioso de nulidad.

Sobre este punto, la falta de acuerdo entre las posiciones sostenidas por el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes respecto a la naturaleza del procedimiento derivó en sentencias contradictorias de nuestros Tribunales. Por una parte, la posición institucional del Servicio respecto a la improcedencia de una “nueva auditoría” pretendió en los primeros años de ejercicio de los Tribunales Tributarios y Aduaneros diezmar las competencias del juez para valorar la prueba aportada por el contribuyente, toda vez que según su posición la revisión de antecedentes concluía con la emisión del acto terminal –habitualmente una Liquidación o Resolución-, estando facultado el juzgador únicamente para realizar un control de legalidad formal del acto administrativo, por la vía de considerar únicamente la existencia de defectos de éste, valorando los elementos tenidos a la vista por el ente administrativo al momento de su emisión. Esta posición por supuesto pregonó la infalibilidad de la fiscalización llevada a cabo por el Servicio de Impuestos Internos en sede administrativa, por la vía de sostener que la revisión de los antecedentes le correspondía únicamente al ente fiscalizador a partir de las facultades otorgadas por ley, sin reparar en el sentido final de la incorporación de un tercero imparcial para la resolución de conflictos. Ello, considerando que el antecedente de la reforma era un sistema jurisdiccional tributario en el cual durante años el propio Servicio revistió la calidad de juez y parte.

Esta discusión, relevante en cualquier caso por cuanto permite comprender la percepción del procedimiento y su posterior evolución, concentró los primeros años de la práctica judicial, definiéndose únicamente con claridad a principios del año 2014, periodo en el cual fue posible –acertadamente- encontrar una aceptación jurisprudencia generalizada acerca de la naturaleza contenciosa administrativa de

plena jurisdicción del procedimiento general de reclamo, donde el juez debía considerar todos los elementos propios del proceso, entre ellos los antecedentes que permitían acreditar la existencia de determinados hechos, a fin de determinar la in/procedencia del reclamo interpuesto por el contribuyente.

La percepción acerca de la naturaleza contenciosa administrativa del procedimiento tributario y su inclinación hacia la idea de la *plena jurisdicción* ha favorecido en el tiempo una mejor garantía del derecho al debido proceso, a través de decisiones adoptadas por terceros imparciales, tomando en consideración todos los antecedentes del caso, constituyéndose además como la base de la reforma actualmente en trámite. Esto, por cuanto no es posible compatibilizar modificaciones tales como la introducción de las observaciones a la prueba o la institución de la conciliación con un procedimiento cuyo único objeto es la verificación de los antecedentes que tuvo a la vista el ente administrativo al momento de emitir su acto.

La apreciación que tiene el legislador acerca de qué es lo que se protege en un procedimiento tributario tampoco es clara a partir de la historia de la ley y la redacción del texto legal. Esto en razón que de acuerdo en lo expuesto en el mensaje de creación de un nuevo procedimiento tributario, se buscó garantizar el derecho de la igualdad ante la ley y el debido proceso por una parte, poniendo en manos de un tercero imparcial la decisión de los asuntos controvertidos, mientras que por otro, se incluyeron normas de sanción probatoria a partir de declarar la inadmisibilidad de antecedentes que no se pusieron a disposición del Fisco en la etapa administrativa, siendo esta una cuestión que incluso se ha expandido a partir de las modificaciones realizadas al Código Tributario por la reforma tributaria de las leyes 20.780 y 20.899.

Si bien esta idea aparentemente tiene sentido, por cuanto busca evitar que los contribuyentes intencionalmente se sustraigan de las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos, permitiría sostener que, en principio, el procedimiento tributario concebido en su conjunto no busca como fin último la

determinación de la verdad en un sentido epistémico²³⁵ respecto a los hechos realizados por los contribuyentes que podrían derivar en la detonación del hecho gravado descrito en la ley, sino que por la vía de la inclusión de normas procesales de índole sancionador busca asegurar el correcto desarrollo de la actividad de fiscalización en sede administrativa, disminuyendo con ello la posibilidad de que el contribuyente se sustraiga del pago del impuesto al cual se ve obligado.

Dicha percepción, por cierto, no se pone en el supuesto que esta sanción procesal podría derivar en sentencias que den lugar a una conclusión que no diga relación con la verdad de los hechos, pudiendo por ende derivar en supuestos que son rechazados por el ordenamiento jurídico tributario como el doble pago del mismo impuesto o la imposibilidad de deducir determinados costos o gastos que son necesarios para la producción de la renta del contribuyente. Ello, por cuanto los elementos de valoración del juez únicamente apuntan a aquellos antecedentes probatorios contenidos en el proceso, de manera tal que la conclusión que contiene la sentencia –que a su vez es dependiente del conjunto de elementos de valoración– puede no dar cuenta de la realidad de los hechos acaecidos, sino ser una verdad únicamente procesal para el caso.

Esta posición tendiente a garantizar el correcto ejercicio de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos se contradice a ratos con la visión del legislador sobre el mayor otorgamiento de facultades al ente fiscalizador. Por una parte, la ley tributaria pretende disminuir el menor pago de impuestos del contribuyente mediante la garantía del ejercicio de fiscalización y por otra, por la vía de una extensiva regulación busca disminuir el ejercicio de acciones arbitrarias por parte del Servicio de Impuestos Internos, cuestión que bien podría tener como antecedente los cuestionamientos en contra de la institución a partir de casos polémicos para la opinión pública en nuestra historia reciente. Luego, lo que se encuentra en pugna es el otorgamiento de una mayor cantidad de facultades de fiscalización, con la disminución de posibilidades de arbitrariedad en el ejercicio de esta función.

²³⁵ FERRER, Jordi. *La prueba es libertad, pero no tanto, una teoría de la prueba casi bethamiana*. 2011. p. 3.

Lo cierto es que esta percepción del legislador, a ratos contradictoria²³⁶, incide en la redacción de las normas contenidas en el nuevo proyecto de ley de reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

En el caso particular de la introducción de la conciliación, esta se ubica al interior de la etapa jurisdiccional y no en sede administrativa, cuestión que resulta poco común en el derecho comparado según se ha desarrollado en la presente investigación, a partir de la exposición de los casos de Estados Unidos, Reino Unido, Francia y algunos países latinoamericanos. En este contexto, la regla general en la incorporación de métodos alternativos de solución de controversias ha sido fomentar acuerdos en la etapa administrativa, ya sea por la creación exclusiva de este tipo de instancias ante el ente fiscalizador o bien por la introducción de terceros imparciales que favorezcan la resolución anticipada del conflicto de forma previa a la instancia jurisdiccional.

En el caso chileno, las razones expuestas en la discusión de la norma apuntan a introducir una conciliación reglada por ley al interior del procedimiento jurisdiccional y no en el procedimiento administrativo,²³⁷ apoyándose en la idea de que las bases de conciliación que se propongan sean presentadas por un tercero imparcial, permitiendo evitar, por una parte, que la instancia se convierta en una adhesión a las bases propuestas por el Servicio -como resultó ser la antigua conciliación contemplada en el procedimiento de Revisión de Actuación Fiscalizadora- y, por la otra, disminuir la posibilidad de que una conciliación aplicada por el ente fiscalizador derivara en discriminaciones arbitrarias para favorecer a determinados contribuyentes.

Tomando en consideración estas ideas sobre la forma de regular los procedimientos tributarios, no resulta extraño que el proyecto de ley que introduce la conciliación tenga también una regulación más bien detallada acerca de los

²³⁶ No obstante uno podría pensar que existen también intereses contradictorios. Por una parte el garantizar las facultades de fiscalización del SII y por otro garantizar el derecho al debido proceso en sede jurisdiccional, así como otras garantías en favor de los contribuyentes.

²³⁷ Si bien existe una instancia de conciliación al interior del Recurso de Reposición Administrativo Voluntario, ésta se encuentra regulada por una Circular administrativa obligatoria en principio únicamente para los funcionarios del Servicio. Adicionalmente, ella es facultativa y no obligatoria, lo que implica que en la práctica existan ocasiones donde ésta no es concedida.

supuestos que se encuentran excluidos y aquellos donde resulta procedente su aplicación.

Las modificaciones que se han realizado a la norma y que fueron detalladas en los capítulos VIII y IX han apuntado a (i) disminuir la posibilidad de una aplicación arbitraria tanto del Tribunal Tributario y Aduanero como del Servicio de Impuestos Internos; (ii) señalar los procedimientos excluidos de su aplicación y; (iii) disminuir la posibilidad de que se verifique una infracción al principio de legalidad de los tributos.

Sobre el primer punto, se incluyen aspectos como la obligación del Juez Tributario y Aduanero de rechazar de oficio acuerdos conciliatorios tendientes únicamente disminuir los montos de los impuestos, o la obligación del Director del Servicio de emitir una resolución fundada cuando decida aceptar una determinada conciliación. A esto debe sumarse el efecto central que tiene la norma al ubicarse al interior de un proceso jurisdiccional, favoreciendo con ello la igualdad ante la ley y evitando eventuales problemas por falta de transparencia en los criterios aplicados por los Tribunales y el Servicio de Impuestos Internos.

La segunda serie de modificaciones ha derivado en el aumento de los procedimientos excluidos para aplicar la conciliación, agregando aquellos donde el Servicio haya hecho ejercicio de la acción penal y el procedimiento especial de aplicación de sanciones. Esto pareciera decir relación con dos cuestiones. La primera es la consideración de la observación del voto de minoría de la Corte Suprema, en torno a eliminar la posibilidad de conciliar en la aplicación de la potestad sancionatoria del Estado; la segunda, apunta a dar una muestra más de la posición del legislador a la que se hizo referencia en los párrafos anteriores: evitar la aplicación arbitraria por parte del Servicio en favor de determinados contribuyentes, permitiendo con ello la impunidad de conductas lesivas para el ordenamiento jurídico tributario. Si esto no fuere así, hubiere bastado con que el Servicio de Impuestos Internos por la vía de una regulación administrativa hubiese definido una política de rechazar las conciliaciones en este tipo de procedimientos, posibilidad que el legislador ha decidido excluir de plano.

El tercer punto dice relación con la intención del legislador de disminuir cualquier posibilidad de que la conciliación derive en una infracción al principio de legalidad tributaria, cuestión que se manifiesta por la vía de especificar los supuestos de procedencia de la norma y la modificación específica al proyecto inicial que señalaba la posibilidad de conciliar sobre “el hecho gravado”. En este punto, quisiera reiterar la idea de que la norma propuesta al Senado impide sostener que exista una infracción a dicho principio constitucional, por cuanto el texto expreso por una parte lo prohíbe y por otra, los supuestos de su procedencia dicen relación más bien con la acreditación de ciertos hechos que podrían detonar la ocurrencia del hecho gravado y no de la modificación de los elementos duros del núcleo del tributo por la vía de la conciliación. A esto debe agregarse que en su calidad de parte, al no encontrarse firme el acto reclamado, la obligación tributaria no se ha determinado en sentido estricto, la conciliación se celebra sobre una pretensión del Fisco y no sobre un tributo determinado, con lo cual el acta de conciliación en su calidad de equivalente jurisdiccional en sentido estricto no hace más que reemplazar lo que bien podría ser una sentencia definitiva en el mismo proceso.

La inclusión en el proyecto original del artículo 132 bis del Código Tributario y su posterior separación en los artículos 132 y 132 bis del mismo cuerpo normativo contiene una expresión reiterada que resulta fundamental y que se vincula con posiblemente la parte más relevante de todo proceso: “los hechos” verificados por el contribuyente y su vinculación con la prueba que éste aporta para acreditarlos. En este sentido, no sólo se ha dedicado un capítulo especial para hacer referencias a las particularidades de la valoración de la prueba en materia tributaria, sino que se ha indicado cómo su construcción y estrategia tendría una incidencia directa a la hora de establecer los incentivos del Fisco para llegar a una conciliación.

No existe incentivo alguno por parte del Servicio de Impuestos Internos para arribar a una conciliación si de la prueba puesta a disposición del proceso por parte del contribuyente no se puede desprender una acreditación de los hechos que este alega. Ello por cuanto la presunción de legalidad de los actos administrativos y la carga de la prueba que recae sobre el contribuyente de conformidad al artículo 21 del

Código Tributario, no obligan al Fisco, por regla general, a producir una actividad probatoria intensa, de manera tal que la falta de antecedentes aportados por el reclamante sólo permitiría confirmar el acto reclamado.

El énfasis sobre los hechos y su acreditación puestos en la norma de conciliación, obligan principalmente al contribuyente a desarrollar una nueva estrategia probatoria, que dependerá finalmente de la etapa del proceso en que se lleve a cabo el llamado a la audiencia a conciliación.

Sobre este punto, originalmente el proyecto contempló el llamado a conciliación obligatorio una vez evacuado el traslado, es decir, al cierre de los escritos de discusión como un símil al artículo 262 del Código de Procedimiento Civil, sin perjuicio de la posibilidad del Juez Tributario y Aduanero de llamar a conciliación en cualquier estado del proceso. Posteriormente se señaló por parte del Ministerio de Hacienda en la discusión de la Cámara de Diputados que resultaba conveniente la existencia de dos instancias de conciliación; la primera, una vez evacuado el traslado a solicitud de parte, y la segunda, de oficio una vez que se hayan producido las observaciones a la prueba. Asimismo y con el objeto de favorecer la certeza de las partes, se elimina la posibilidad de que el juez pueda llamar a conciliación en otro momento del proceso.

La relación entre la etapa en que se produzca el llamado a conciliación de oficio por el Tribunal y la prueba aportada a esa instancia por el contribuyente, podría influir de forma directa en el resultado de la conciliación. Ello tomando en consideración que si el llamado se produce una vez evacuado el traslado y el contribuyente únicamente ha aportado el acto reclamado en conjunto con su reclamo, no existirá por una parte un aliciente para arribar a una conciliación para el Fisco e impedirá al juez proponer bases de acuerdo que favorezcan el término anticipado del conflicto. Esto no ocurriría si el llamado se produce una vez realizadas las observaciones a la prueba o bien si el contribuyente muestra sus cartas probatorias antes de la audiencia de conciliación.

En cualquier caso, la estrategia de defensa adoptada por el contribuyente debe apuntar a mostrar los argumentos y antecedentes de respaldo con un espacio

prudente de tiempo antes de la audiencia de conciliación, de manera tal que el Servicio pueda decidir sobre las probabilidades de obtener un resultado exitoso y sus motivaciones para llegar a un acuerdo y el Tribunal Tributario y Aduanero pueda proponer mejores bases de acuerdo. Esto puede ser favorecido por la exposición clara de dichos antecedentes como una especie de observación a la prueba anticipada, a fin de facilitar a los demás actores del proceso el entendimiento de los antecedentes de respaldo y los argumentos que permiten sustentar su posición.

Tomando en consideración los supuestos de procedencia de la norma y su relación directa con la acreditación de hechos –y por lo tanto también de la prueba- resulta necesario no sólo que el contribuyente aporte los antecedentes que puedan favorecer su posición de forma prudente antes de la audiencia, sino que el Tribunal adopte también la posición de estudiar los antecedentes del caso que permitan proponer también bases de acuerdo, facilitando no sólo que las partes arriben a una conciliación, sino también realizar un control efectivo respecto a que los acuerdos arribados no caigan en los supuestos de infracción de la misma norma. En este sentido, los documentos de respaldo y la correcta relación de los hechos de la causa, permitirán guiar una anticipación de la calificación jurídica de los hechos y la acreditación de su realización, cuestión que incidirá –en un contexto de litigantes razonables- en la posibilidad de arribar a salidas alternativas al juicio en la medida también que el Tribunal adopte una posición activa para favorecer dichos acuerdos. Esto, entendiendo que dicho rol del Tribunal viene dado por un mandato legal de la misma norma.

Luego, el favorecimiento de los objetivos previstos en la ley, sólo se cumplirá en la medida en que los intervinientes se tomen seriamente la conciliación. De lo contrario, la norma será una etapa del proceso que sólo extenderá su duración de forma estéril, tal como ocurre actualmente en la mayoría de los juicios civiles, desperdiciando una valiosa instancia para instaurar de manera coherente con la ley formas alternativas de solución de conflictos que podrían favorecer la pronta recaudación del Fisco por un lado y la disminución de intereses penales y falta de

certeza jurídica para los contribuyentes por la otra, favoreciendo en cualquier caso además una gestión eficiente de los recursos del aparato jurisdiccional del Estado.

De esta forma y, no obstante se ha valorado de forma positiva la inclusión de esta norma, existen ciertos aspectos que podrían ser mejorados.

En primer lugar, resulta erróneo desde un punto de vista teórico la posibilidad de conciliar sobre la valoración de la prueba tomando en consideración que el mandato legal respecto a la valoración conforme a las normas de la sana crítica viene dado por el inciso 14° del artículo 132 del Código Tributario. En este punto, una interpretación posible sería sostener que la norma pretende que las partes acuerden, en virtud de la prueba que se encuentra aportada, la existencia de determinadas afirmaciones. Sin embargo, la redacción correcta en este caso no sería la posibilidad de conciliar sobre la valoración de la prueba, sino la posibilidad de realizar convenciones probatorias²³⁸ entre las partes al interior del procedimiento.

Esta cuestión se encuentra regulada por ejemplo al interior del Código Procesal Penal en el artículo 275 y ha sido introducida en materia tributaria en ordenamientos comparados como el caso español. Para dar lugar a la existencia de convenciones probatorias es necesario que se cumplan cuatro supuestos, que según veremos parecen acercarse más a la lógica pretendida por la norma en su conjunto: (i) las convenciones probatorias son acuerdos entre los intervinientes del proceso (ii) las convenciones se realizan sobre aseveraciones fácticas –no necesariamente sobre hechos-; (iii) las convenciones probatorias dispensan de probar aquellas alegaciones sobre las que existe acuerdo. De este modo se incorporan al ordenamiento para evitar discusiones sobre puntos de hecho que no se encuentren debatidos. Por eso, se excluyen del objeto de la discusión probatoria y de la posterior fijación por parte del tribunal [...] ²³⁹; (iv) requieren de aprobación judicial para que los acuerdos digan relación con los hechos y aseveraciones realizadas en el proceso.

²³⁹ COCIÑA CHOLAKY, Martina. *La dinámica entre la búsqueda de la verdad y las convenciones probatorias en el proceso penal*. EN Revista de Estudios de la Justicia, N° 18, año 2013. p. 143-144.

En este sentido, si el propósito del legislador al hacer referencia a la conciliación sobre la valoración de la prueba era que las partes acordaran la ocurrencia de determinadas aseveraciones fácticas, entonces dichas afirmaciones – que no infringen el mandato legal que recae sobre el juez de valorar la prueba- no requieren ser probadas. Esta cuestión no ha sido analizada en el proyecto de momento, pero podría ser beneficiosa en virtud de que permitiría evitar la realización de actividad probatoria sobre ciertas aseveraciones fácticas que no se controvierten por las partes,²⁴⁰ en la medida en que dichos acuerdos no contradigan los hechos y la prueba del proceso, cuestión que deberá formar parte también del control realizado por el Juez Tributario y Aduanero. En cualquier caso, de momento la fórmula propuesta por la norma en este punto parece no ser la más afortunada.

Una segunda cuestión que podría ser mejorada apunta a los procesos vigentes sobre los cuales ha de ser aplicable la norma. Según hemos visto, los artículos transitorios del proyecto no contemplan la posibilidad de aplicar la conciliación a los procesos que actualmente se encuentran en trámite. Al respecto, no existe una contradicción entre aceptar la inclusión de estos procesos y los propósitos planteados en el proyecto de ley como lo son la mejora de la eficiencia, la pronta recaudación y la disminución de la falta de certeza para los contribuyentes, más aun cuando existen juicios cuya duración se ha extendido durante años en discusiones que bien han sido superadas por la jurisprudencia, como es el caso del planteamiento de la improcedencia de una nueva auditoría sostenida por el Servicio o juicios planteados sin la existencia de prueba suficiente, entre otros. Parece, en este sentido, deseable que el texto de ley que finalmente vea la luz, incluya dentro de las normas transitorias la posibilidad de aplicar la conciliación a los juicios que actualmente se encuentran en trámite.

Un último punto ya observado por los Oficios emitidos por la Corte Suprema dice relación con la posibilidad de extender la instancia de conciliación a los Tribunales de Alzada. Al respecto esta cuestión podría ser beneficiosa en la medida

²⁴⁰ Cuestión que en la práctica no suele verificarse comúnmente por cuanto tanto el Servicio como los Tribunales Tributarios y Aduaneros han descansado en el artículo 21 del Código Tributario para hacer recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente.

en que permitiría disminuir la carga de estos tribunales y cerrar anticipadamente conflictos cuya dilación es innecesaria, por ejemplo, en casos en que el contribuyente necesite dotar de certeza la proyección de su negocio cerrando contingencias tributarias, o bien los antecedentes del proceso hagan poco eficiente su continuación. Sería interesante, además, que en caso que se optara por su inclusión, se realizara un análisis sobre la procedencia de la norma en el procedimiento de reclamo tributario antiguo donde existen aún causas vigentes que se arrastran desde hace varios años y que no han sido concluidas en su totalidad aun por las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos, o bien se encuentran en los Tribunales de Alzada hasta el día de hoy.²⁴¹

Sobre la práctica de la jurisdicción tributaria, queda aún mucho por avanzar para garantizar los derechos constitucionales en favor de las partes y su correcta aplicación, cuestión que bien podría ser también extendida a la instancia administrativa. En este sentido, el proyecto de reforma a los Tribunales Tributarios y Aduaneros y en particular la introducción de la conciliación se constituyen como un buen avance en esta dirección, cuyo perfeccionamiento y correcta aplicación dependerá también de la correcta participación de todos los intervinientes del proceso.

En cualquier caso y dada la especialidad de la materia y el interés general sobre la recaudación de los impuestos determinados por ley, no puede perderse de vista la averiguación de la verdad como sentido último del proceso jurisdiccional. Cuestiones como criterios de eficiencia, sanciones procesales o mayor recaudación como objetivos perfectamente válidos, no pueden permitir que se pierdan de vista garantías como el debido proceso o la igualdad ante la ley. La averiguación de la verdad respecto a los hechos realizados por las partes y su interpretación correcta conforme a derecho deben anteponerse como el propósito central de una justicia tributaria, cuestión que es posible sólo en la medida en que el juzgador, en su calidad de tercero imparcial, garantice también, entre otros aspectos, la valoración racional

²⁴¹ Debe recordarse que contra la sentencia definitiva del procedimiento de reclamo antiguo era procedente el recurso de apelación sólo de forma subsidiaria al recurso de reposición. Ambos debían interponerse en un plazo de 10 días.

de los antecedentes de cada caso, velando por la correcta aplicación del derecho, cuestión que también le compete a las partes, no obstante sus intereses en el sentido inmediato puedan parecer opuestos.

Es de esperar, entonces, que la reforma apunte no sólo a mejorar meros criterios de eficiencia, sino también de justicia y respeto en la práctica por los derechos garantizados por la letra escrita de la ley. Posiblemente, en este sentido también, el resultado de la práctica jurisdiccional y administrativa de cuenta de la necesidad de nuevas reformas en el futuro para garantizar el correcto ejercicio de los derechos de los contribuyentes, como la incorporación de la figura del Defensor del Contribuyente²⁴², cuestión que ya empieza a instalarse en la discusión legislativa nacional.

²⁴² Como un equivalente a la Defensoría Penal Pública en el sentido nacional. Esta cuestión se encuentra ya incorporada en materia tributaria en legislaciones de derecho comparado, siendo perfectamente aplicable –con sus particularidades propias- al modelo chileno.

Bibliografía

Artículos de doctrina:

ABERASTURY, P. BLANCKE, Herman J. *Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Latinoamérica y Europa*. Eudeba Konrad Adenauer. Buenos Aires, 2012.

AGÜERO VARGAS, Francisco. *Nuevos elementos para el debate sobre el bien jurídico libre competencia*. Publicado en Boletín Latinoamericano de Competencia, N° 19, Noviembre de 2004.

ÁLAMOS VERA Eduardo. *Juicio Tributario*. Editorial Conosur, Santiago 1993.

ALDUNATE LIZANA, Eduardo. *La posición de los tratados internacionales en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico chileno a la luz del derecho positivo*. Revista Ius et Praxis, Talca, v. 16, n. 2, p. 185-210, 2010.

ÁLVAREZ Viviana y ORTEGA Pamela. *La mediación como medio idóneo en la resolución de conflictos*. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. 2012. p. 13.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. *Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias*. En: Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. -- N° 11, año 2007.

AVILÉS Hernández, Víctor Manuel. *Legalidad Tributaria* Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005.

AVILÉS Hernández Víctor Manuel. *Principio de legalidad de los tributos, facultades legislativas y potestades de la administración*. EN Revista Derecho y Jurisprudencia N° XCIX, tomo 2°, año 2002

BENAVIDES SÁNCHEZ, Álvaro. *Procedencia de una nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones*. Tesis de grado para optar al grado de Magíster en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.

BORDALI SALAMANCA, Andrés. *Justicia Privada*. Revista de. Derecho (Valdivia), vol.16, p.165-186. julio, 2004.

CARMONA SANTANDER, Carlos. *El contencioso administrativo entre 1990-2003*. EN Ferrada Borquez, Juan Carlos (coordinador). "La Justicia Administrativa". Editorial Lexis Nexis, Santiago, 2005.

CASANELAS M. *La revisión de los actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido*. Quincena Fiscal, número 12, año 2003.

COCIÑA CHOLAKY, Martina. *La dinámica entre la búsqueda de la verdad y las convenciones probatorias en el proceso penal*. EN Revista de Estudios de la Justicia, N° 18, año 2013.

- COLOMBO CAMPBELL Juan. *La Jurisdicción del Derecho Chileno*. Editorial Jurídica, 1991
- COLOMBO CAMPBELL Juan. *Los actos procesales*. Editorial Jurídica de Chile, volumen 2. Santiago, 1997.
- CORREA CAMUS, Paula. La experiencia de la mediación familiar en Chile. Elementos para una política pública futura. EN Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política. Agosto de 2014.
- CORREA SELAMÉ, Jorge. *Curso de derecho procesal civil, tomo III*. Editorial Jurídica de Santiago, 2014
- COUTURE J. Eduardo. *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Ediciones Depalma, 1985.
- COUTURE Eduardo. *Vocabulario jurídico*. Ediciones de Palma. Argentina, 1997.
- DELGADO PIQUERAS Francisco. *La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos. Introducción, traducción y notas*. Revista de Administración Pública N°131, mayo agosto de 1993.
- DÍAZ Sierio, Horacio. *El Proceso Contencioso Tributario, Tratado de Tributación*. Astrea, Buenos Aires, 2003.
- ENDRESS, Sergio. *“Las Inversiones en materia tributaria”*. Editorial Jurídica CONOSUR Limitada. Santiago, junio de 1994.
- ETMAN, Gustavo E. L. La transacción en materia tributaria. Escritos. Contables., Bahía Blanca, N°. 44, 2003.
- FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Trotta, Madrid, 1999, traducción de Andrés, P./Greppi, A.
- FERNÁNDEZ José Antonio y MASBERNAT Patricio. *“La vigencia de los principios de justicia tributaria en España, aportaciones para un debate”*. En Estudios Constitucionales, año 11 N° 2, 2013 del Centro de Estudios Constitucionales de Chile de la Universidad de Talca.
- FERREIRO LAPATZA J. *Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta*. Quince Fiscal, N°9, año 2003.
- FERRER, Jordi. *La prueba es libertad, pero no tanto, una teoría de la prueba casi bethamiana*. 2011.
- GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco. *“Procedimientos Administrativos Generales y Especiales, formalizados y no formalizados.”* EN Revista de Derecho Público N°s 33-34, Santiago 1983.
- GREIBER Pablo, OCAMPO, Luis Felipe, SEGUEL Luis. *Justicia Tributaria y Delegación de Facultades Jurisdiccionales: Análisis de la Jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional*. EN Anuario de Doctrina y Jurisprudencia, Sentencias Destacadas, año 2006, Instituto Libertad y Desarrollo. Santiago, Abril de 2007.
- GOYA, Susana. *Mediación Arbitraje Fiscal*. Tesis de posgrado, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

GUTIÉRREZ ARAQUE, María José. *La mediación en salud y el acceso a la justicia*. EN Revista de Derecho, N° 20. Disponible en el sitio web del Consejo de Defensa del Estado: <https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/a7654fb1-b031-4cd3-b2dc-0bc8b7f779e1/rev_20_08+la+mediacion+en+salud.pdf?MOD=AJPERES> Fecha de consulta: 24 d junio de 2017.

HEINE ACEVEDO AMORY. *El reclamo de vulneración de derechos del contribuyente: ¿el nuevo recurso de protección en materia tributaria?* Memoria para optar al grado de Magíster en Derecho Tributario. Facultad de Derecho, Universidad de Chile.

HORVITZ, María Inés y LÓPEZ Julián. *Derecho Procesal Penal*. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, 2004.

HURTADO ARANEDA, Hugo. “¿Es el modelo del Tribunal Tributario Estadounidense aplicable en Chile?”. EN Revista Chilena de Derecho, volumen 35 N°3.

INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO: Informe sobre el proyecto de Ley que perfecciona la justicia tributaria y aduanera promovido por el mensaje presidencial 1.232-362 del 27 de enero de 2015.

JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 1ª ed., 1957, Buenos Aires.

JORQUERA GONZÁLEZ, Laura Isabel; NILO DUQUE, Camila Alejandra. “La conciliación en la Libre Competencia”. Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, 2014.

JUZDADO RUIZ-CAPILLAS, Miguel Ángel. *Ius commune y Common Law*. Cuadernos de Historia del Derecho, N°15, año 2008.

LIZAMA, Felipe. *Alcance del concepto requisito esencial en el artículo 13 de la Ley N° 19.880*. EN: La nulidad de los actos administrativos del Derecho Chileno, IX Jornadas de Derecho Administrativo. Editorial Legal Publishing.

MACHADO, Ieda María. *La Transacción Tributaria en el Derecho Brasileño, estudio comparado con el Derecho Español*. Universidad Católica de Brasilia.

Manual sobre Reclamaciones Tributarias. Departamento de Defensa Judicial y Delitos Tributarios, Servicio de Impuestos Internos, 2010

MASSONE, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*. Edeval, Valparaíso, 1975.

MASSONE PARODI, Pedro. *Tribunales y Procedimientos Tributarios*. Editorial Legal Publishing, Segunda Edición. Santiago de Chile, año 2009.

MATURANA BAEZA, Javier. *Sana Crítica, un sistema de valoración racional de la prueba*. Editorial Thomson Reuters. 2014

MATURANA MIQUEL, Cristian, Bases del Ejercicio de la jurisdicción, Facultad de Derecho de la Universidad de Chile, Junio de 1998.

MATURANA Cristián, MONTERO Raúl. *Derecho Procesal Penal*. Tomo I. Editorial Thomson Reuters, Santiago 2012.

MATUS F. Marcelo. *Aspectos orgánicos de la jurisdicción tributaria y aduanera. Comentario crítico a la Ley 20.322 con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional*. EN Revista *Ius et Praxis*, N° 1 año 2013, Universidad de Talca.

MIRANDA STRAMPES, Manuel. *La mínima actividad probatoria en el proceso penal*. J.M. Bosch Editor. Barcelona, España, 1997.

MORAGA KLENNER, Claudio. *La actividad formal de la administración del Estado*. En *Derecho Administrativo Chileno*. UNAM, México 2007.

NAVARRO BELTRÁN, Enrique. *Notas sobre principios de derecho constitucional tributario*. EN *Revista de Derecho Público*, N°70, p. 77-87, 2008.

NÚÑEZ Ojeda Raúl-PÉREZ Ragone Álvaro. *Manual de Derecho Procesal Civil Parte General*. Editorial Thomson Reuters. Santiago, 2013.

NÚÑEZ OJEDA, Raúl. *Negociación, Mediación y Conciliación como métodos alternativos de solución de controversias*.

PIERRY ARRAU, Pedro. *Tribunales contencioso-administrativos*. *Revista de derecho del Consejo de Defensa del Estado*, año 2000.

PIERRY ARRAU, Pedro. *“Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema*. En: *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*.

RAMOS FERNÁNDEZ Francisco. *El sistema procesal español*. Editorial Atelier, Barcelona, 2005.

ROMERO FLOR, Luis María. *Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado*. *Gaceta Fiscal*, febrero 2014.

SILVA LAGOS, Alexander. *Procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos a partir de la dictación de la ley 20.420*, Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, 2015.

STREETER PRIETO, Jorge. *Modificación de la Ley de Defensa de la Competencia*. Documento de Trabajo, Estudio Philippi, Yrarrazaval, Pulido & Brunner, Santiago, Septiembre 2001.

TARUFFO, Michele. *La Prueba*. Editorial Marcial Pons, Barcelona, 2008.

TOVILLAS MORÁN José María. *Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia*. Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

VERGARA BLANCO, Alejandro. *Vicios de procedimiento o forma que no afectan la validez del acto administrativo: Las formalidades no esenciales*. EN: *La nulidad de los actos*

administrativos del Derecho Chileno, IX Jornadas de Derecho Administrativo. Editorial Legal Publishing.

VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *“El reclamo tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”*. En Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile

Jurisprudencia

Corte Suprema, recurso de casación Rol N° 3.963-2004, 30 de junio de 2004.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N° 472-2006 de 30 de agosto de 2006.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N° 502-2006 14 de noviembre de 2006.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N°555-2006 de 19 de diciembre de 2006.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N°515-2006 de 13 de octubre de 2006.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N°37635-2015 de 26 de enero de 2016.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N 7308-2009 de 14 de julio de 2009.

Corte Suprema, recurso de casación Rol N°4788-2012 de 6 de abril de 2012.

Tribunal Constitucional, control de constitucionalidad proyecto de ley que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, Rol N° 1243-08.

Leyes y otras normas

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, Decreto N° 873, D.O. 5 de enero de 1991).

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (Decreto N° 778, D.O. 29 de abril de 1989)

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 (Decreto N° 326, D.O. 27 de mayo de 1989).

Ley 20.752 de fecha 28 de mayo de 2014.

Ley 20.322 que crea y perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera.

Constitución Política de la República de Chile.

Ley N° 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

Código Civil de Chile.

Código de Procedimiento Civil.

Código Tributario.

Código Procesal Penal.