



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

EL TRÁMITE DE CONCILIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO
GENERAL DE RECLAMO TRIBUTARIO.

Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

MARÍA JOSÉ ARAYA ARAYA

Profesor Guía: Mario Silva Poblete

Santiago, Chile 2019

Agradecimientos:

*Agradezco a todos quienes me han acompañado en este proceso,
demostrando un genuino interés en esta obra y a quienes han caminado a mi
lado, durante mi formación profesional.*

ÍNDICE DE CONTENIDO

RESUMEN.....	9
INTRODUCCIÓN	11
1. Planteamiento del problema	11
2. Pregunta de investigación	11
3. Objetivos	12
a) Objetivo General.....	12
b) Objetivos específicos	12
4. Hipótesis.....	12
5. Metodología.....	13
CAPÍTULO I: EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMO TRIBUTARIO EN CHILE.....	15
1. Justicia Tributaria en Chile.....	15
2. Generalidades del Procedimiento General de Reclamo Tributario	19
a) Naturaleza jurídica y objetivos del Reclamo tributario.....	19
b) Aspectos procesales del Procedimiento General de Reclamo	22
3. Observaciones al Procedimiento General de Reclamo Tributario	26
a) Duración de los juicios y carga de trabajo en los TTA.....	26
b) ¿Asimetría de las partes en el juicio?.....	30
c) Cumplimiento de los objetivos perseguidos por el Reclamo Tributario.....	33
CAPÍTULO II: PROYECTO DE LEY QUE PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA DEL 2015	35
1. Antecedentes previos	35
a) Implementación de la Ley 20.322	35
b) Protocolo de acuerdo de 08/07/2014 y Reforma Tributaria	36
2. Mensaje 1232- 362	38
3. Boletín 9892-07 de la Cámara de Diputados.....	41
a) Primer trámite constitucional.....	43

b) Segundo Trámite Constitucional.....	49
CAPÍTULO III: EL TRÁMITE DE CONCILIACIÓN EN LA LEGISLACIÓN CHILENA.....	53
1. Generalidades del trámite de conciliación	53
a) Requisitos para la procedencia del trámite	54
b) Procedimiento	56
c) La conciliación fuera del Código de Procedimiento Civil	57
2. Función del juez conciliador.....	58
3. Motivaciones para incorporar un método alternativo de solución de controversias en un ordenamiento jurídico	60
CAPÍTULO IV: TRÁMITE DE AUDIENCIA DE CONCILIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMO TRIBUTARIO	67
1. Necesidad de la incorporación de la Audiencia de Conciliación.	67
2. Audiencia de Conciliación en el PGRT	68
a) Procedencia de la conciliación.....	68
b) Improcedencia del trámite de Conciliación	70
c) Oportunidad de la conciliación	71
d) Función del Juez Tributario en el trámite de conciliación.....	72
e) Facultades del SII en la Audiencia de Conciliación	72
f) Resolución del trámite y recursos procedentes.....	73
3. Observaciones a la Conciliación y su regulación.....	74
a) Particularidades de la Conciliación Tributaria.....	74
b) Principio de Legalidad Tributaria.....	76
c) Eficiencia y celeridad.....	81
d) Aplicación, obligatoriedad y efectividad de la Conciliación.....	85
CAPÍTULO V: ANTECEDENTES DE LA CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA PREVIOS A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 21.039.....	89
1. Conciliación en sede administrativa	89
a) Gestión de Conciliación en el procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora:89	

b) Audiencia de Conciliación en el procedimiento de Reposición Administrativa Voluntaria	93
2. Jurisprudencia en torno a la conciliación	95
CONCLUSIONES	99
BIBLIOGRAFÍA	103

RESUMEN

El presente trabajo trata acerca de la incorporación del trámite de conciliación al Procedimiento General de Reclamo Tributario; dicha incorporación fue efectuada mediante la Ley 21.039 que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, publicada el 20 de Octubre del año 2017 en el Diario Oficial. Se analizará entonces, la pertinencia y necesidad de dicha incorporación, las posibles implicancias y las características de la iniciativa.

A fin de cumplir con dicho cometido, en primer lugar se expone una breve reseña de la Justicia Tributaria en Chile, y cómo el Procedimiento General de Reclamo Tributario se enmarca en dicho contexto, se describen sus aspectos procesales, primero de una forma meramente descriptiva, y luego de forma más crítica a fin de dar cuenta de las falencias que eventualmente podría corregir la incorporación del trámite de conciliación a este Procedimiento de Reclamo Tributario y de manera ulterior a la Administración de Justicia en materia tributaria.

Luego se ofrece un análisis de la tramitación del proyecto de ley que en definitiva, dentro de otros cometidos, incorporó el trámite de conciliación a los procedimientos de reclamos efectuadas ante el Tribunal Tributario y Aduanero, indicando sus objetivos, las necesidades que lo motivaron, así como su desarrollo en los últimos años, hasta su conclusión.

Adicionalmente a esto, es igualmente necesario que el lector tenga en cuenta la función que cumple la Conciliación, en tanto Método Alternativo de Solución de Controversias, esto, a fin de formar un juicio acerca de la conveniencia de la incorporación de esta institución en un sistema jurídico y particularmente en materia tributaria.

Posteriormente se analiza el trámite de conciliación en el Procedimiento General de Reclamo Tributario. Se ahonda acerca de su necesidad y además se describe este trámite en la manera en que fue incorporado. Enseguida se analiza si este trámite de conciliación sería o no una novedad en el marco de la justicia tributaria o si tiene precedentes ya sea en el procedimiento general de reclamo o en algún otro en materia tributaria.

Por último, se exponen las consideraciones finales y conclusiones arrojadas por el análisis realizado en los capítulos precedentes a fin de intentar entregar una respuesta a las interrogantes planteadas al inicio de este trabajo.

INTRODUCCIÓN

1. Planteamiento del problema

El actual panorama, en lo referente a la implementación de las reformas que ha experimentado la legislación tributaria trae y traerá consigo consecuencias que en la práctica y sobre todo al inicio de dicha implementación, derivarán en discordias y conflictos de carácter jurídico, las cuales se traducirán en procedimientos llevados ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Uno de los procedimientos de mayor aplicación en materia tributaria corresponde al Procedimiento General de Reclamo, consagrado en el artículo 124 del Código Tributario.

Bajo este contexto, es necesario analizar, cómo las reformas tributarias incorporadas a nuestro ordenamiento, así como la manera en que se desenvuelve la economía y las estrategias empresariales, traen aparejada una demanda de celeridad y eficiencia, lo cual hace también necesaria una reforma en cuanto a los procedimientos tributarios (una reforma procesal si se quiere) que servirán para hacer valer los derechos y conflictos que se susciten por aplicación del derecho sustantivo; y los esfuerzos legislativos que han intentado dar respuesta a las necesidades en dicha materia

Particularmente, este trabajo trata acerca de la incorporación del Trámite de Conciliación al Procedimiento General de Reclamo Tributario. Dicha incorporación se efectuó mediante un proyecto de ley que comenzó su tramitación el año 2015 y que llegó a su conclusión con la Publicación de la Ley 21.039 en el Diario Oficial, el día 20 de Octubre de 2017.

2. Pregunta de investigación

Por lo antedicho, cabe preguntarse, por una parte: ¿Es necesaria la incorporación del trámite de conciliación al Procedimiento General de Reclamo Tributario, cuál sería la utilidad de dicho trámite y qué problemas viene a subsanar?

Por otra, es pertinente preguntarse en el contexto del proyecto de ley que incorporó dicho trámite: ¿Se contempló el trámite de la manera más idónea y conveniente a fin de cumplir con los propios objetivos que este mismo proyecto se impuso?

3. Objetivos

a) Objetivo General

Describir y analizar la Justicia Tributaria de nuestro país, particularmente el Procedimiento General de Reclamo Tributario y determinar la conveniencia de la aplicación de métodos alternativos de solución de controversias, en particular de la figura procesal de la Conciliación.

b) Objetivos específicos

- i. Determinar las eventuales falencias del Procedimiento General de Reclamo Tributario.
- ii. Determinar la manera en que eran abordadas dichas falencias hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 21.039.
- iii. Resaltar la importancia de los Métodos Alternativos de Solución de Controversias en general, y habida cuenta del sistema tributario actual.

4. Hipótesis

La hipótesis a la primera pregunta planteada es que efectivamente la incorporación del trámite de conciliación y en general de algún método de solución alternativo, a un procedimiento como el analizado, es necesario y conveniente en nuestro sistema de Justicia Tributaria. Por una parte, su utilidad podría corresponder a una satisfacción mayor de las pretensiones de las partes, así como una disminución en la duración de los procedimientos.

La hipótesis para la segunda pregunta es que tanto en el Proyecto de Ley, así como la Ley 21.039, no contemplaron este trámite de la manera más idónea y conveniente, y que si bien la idea y los objetivos son bien intencionados, la forma de redacción de la norma podría derivar en que los objetivos que la misma persigue, no sea siempre satisfechos.

5. Metodología

A fin de cumplir con los objetivos generales y específicos de esta investigación, así como sentar las preguntas de la misma, se utilizará una metodología y una forma de escritura descriptiva, buscando dirigirse siempre con imparcialidad en la redacción.

Sin perjuicio de que el trabajo también contiene la verificación de problemas, errores o falencias dentro del Procedimiento General de Reclamo, dicha verificación tiene su sustento, en el análisis normativo, jurisprudencial y estadístico y no en las meras opiniones de su autora.

Así, para fijar el problema y justificar el análisis del trámite de conciliación, se revisará la forma en que está redactada la norma; el panorama anterior a ésta; la jurisprudencia relativa al tema; y cómo en este contexto más real se pueden desprender diversas problemáticas que motivan la investigación de dicho tema.

Por último, tras la presentación y análisis, se ofrecerán las conclusiones a fin de comprobar o desechar las hipótesis planteadas y de dar una respuesta a las preguntas de dicha investigación.

CAPÍTULO I: EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMO TRIBUTARIO EN CHILE

1. Justicia Tributaria en Chile

En lo que respecta a la forma de resolución de conflictos, ha existido en materia tributaria en nuestro país, un procedimiento de jurisdicción administrativa; con una primera instancia de resolución de controversias, en lo relativo a determinación de tributos y sanciones que hasta 1992 se radicaba en los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, cuyo carácter y función era más bien revisora¹; para luego elevarse a la Corte de Apelaciones respectiva, y luego, eventualmente poder ser, dicho conflicto objeto de recurso de casación, en cuyo caso sería preciso el pronunciamiento de la Corte Suprema.

Con posterioridad al año 1992 el Servicio de Impuestos Internos comenzó a utilizar la facultad de delegar funciones, que se encontraba consagrada en el artículo 116 del Código Tributario, en virtud de la cual las reclamaciones ya no eran conocidas necesariamente por los Directores Regionales, sino, que les eran delegadas a los Jefes del Departamento Jurídico del Servicio.

La reacción ante el uso de esta facultad, fue en primer lugar Recurso de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad del mencionado artículo 116. Según los requirentes, este artículo contravenía las disposiciones de la Carta Fundamental, principalmente entraba en pugna con el artículo 76 de nuestra Constitución, el cual consigna el principio de legalidad, en cuanto a que las facultades de conocer, resolver y hacer ejecutar lo juzgado les correspondería a los tribunales establecidos por la ley. Asimismo, era alegada también, la contravención al artículo 19 N°3 del mismo cuerpo legal, en lo relativo a que nadie puede ser juzgado por comisiones especiales y respecto a la necesidad de que la sentencia debe fundarse en un proceso previo legalmente tramitado.

¹ SILVA- RIESCO, Patricio. 2010. Modificación del régimen de cobranza coactivo en el procedimiento tributario chileno. En proyecto de investigación maestría internacional en administración tributaria y hacienda pública M edición 2008-2010, Santiago de Chile. Pág. 55-56

Diversas interpretaciones fueron tomadas respecto de estas causas, de tal manera, se sostuvo que la Constitución derogó de manera tácita el artículo 116 del Código Tributario, otros estimaban que tal delegación de funciones contravenía abiertamente las bases sobre las cuales deben actuar los órganos de la Administración del Estado.

El ejercicio de esta acción constitucional sirvió de base para que la Primera Sala de la Corte de Apelaciones de Santiago en su calidad de Sala Tramitadora, dejara sin efecto los decretos de autos en relación de alrededor de 428 causas², lo cual importó la anulación de cientos de juicios tributarios, con todo lo que ello implica, vale decir los gastos asociados a la litigación, la conservación de la prueba, el fracaso en cuanto a lo que la correcta administración de justicia supone.

En efecto, la importancia de este fenómeno radica en la grosera transgresión a garantías mínimas. La delegación de funciones que estaban efectuando los Directores Regionales, pugnaba abiertamente con el derecho a un juez natural; luego, el delegado tampoco era un tribunal previamente establecido por la ley. No existía ley alguna que entregara estas facultades a otros funcionarios del Servicio de Impuestos Internos.

Sumado a lo anterior se encuentra la contravención a los artículos 6 y 7 de la Constitución, en tanto los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y las normas dictadas conforme a ella; y en lo relativo a la investidura regular que es necesaria para que los organismos del Estado actúen válidamente;

En vista de lo ya expuesto, resulta evidente que una Resolución Exenta (vía por la cual los Directores Regionales delegaban las funciones jurisdiccionales) no constituye una investidura regular que permita a estos delegados actuar válidamente en los términos que la Constitución y que un Estado de Derecho exige.

Como se puede apreciar hasta este punto, existía tanto una contravención formal como de fondo, lo cual hacía imperioso la modificación de dicho panorama.

Volviendo a la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad (a fin de seguir una línea histórica) los requirentes fundaban su recurso, principalmente en los principios de legalidad y

² ENDRESS S. 2004. La Jurisdicción Tributaria en el banquillo de los acusados. Revista de Estudios de la Justicia Nº5. p. 6.

de debido proceso. Asimismo otros requirentes alegaban además el carácter indelegable de la jurisdicción³, pues ésta sólo puede delegarse en actos de competencia específicos, mas no la facultad toda.

Estos recursos fueron en su mayoría acogidos; y por esta vía entonces, se evitaba la aplicación del artículo 116 en los juicios que se estuvieren llevando a cabo y cuyos contribuyentes recurrieran por este medio.

Más aún, el Tribunal Constitucional llevó a cabo procesos de oficio⁴ a fin de determinar la inaplicabilidad del artículo 116. Con ocasión de estos procedimientos de oficio, el Tribunal Constitucional derogó dicho artículo y así lo estimó también la Corte Suprema, la cual posteriormente optó por invalidar las sentencias que hubieran sido pronunciadas omitiendo dicha derogación⁵. Vale decir, las sentencias de los procesos en que el Director Regional hubiere delegado su función jurisdiccional fueron invalidadas.

Más adelante, en el año 2009, tuvo lugar otro hito importante para la Justicia Tributaria chilena, con la publicación de la Ley 20.322, ley que buscaba fortalecer y perfeccionar la justicia tributaria y aduanera, cuya motivación vendría dada en primer lugar por el inicio de la tramitación de la ley 19.738 en el marco del combate a la evasión tributaria, así como la necesidad de llevar a cabo la resolución de los conflictos de manera expedita, sumado a la necesidad de independencia de quienes ejercieren la facultad jurisdiccional en primera instancia, y el mejoramiento del respaldo técnico a las Cortes de Apelaciones, todo aquello según lo sostiene la Historia de la Ley⁶.

Uno de los mayores méritos de esta ley fue la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Dichos organismos surgen como respuesta a una necesidad arrastrada por años, buscando propender a una mejor administración de justicia, así como al establecimiento de un juez con las debidas garantías, esto es, que se trate de un juez, tercero e imparcial, además de la

³ BORDALÍ, A. 2006. Sentencia de Inaplicabilidad por inconstitucionalidad del Juez Tributario (Tribunal Constitucional). Revista de Derecho. 19 (2): 231- 255.

⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Sentencia Rol 472- 2006.

⁵ CORTE SUPREMA. Sentencia Rol 4796-2007.

⁶ BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL. Historia de la Ley 20.322. Mensaje de la Cámara de Diputados. p.6

especialización de dichos tribunales. Supliendo así, una falencia que, como se detalló en los párrafos anteriores trajo consecuencias garrafales para la justicia tributaria.

De manera que respecto a lo que en esta materia interesa analizar, es necesario resaltar la modificación del artículo 115, respecto a la competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en concordancia al artículo 124 que trata del Procedimiento General de Reclamo, puesto que a partir de esta ley, dicho procedimiento sería de competencia de los tribunales creados al efecto.

Bajo este marco, el tan mencionado artículo 116 ya no sería óbice respecto al cumplimiento constitucional, agregándolo por tanto, nuevamente esta ley.

Así, mediante la creación de esta ley se entregó a los Tribunales Tributarios y Aduaneros la competencia para conocer de diversas materias, entre las que podemos mencionar, la competencia para conocer de las denuncias referidas en el artículo 161, respecto a las sanciones por incumplimiento o infracción a las disposiciones tributarias y en el mismo sentido las contempladas en el artículo 165 del mismo cuerpo legal; conocer de las reclamaciones contempladas en la Ordenanza de Aduanas; conoce además este tribunal el procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos contemplado en el Código Tributario así como en la Ordenanza de Aduanas; y estos tribunales conocen también del Procedimiento General de Reclamo, que es el que tiene especial importancia para el análisis de este trabajo.

En nuestro Derecho Tributario, la obligación tributaria consiste principalmente (aunque no exclusivamente) en la determinación y el consecuente pago de impuestos determinados, esta labor se le entrega al contribuyente, el cual, en definitiva debe por sí mismo determinar la cantidad de impuesto adeudado y pagarlo.

Por otro lado el Servicio de Impuestos Internos tiene la labor de fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria. Cuando el Servicio de Impuestos Internos considera que el contribuyente ha incumplido alguna de sus obligaciones, o si alguno de los antecedentes no es concordante con el resto, o bien si producto de su labor de fiscalización considera que no todo se encuentra en orden, el Servicio debe citar al contribuyente para que éste aclare la situación o aporte antecedentes necesarios que sirvan para esclarecerla. Si de todas maneras resultasen vacíos, puntos dudosos, o si en definitiva el Servicio considera que el contribuyente

no cumplió cabalmente con su obligación, entonces el Servicio puede emitir una resolución, un giro o una liquidación, según sea el caso, a fin de que la pretensión recaudadora del Estado sea satisfecha.

El contribuyente, frente a cualquiera de estos actos del Servicio, puede allanarse y pagar; o bien puede impugnar dicho acto, en este último caso cuenta con dos vías principalmente; la primera de ellas es la vía administrativa, mediante el Recurso de Reposición Administrativa, y la segunda es la vía judicial que corresponde al Procedimiento General de Reclamo Tributario.

Estas acciones no son excluyentes, sin embargo hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 21.039, la interposición de la primera no interrumpía, ni producía ningún efecto en el plazo para interponer la segunda. Esta situación fue modificada por dicha ley, cambiando la redacción en el artículo 123 bis del Código Tributario, estableciendo expresamente que se produce la suspensión del plazo.

Además en el caso de que un contribuyente decida accionar primero por la vía administrativa, interponiendo el recurso de reposición en contra de una liquidación del Servicio, y éste no diera lugar a la reposición, el contribuyente luego debe interponer su reclamo en contra de la misma liquidación que trató de reponer y no respecto de la resolución que deniega lugar a la reposición, esto podría ser un problema para que el contribuyente optara por la vía administrativa, más aún podría llegar a ser un desincentivo para accionar por esta vía, sobre todo, respecto de aquellas causas iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 21.039, en consideración a la irretroactividad de dicha ley, de acuerdo a sus disposiciones transitorias.

2. Generalidades del Procedimiento General de Reclamo Tributario

a) Naturaleza jurídica y objetivos del Reclamo tributario

El Procedimiento General de Reclamo Tributario se encuentra contemplado en el artículo 124 del Código Tributario, este reclamo corresponde a un mecanismo por el cual el contribuyente puede accionar en contra de un acto del Servicio, tales actos pueden tratarse de giros, resoluciones o liquidaciones del Servicio, además dichos actos deben incidir en el pago de un

impuesto, o bien incidir en los elementos que sirvan de base para determinarlo, un ejemplo de este último caso puede darse en la situación en que lo que se discuta sea la necesidad de un gasto, pues éste incide en la base para determinar el impuesto. Tal es el caso en que un contribuyente haya considerado un gasto como necesario y el Servicio lo tenga por un gasto no aceptado o incluso, como un gasto rechazado, tal discordia claramente incide en la base para determinar el impuesto, y ésta debe ser dirimida por un tercero imparcial, en este caso el Tribunal Tributario y Aduanero, sin perjuicio de las otras vías que tiene a mano el contribuyente como es el caso de la Reposición Administrativa Voluntaria ya mencionada, que se interpone ante el mismo Servicio, para ser resuelta por este mismo, recayendo por tanto sobre su misma actuación.

La naturaleza jurídica del Reclamo Tributario no ha sido un tema pacífico. Algunos se han inclinado por compararlo con una acción de nulidad de derecho público distinguiendo para tal efecto entre: el reclamo formal, el cual constituiría la acción de nulidad (de Derecho Público) y en el cual se alegarían vicios de forma contenidos en el acto, por ejemplo el no encontrarse una liquidación individualizada por su debido número; y el reclamo de fondo⁷ en el cual se discutirían aspectos sustantivos de los actos reclamados. Mientras que otros consideran que se trata de un procedimiento contencioso- administrativo de plena jurisdicción.

La importancia de la distinción radica, por una parte en los objetivos que perseguiría el reclamante con la acción; y por otra parte, con la actitud que debe adoptar el tribunal al momento de dirimir el conflicto.

Si se tratara de una acción de nulidad de derecho público lo que se buscaría sería precisamente y valga la redundancia, la nulidad del acto reclamado, y dicha nulidad tendría efectos erga omnes. Por otro lado si se considerara que el reclamo constituye una acción de plena jurisdicción éste trataría de perseguir un interés jurídico de un sujeto determinado, y por ende la sentencia que falla acerca de dicho reclamo tendría efectos relativos, es decir, sólo sobre las partes interesadas.

Teniendo en cuenta lo dicho en el párrafo precedente hay quienes sostienen que el reclamo tributario se trata más bien de una acción de plena jurisdicción. Sin ir más lejos, uno de los

⁷ RUIZ de la MAZA, Germán. 2014. Nulidad de Derecho Público Tributaria. En Revista Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. Santiago de Chile pp. 290.

presupuestos necesarios para efectuar el reclamo es tener un interés actualmente comprometido, esto se verifica de manera más patente al tratarse de una acción de plena jurisdicción pues lo que ésta pretende es pedir la declaración o el reconocimiento de un derecho y para ello, entonces el actor debe considerar que ha sido lesionado en uno de sus derechos, mientras que en la petición de nulidad lo que se pide es más bien la invalidación del acto, sin ser preciso que se declare un derecho a favor del actor.

En esta línea se encuentra Vergara Quezada, quien señala: *“este acto, contencioso-administrativo está destinado a que la judicatura controle un acto de la Administración que resulta dañino para un derecho de un particular, por lo mismo, la facultad de accionar la tiene exclusivamente el particular cuyo derecho ha sido lesionado por el acto reclamado, por lo que es este titular del interés lesionado por la Administración quien pide al juez que el acto sometido a tutela se deje sin efecto, se modifique o se anule con el sólo propósito de satisfacer su pretensión”*⁸.

Sin perjuicio de lo anterior, en la actualidad debemos considerar la postura anterior atenuada y la misma discusión pierde relevancia, pues la Ley 21.039 modificó el artículo 1 de la Ley 20.322 en su numeral 8, reconociendo a los Tribunales Tributarios y Aduaneros la facultad de conocer y declarar a petición de parte la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria.

Sin perjuicio de que este vicio debe haber sido alegado por el contribuyente en la reclamación respectiva, ya que solamente es procedente a petición de parte y a oportunidad para hacerla valer es precisamente al momento de presentar el reclamo tributario; constituye sin lugar a dudas un reconocimiento a las facultades otorgadas a los Tribunales Tributarios y Aduaneros, lo cual propende a la economía procesal, a la protección de la especialización de nuestros tribunales.

Además de tener importancia en cuanto al sujeto activo, a la pretensión que se persigue, tiene también relevancia en cuanto a la actitud que debe adoptar el tribunal, porque mientras que en una acción de nulidad, el trabajo del tribunal consiste en verificar el cumplimiento o incumplimiento de los requisitos legales y eventualmente anular un acto, con efectos generales a la comunidad toda a quien hubiera afectado el acto. En el caso de tratarse de una acción de

⁸ VERGARA QUEZADA Gonzalo. 2014. El Reclamo Tributario: Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción.

plena jurisdicción el rol del tribunal es mucho más activo, ya que no se apega únicamente a cuestiones de forma establecidas en la ley, sino que ahonda mucho más en cuanto a la existencia o inexistencia de un derecho, que es la que funda la pretensión del reclamante, y en caso de verificarse fundamentos suficientes, entonces debe declarar la existencia del derecho y reconocérselo al reclamante, a fin de la satisfacción de su pretensión.

En conclusión no obstante; pareciera ser que el Procedimiento General de Reclamo Tributario se asemeja más a un procedimiento contencioso administrativo de plena jurisdicción, puesto que su objetivo es que un tribunal imparcial resuelva un conflicto que lleva envuelta una pretensión de la Administración, que menoscaba un derecho de otro, en este caso el contribuyente, que ve lesionado su derecho y pide al Tribunal que le sea reconocido éste, mas no la anulación del acto mismo, sino que se le otorgue lo pedido en virtud de un interés subjetivo o un derecho que el actor cree tener; en la actualidad es indiscutible que el Tribunal Tributario y Aduanero es plenamente competente para conocer de los vicios de nulidad que afecten los actos administrativos objeto de reclamo, todo ello en la medida en que el contribuyente lo haya hecho valer en la reclamación respectiva.

b) Aspectos procesales del Procedimiento General de Reclamo

Como ya se ha dicho, la reclamación tributaria es una vía para impugnar la actuación del Servicio. Sin embargo no todo acto del Servicio es susceptible de ser impugnado por la vía del reclamo, de tal manera que algunos de los actos reclamables corresponden a los giros, las liquidaciones, los pagos, las resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o que incida en los elementos que sirvan de base para determinarlo, también se puede reclamar de una resolución que deniegue cualquiera de las peticiones del artículo 126 del Código Tributario, igualmente la tasación de un precio, como del artículo 64 inciso 3, igualmente es reclamable la aplicación de intereses o sanciones pecuniarias aplicados por el Servicio relacionados con hechos que incidan en una liquidación o reliquidación ya notificada. Respecto de todos los actos mencionados, es posible reclamar la totalidad o bien sólo algunas de las partidas.

Por contraposición, existen otras actuaciones que no son reclamables como por ejemplo las circulares dadas por el Director o las direcciones regionales al personal del Servicio; como

tampoco las respuestas dadas por el Director a las consultas generales o particulares que se formulen; tampoco son reclamables las resoluciones dictadas por el Director Regional sobre materias que el Código Tributario u otras leyes le hayan encomendado exclusivamente a su juicio.

Todo esto tiene estrecha relación y concordancia con el sujeto activo del reclamo, puesto que debe tener un interés actualmente comprometido, el Servicio ha entendido que este interés debe tratarse de una lesión pecuniaria, así queda de manifiesto en la Circular n° 56 del 12 de Septiembre del 2000.

Por otra parte el Juez Tributario estima que dicho interés debe presentarse durante todo el curso de un procedimiento, ya que de lo contrario la acción toda pierde su finalidad y sustento, según lo estimó el TTA de Valparaíso, en sentencia del 14 de Febrero de 2014⁹.

El sujeto pasivo del reclamo es el Servicio de Impuestos Internos a quien se le reconoce la calidad de parte, por lo cual también debe reconocérsele una pretensión contrapuesta a la del reclamante y cierta responsabilidad en la carga probatoria, dependiendo del caso, sin perjuicio que bajo la norma general, la carga probatoria recae en el contribuyente.

Para la presentación del reclamo es menester cumplir con algunos requisitos, contenidos en el artículo 125 del Código Tributario, de esta manera es necesario la correcta y completa individualización del reclamante y de su representante en caso de que lo hubiera; debe además este reclamo precisar sus fundamentos, así como acompañar sus documentos fundantes y contener peticiones concretas.

El plazo para interponer el reclamo es por regla general de 90 días hábiles, este plazo es legal, fatal e improrrogable, pudiendo ampliarse a un año, en el caso del artículo 124 inciso 3 segunda parte. El cómputo de este plazo debe realizarse conforme al artículo 131 del CT.

Las etapas del Reclamo las analizaremos someramente, y de acuerdo a la sucesión básica para los procedimientos, vale decir, segmentándolas en etapa de discusión; prueba y fallo.

⁹ TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO de Valparaíso. Sentencia RITGR 14-00179- 2013 del catorce de Febrero de 2014.

En primer lugar en la etapa de discusión el contribuyente por sí mismo o a través de sus representantes, interpone el reclamo ante el TTA, el tribunal por su parte realiza un examen de admisibilidad en el cual eventualmente le puede solicitar que subsane algunos errores u omisiones, todo ello conforme al Artículo 125 del Código Tributario, bajo apercibimiento de tenerlo por no presentado.

Una vez aceptado el reclamo a tramitación, el juez dará traslado de 20 días al Servicio, para que éste conteste, exponiendo de forma clara sus hechos y fundamentos, justificando el acto reclamado, además de indicar sus peticiones concretas.

Con la normativa anterior, una vez finalizada esta etapa y vencidos los plazos al efecto, el Juez Tributario debía recibir la causa a prueba, con lo cual de daba inicio a la segunda gran etapa de este procedimiento.

Sin embargo, la ley 21.039, ha cambiado sustancialmente el procedimiento en esta etapa, mediante la modificación del artículo 132 y la agregación del artículo 132 bis, por lo cual lo que corresponde ahora es que el Juez efectúe el llamado a conciliación, la cual será desarrollada en audiencia oral, de manera continua y su prolongación debe efectuarse en sesiones sucesivas

En segundo lugar, respecto a la etapa de prueba la cual antes de la nueva normativa tenía lugar una vez transcurrido el traslado dado al Servicio habiendo éste contestado o no, ahora se hace procedente cada vez que la conciliación fuere rechazada total o parcialmente, es decir, si no se llega a un acuerdo total en la audiencia de conciliación el juez debe dar inicio a la fase probatoria.

En esta etapa el juez determinará si existen hechos controvertidos, sustanciales y pertinentes, para de esta manera, sea de oficio o a petición de parte, recibir la causa a prueba, para esto dicta una resolución que le es notificada a las partes, y respecto de la cual ellas pueden interponer los recursos de reposición y apelación (esta última en subsidio de la primera).

El término probatorio es de 20 días y el Tribunal puede oficiar a otras entidades en caso de requerir pruebas o documentos, cuando haya de practicarse diligencias probatorias fuera del territorio de donde se sigue el juicio, el TTA podrá extender el término probatorio por una sola vez y por un máximo de 10 días contados desde la fecha de notificación de la resolución que ordena su ampliación. Dentro de esta etapa, también hubo modificaciones a raíz de la ya tan comentada ley. En primer lugar, se amplía el plazo que tienen las partes para presentar la nómina

de testigos, pasando desde los dos primeros días a los cinco primeros días de este término probatorio.

Otra novedad que es necesario mencionar en esta etapa de prueba es la incorporación del trámite de observaciones a la prueba, la cual tiene lugar mediante la incorporación de los nuevos incisos decimoséptimo y decimoctavo, diligencia que tiene lugar una vez vencido el término probatorio, dentro de los diez días siguientes, la presentación de estas observaciones debe hacerse por escrito.

Una vez finalizada esta diligencia de observaciones a la prueba, tiene lugar, según la nueva normativa un llamado a conciliación que es facultativo para el juez, y cuyo impulso es de las partes.

Finalmente tiene lugar la etapa de fallo. La cual según la antigua normativa encontraba su inicio una vez vencido el término probatorio (si hubieren hechos controvertidos), y que actualmente puede verificarse cuando el llamado a conciliación facultativa no fuere aceptada total o parcialmente; o bien, una vez vencido el término de observaciones a la prueba (en el caso de que las partes no hayan solicitado el trámite de conciliación o el juez no la hubiere concedido).

En esta etapa de fallo, el juez, habiendo apreciado las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica, dispone de 60 días para dictar sentencia, dicho plazo comenzaba a contarse una vez finalizado el término probatorio, pero la nueva normativa modificó también el inciso final de este artículo 132, y actualmente debe contarse desde que se cita a las partes a oír sentencia.

Esta sentencia le es notificada al contribuyente, por carta certificada, por tratarse de una sentencia definitiva, por ende se entenderá practicada dicha notificación desde el tercer día desde que la carta fue expedida por el tribunal; y al Servicio, mediante el portal web del Tribunal, por tratarse de una sentencia definitiva. Esto tiene importancia para efectos de computar los plazos que se tienen para la presentación de eventuales recursos.

Una vez dictada la sentencia definitiva del Tribunal Tributario, puede interponerse en su contra el recurso de aclaración rectificación o enmienda; y el recurso de apelación, este último tiene un plazo de 15 días para su interposición y se ve en cuenta, sin perjuicio de que las partes puedan solicitar alegatos. Contra esta sentencia de primera instancia no es procedente el recurso de

casación en la forma, así como tampoco su anulación de oficio siendo la Corte de Apelaciones la encargada de corregir dichos vicios.

Puede interponerse igualmente el recurso de casación en la forma y en el fondo ante la Corte Suprema, en contra de la sentencia de segunda instancia, los cuales se llevarán a cabo conforme a las reglas generales para dichos recursos, contenidas en el Código de Procedimiento Civil.

3. Observaciones al Procedimiento General de Reclamo Tributario

Hasta este punto hemos revisado el Procedimiento General de Reclamo Tributario de manera meramente descriptiva, sin embargo, esta revisión no es suficiente para dar cuenta de la necesidad o conveniencia que tendrá la incorporación del trámite de conciliación a dicho procedimiento, que es en definitiva el tema central de este trabajo. Por tal motivo es necesario dar cuenta de algunas falencias, inconvenientes o particularidades que pudiera presentar dicho procedimiento en la práctica.

a) Duración de los juicios y carga de trabajo en los TTA

La creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros trajo como consecuencia que todas las causas promovidas desde su implementación fueran conocidas por ellos, de acuerdo al marco de competencia otorgado a dichos tribunales, sin embargo las causas que se encontraran pendientes a la fecha de su implementación seguirían siendo de conocimiento del Servicio de Impuestos Internos o del Servicio Nacional de Aduanas según fuere el caso.

Pese a lo anterior, desde el año 2010 el número de causas en general se ha incrementado. Como es natural el número de causas ingresadas ha ido en aumento, pero más importante que lo anterior, es cómo ha aumentado el número de causas pendientes de tramitación.

De tal manera, que las estadísticas del año 2010 del TTA dieron cuenta de que dicho año fueron 177 las causas ingresadas y un total de 29 las pendientes o en tramitación, vale decir que hasta este período sólo se encontraban implementados los tribunales de Arica y Parinacota; Tarapacá,

Antofagasta y Atacama; mientras que en el año 2016 las causas ingresadas fueron 1592 y las pendientes de tramitación ascendían a 2309¹⁰, de las cuales, la gran mayoría se encuentra contemplada en los Tribunales Tributarios y Aduaneros de la Región Metropolitana, particularmente en el Cuarto Tribunal. Esta comparación da cuenta de la carga de trabajo que enfrentan estos tribunales, puesto que es de notar el arrastre de causas de un año al siguiente, lo que origina que en definitiva el número de causas pendientes de tramitación exceda las ingresadas para un mismo año.

Si bien al año 2010 se había cumplido apenas con la primera etapa de implementación de los tribunales, y estos tenían presencia sólo en la zona norte del país, lo que explicaría el menor número de causas; al año 2013 en que ya se encontraba finalizada la etapa de implementación, el panorama también mostraba una diferencia, entre las causas ingresadas y las causas en tramitación, siendo mayor el número de las primeras que las segundas, debido también a que el número de causas terminadas fue porcentualmente mayor a los años siguientes.

Tal fenómeno puede deberse a diversos factores, entre ellos la complejidad de los procedimientos, en cuanto a la necesidad de conocimiento técnico altamente especializado que requiere un tribunal que se dedique a resolver materias de índole tributaria.

Dentro de los procedimientos de mayor presencia encontramos precisamente el estudiado en este trabajo, vale decir el Procedimiento General de Reclamo. De tal manera que en el año 2016, de las 1592 causas ingresadas, 1379 correspondían a causas tributarias, de las cuales 1054 correspondían al procedimiento general de reclamación, igual panorama ocurre con las causas en tramitación.

Este evento da cuenta de la alta aplicación del procedimiento en cuestión, además de la necesidad de reformar éste, dado que la carga de los tribunales, viene dada principalmente por la presencia de este procedimiento.

Este panorama no muestra indicios de mejora, aun más, hay que considerar que con la implementación de diversas normas sustantivas -las cuales se encaminan hacia la especialización y tecnicidad en la materia, como por ejemplo, la norma general antielusiva- el

¹⁰ TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO. Reportes Estadísticos/ Estadísticas consolidadas. En línea: http://www.tta.cl/opensite_20110606144558.aspx

problema podría agravarse debido a que necesariamente habrá un mayor ingreso de causas por este concepto a los tribunales. Siendo esta una norma con alcances amplios y de interpretación más bien difusa, es previsible que existirán discordias a este respecto, lo que agravaría la situación

Íntimamente ligado a este evento se encuentra la duración de los juicios tributarios, ya habiendo analizado anteriormente los aspectos procesales del reclamo podría preverse que dichos procedimientos no debiesen extenderse demasiado; pues los plazos son relativamente breves; sin embargo esto no es lo que se verifica en la práctica, ya que por un lado además de la instancia en el TTA, existe la posibilidad de recurrir a la Corte de Apelaciones y posteriormente a la Corte Suprema, lo cual puede dilatar bastante el procedimiento.

A propósito de lo tocante a la materia recursiva, es común ver en los recursos de apelaciones la institución de la adhesión a la apelación; ésta se verifica cuando en primera instancia la sentencia no ha satisfecho a ninguna de ambas partes. Respecto a este punto, cobraría especial relevancia el trámite de conciliación, ya que se buscaría precisamente armonizar la pretensión de ambos sujetos, propendiendo a una menor duración en los juicios.

La importancia en la duración de los juicios, trasciende a la mera necesidad de un resultado expedito. En primer lugar, atenta contra el principio de celeridad en los juicios tributarios.

En algunas ocasiones, dicha falencia además entra en conflicto con el derecho a ser oído con las debidas garantías en un plazo razonable y el derecho a un debido proceso, transgrediendo, de esta manera garantías aseguradas por la Constitución y por el Pacto de San José de Costa Rica, en tal sentido, es posible hacer alusión a diversos fallos, como “Refractarios RHI Chile Ltda con SII” Rol N° Civil- Ant- 3360-2017, de 9 de Enero de 2018, en el cual la Corte de Apelaciones acogió la petición de la empresa reclamante, acogiendo la excepción perentoria de prescripción interpuesta por el contribuyente, quien indicó que desde la presentación de su reclamo, hasta la notificación de la sentencia definitiva, habrían transcurrido 9 años con 4 meses y 6 días; en el mismo sentido la causa “Comercial e Industrial Hochschild S.A. con SII” Rol N° Civil- Ant- 3361-2017, en la cual transcurrieron 10 años 7 meses y 8 días. Respecto de ambas causas, la Corte de Apelaciones de Santiago estimó que la acción del Fisco para el cobro de impuestos se encontraba ampliamente prescrita. En la actualidad ambas causas se encuentran en relación en la Corte Suprema, por tanto aún no existe pronunciamiento del máximo tribunal.

En la misma línea y de manera más ilustrativa se encuentra el caso “Fernando Echavarrri Borsotto con SII”¹¹ cuyo proceso se extendió durante 19 años, y respecto del cual la Corte Suprema estima que tal extensión de tiempo infringe la garantía de ser juzgado en un plazo razonable, acogiendo por tanto el recurso impetrado por el contribuyente.

Sin perjuicio de los fallos citados, es dable hacer presente que en casos de esta naturaleza en que es invocada la Convención Americana de Derechos Humanos, ha sido un tema cuestionable dicha invocación por parte de personas jurídicas, lo cual es de gran relevancia práctica puesto que en materia tributaria, muchos de los actores son precisamente personas jurídicas, también llama profundamente la atención la cantidad de años que es preciso que transcurran para que los tribunales estimen procedente las alegaciones de prescripción.

Por último, otra advertencia que ya se adelantó en párrafos anteriores, respecto al aumento en el número de causas que llevan los Tribunales Tributarios y el tiempo que estos juicios demoran, es el hecho que se da en la práctica, relativo a que el mayor número de causas se concentra en la Región Metropolitana, principalmente en el Tercer y Cuarto tribunal de dicha región, estos cuentan además con el mayor número de causas pendientes o en tramitación, de tal manera que según los reportes estadísticos, del año 2010 al 31 de Diciembre de 2017¹², el número de causas ingresadas ascendía a 8.707, de las cuales correspondían 1124 corresponden al Tercer Tribunal de la Región Metropolitana y 1436 al Cuarto Tribunal de dicha Región, vale decir, casi un 30% del total de ingresos se encontraba concentrado en estos dos tribunales.

En definitiva la disímil y desproporcionada presencia de las causas a lo largo de las diversas regiones, da cuenta de diversos factores que vale la pena cuestionarse: en primer lugar la dotación de jueces por tribunal no parece condecirse con el número de causas que deben llevarse a cabo en cada uno de estos; luego la carga de trabajo es mayor no sólo en términos numéricos sino que también en cuanto a su complejidad, ya que es presumible que en la Dirección de Grandes Contribuyentes, los juicios revestirán mayor complejidad, que en un reclamo presentado por una empresa pequeña, tanto por los temas tratados, por la forma de organización empresarial así como la cuantía del asunto.

¹¹ CORTE SUPREMA. Sentencia Rol Nº 15929-2016 de 10 de Enero de 2017

¹² TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO. Estado de Causas Tributarias y Aduaneras 2017. En Línea: http://www.tta.cl/web_tta/index.php/datos-del-tta/reportes-estadisticos

No obstante, el panorama anterior debería mostrar una mejoría toda vez que dentro de las modificaciones incorporadas por la Ley 21.039 se encuentra una redistribución de causas, de tal manera que se garantice una mayor paridad entre la carga de trabajo de los diversos tribunales, logrando así una mejor administración de justicia

b) ¿Asimetría de las partes en el juicio?

Otro factor a tener en cuenta dentro del Procedimiento General de Reclamo Tributario es respecto a que si las partes se encuentran en una relación simétrica o no.

Dicha asimetría puede abarcar distintas aristas. Por un lado, debemos referirnos a la situación en que se encuentra un contribuyente frente al Servicio de Impuestos Internos, tanto respecto a la información y conocimiento técnico, como también analizar si existen o no aspectos procesales que puedan favorecer a una u otra parte.

Por otro lado hay que analizar si esta supuesta asimetría abarca a todo contribuyente por igual; o si por el contrario, en el global de contribuyentes hay algunos que se encuentren en una mayor desventaja que otros.

Teniendo en cuenta que el SII es un organismo especializado en materia tributaria, debe presumirse su experticia al momento de enfrentar un conflicto frente al TTA, por lo cual de entrada existiría una ventaja frente a un contribuyente de menor tamaño que por ejemplo, presenta un reclamo por primera vez ante el Tribunal Tributario.

Deben además considerarse ciertos aspectos procesales al momento de enfrentar un juicio por reclamo tributario. Dentro de todo tipo de procedimiento, la fase que más importa es la probatoria, porque es en ésta en que cada parte demostrará la veracidad de sus argumentos y probará un mejor derecho frente a la pretensión deducida.

El artículo 21 del Código Tributario, radica la carga probatoria al contribuyente ya sea por medio de contabilidad o documentos, a fin de acreditar sus declaraciones, la naturaleza de los antecedentes y el monto de sus operaciones. De diversas lecturas jurisprudenciales, se puede extraer el hecho de que los contribuyentes consideran que dicho artículo no se condice con el

artículo 1698 del Código Civil, ya que este último precepto ordena que quien alega un derecho es quien debe probarlo. Para estos contribuyentes, quien alega el derecho es el Servicio de Impuestos Internos, toda vez, que ellos son quienes estiman que existen irregularidades en las obligaciones tributarias.

Este es un problema no resuelto, porque por una parte, es posible encontrar opiniones a favor de que efectivamente existe una inversión en la carga de la prueba; mientras que otras estima que no existe tal inversión, sino que sólo se trata de la forma en que está regulada la prueba en materia tributaria, es decir se trataría de un principio general en esta materia. De todas maneras esto en nada altera el resultado obtenido, así la Corte Suprema en diversos fallos ha sostenido que la carga probatoria incumbe siempre al contribuyente.

La Corte Suprema ha dicho a este respecto, que el artículo 21 es el principio general argumentando que en primer lugar es el contribuyente quien debe probar la veracidad de sus declaraciones, primero en la etapa administrativa, y que el Servicio, en su indagación y fiscalización puede encontrar inconsistencias o errores, y que es el contribuyente quien se alza al efectuar un reclamo ante el tribunal, por ende corresponde a éste probar los hechos¹³.

La jurisprudencia en tanto reconoce esta facultad como un principio general en justicia tributaria. Y si tomamos en cuenta las reglas de especialidad todo apunta a que debería primar el precepto del Código Tributario, por sobre el del Código Civil, considerando además la línea argumentativa de la Corte Suprema sí correspondería a un principio general en materia tributaria. Sin embargo, este hecho no lo hace necesariamente aceptable o “justo”. Algunos consideran que si bien existe una presunción de legitimidad del acto administrativo, dicha presunción no sería suficiente para formar la convicción del juez y que en caso alguno podría sentar un principio de duda en favor de la Administración¹⁴ y en menoscabo de los derechos del contribuyente, teniendo en cuenta la presunción de buena fe que debe tenerse respecto de éste, que en lo aparente es pasada a llevar sin una fundamentación correlativa que trascienda a lo meramente legal.

La segunda arista que debe atenderse es aquella que dice relación con las diferencias en cuanto al acceso a la justicia trascendiendo a lo formal, vale decir en un sentido más real; y es que por

¹³ CORTE SUPREMA. Sentencia Rol 9362- 2009. De 30.03.2012

¹⁴ MICHELI G. 1961. La Carga de la prueba. Buenos Aires. p. 278

cuestiones fácticas no todos los contribuyentes cuentan con la misma posibilidad de litigar ante los tribunales.

Dicha tarea requiere tiempo y recursos, con los que muchas veces pueden no contar los pequeños contribuyentes, esto dice relación también con la duración de los juicios y la forma en que esto constituye un desincentivo para quienes pudieran optar por reclamar ante el TTA.

Los grandes contribuyentes entonces, se encuentran en una situación más ventajosa respecto de los contribuyentes más pequeños. Un posible panorama para estos últimos podría ser el desistir de los reclamos deducidos o de plano, no efectuarlos, viendo así mermado su derecho. Esto podría encontrar su solución en la incorporación del trámite de conciliación, toda vez, que la duración del procedimiento, ya no sería un desincentivo para estos contribuyentes, pudiendo esperar un resultado más favorable y expedito a sus pretensiones.

Sin perjuicio de lo anterior, un asunto que es transversal al tamaño de los contribuyentes, es aquel que dice relación con el interés del 1,5% mensual aplicado al impuesto reajustado según el índice de precios del consumidor, según lo preceptuado por el artículo 53 del Código Tributario en concordancia al artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Renta. De manera tal, que el contribuyente que desee reclamar un acto administrativo del Servicio, deberá arriesgar un eventual incremento del 18% anual (sobre el impuesto reajustado según el IPC), lo cual según el promedio de demora de los juicios tributarios puede fácilmente dar como resultado que el contribuyente termine duplicando su deuda.

En este tema no existe igualdad de partes, toda vez que en la situación contraria, vale decir, en caso de que el acreedor sea el contribuyente, porque se le deba la devolución de alguna cantidad, en estos casos, el interés que debe soportar el Servicio, ya no es del 1,5%, sino, solamente del 0,5%, en este sentido, queda de manifiesto que existe en esta arista un costo de litigación demasiado alto para el contribuyente, un riesgo que debe considerar al momento de decidir si desea efectuar un reclamo; lo cual, lejos de propender a la igualdad, aumenta la asimetría de las partes en el juicio tributario.

Tal desproporción ha sido objeto de la acción de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, en este sentido, el Tribunal Constitucional ha estimado en diversos fallos, que tales normas no pueden transgredir ciertos límites, a saber el primer límite sería la cláusula penal enorme; en

segundo lugar la usura y proporcionalidad; finalmente debe encontrarse limitado por razonabilidad económica aplicada al caso concreto.

En tal sentido, conviene hacer referencia a un fallo del Tribunal Constitucional, del 25 de Octubre de 2018, quien conociendo de un recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad dio lugar al mismo, al efecto, me parece relevante citar el siguiente fragmento de dicha sentencia que en su considerando octavo, señala: *“Que en tal sentido, entonces, es evidente que el incremento inexorable de los intereses de que se trata, mientras se ventilan los reclamos, agudizan la situación adversa del justiciable y deviene en un vehículo tendiente a disuadirlo de impugnar o a desistirse de las demandas interpuestas.*

Tal arbitrio inhibitor turba el ejercicio legítimo del derecho a la acción, inseparable de aquel derecho material que por su intermedio se defiende...”¹⁵.

El razonamiento del tribunal, así como los antecedentes anteriormente expuestos, dejan en evidencia que dichos intereses derivan en un desincentivo y una merma al derecho de acción por el cual los contribuyentes pudieran materializar sus pretensiones

c) Cumplimiento de los objetivos perseguidos por el Reclamo Tributario

De la lectura del artículo 124 se puede extraer que el objetivo del reclamo tributario, para el contribuyente es satisfacer un interés actualmente comprometido. Dicho interés se va a traducir en el reconocimiento del cumplimiento de su obligación tributaria, o en alguna eventual devolución, o el reconocimiento de alguna partida o elemento que haya considerado en su determinación de impuesto, lo cual va a derivar en evitar pagar más de lo determinado por el Servicio.

Por otro lado el Servicio, al no estar conforme con el comportamiento del contribuyente en cuanto tal, va a propender a que éste cumpla con la obligación que considera incumplida.

Por último y de una trascendencia mayor, cabe considerar que la instauración de los TTA tiene como objetivo la dotación de un tercero imparcial en la resolución de estos conflictos, por ende

¹⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Considerando Octavo, Sentencia Rol. Nº 3440-17 INA

hoy el Procedimiento General de Reclamo y en general la Justicia Tributaria, tiene como tarea dar solución a los conflictos sobre los cuales recae, de manera objetiva, en el entendido de que se trata de un tercero imparcial quien resuelve el conflicto, haciendo primar el cumplimiento del derecho, por sobre las pretensiones particulares de cada parte.

La manera en que actualmente están siendo resueltos los procedimientos de reclamo puede no cumplir a cabalidad con los objetivos del mismo. Esta afirmación tiene su sustento en lo analizado en las páginas precedentes. Por una parte, con una larga duración de los juicios, no se satisface en su totalidad la pretensión de cada parte, que es la obtención del reconocimiento de su derecho, en un tiempo prudente y oportuno.

Por otro lado, una sentencia revocada por un tribunal superior de justicia, que puede no contar con la misma especialización que un tribunal tributario, puede no siempre aplicar la norma especializada adecuada, o su correcta interpretación.

De esta manera, un trámite alternativo de solución de controversias, como la conciliación podría salvaguardar todos estos objetivos, por un lado, se concilian los objetivos o pretensiones de ambas partes, y a la vez satisface el respeto y cumplimiento del derecho, que es la tarea del TTA, toda vez que el juez tributario al actuar como conciliador, puede salvaguardar su labor, en contraposición a lo que podría ser una negociación directa entre las partes, que podría prestarse a discrecionalidades o abusos. Este trámite podría asegurar una duración más acotada de los procedimientos, satisfaciendo las pretensiones de cada parte en un tiempo oportuno, siendo esto último un incentivo para el uso de este procedimiento.

CAPÍTULO II: PROYECTO DE LEY QUE PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA DEL 2015

1. Antecedentes previos

En este capítulo se analizará el recientemente concluido Proyecto de Ley que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, individualizado como boletín 9892-07 de la Cámara de Diputados.

Dicho proyecto encuentra sus antecedentes en la Ley 20.322 que implementó por primera vez y de forma paulatina la incorporación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Por tanto la necesidad de reformar y perfeccionar la justicia tributaria mediante este proyecto de ley se construye a partir de la experiencia de la aplicación de la mencionada ley 20.322, en concreto de la experiencia adquirida por la implementación de los TTA.

De igual manera es consecuencia de las modificaciones efectuadas al sistema impositivo mediante la ley 20.780 y posteriormente la ley 20.899; y además, por el compromiso adquirido en el Protocolo de Acuerdo, firmado el ocho de julio de 2014, entre el Ministerio de Hacienda y los miembros de la Comisión de Hacienda del Senado en el marco de la tramitación de la Reforma Tributaria, todo esto según da cuenta la Presidenta de la República, en el mensaje presidencial, que dio inicio a este proyecto de ley.

a) Implementación de la Ley 20.322

La Ley 20.322 en cuanto creó la figura de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, es uno de los inicios del forjamiento de una justicia tributaria especializada y más imparcial.

La creación de esta ley, según consta en su historia¹⁶, fue motivada por la necesidad de contar con tribunales independientes e imparciales, y así de este modo dar cumplimiento al derecho de

¹⁶ BIBLIOTECA del CONGRESO NACIONAL. Historia de la Ley Nº 20.322. Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.

debido proceso en materia tributaria; además de superar las limitaciones que en la época del proyecto de dicha ley tenía la judicatura tributaria (cuya primera instancia se encontraba radicada en los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos); pero sin perder de vista los niveles de eficiencia y oportunidad, evitando caer en un sistema engorroso, caro y lento; y debiendo resguardar tanto el interés fiscal, como los derechos de los contribuyentes.

Como ya se ha dicho, la implementación de estos tribunales fue de manera paulatina, en las distintas regiones del país, comenzando el año 2010 y finalizando hasta el año 2013, a partir de dicho año recién - y aun, de manera posterior- se pudo comenzar a ver los resultados reales de la implementación de dicha norma.

En este sentido, comenzaron a vislumbrarse algunas falencias o puntos que debían ser perfeccionados o mejorados de la ley, toda vez que anterior a esto, no había institución similar a la de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, estos como novedad no cuentan con precedentes similares, por lo cual fue necesaria la experimentación a fin de hallar los puntos clave para modificar y perfeccionar la justicia tributaria.

En tal sentido, se constataron problemas como por ejemplo la heterogénea carga de trabajo de los tribunales, así como la duración dispar de los juicios (también asociados a las diversas regiones del país), además se constataron diversas necesidades tanto institucionales, como procedimentales, para mejorar la justicia tributaria y aduanera. Tales necesidades serán descritas posteriormente al momento de analizar el proyecto propiamente tal, en conjunto con las propuestas del mismo.

b) Protocolo de acuerdo de 08/07/2014 y Reforma Tributaria

Este protocolo corresponde a un documento firmado por el Gobierno, representado por el Ministro de Hacienda y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado.

Tal documento, parte indicando su propósito de generar ingresos permanentes para el Gobierno, a fin de cubrir los gastos permanentes con el objeto de responder a las responsabilidades fiscales; así como lograr una mejor distribución del ingreso por medio de la equidad tributaria. Dichos propósitos serían los perseguidos por medio de la Reforma Tributaria.

Este protocolo de acuerdo corresponde, en definitiva, según lo indican sus suscriptores, a la manifestación de voluntad de perfeccionar ciertos puntos de la Reforma Tributaria a fin de que ésta contara con una aprobación más expedita.

Los puntos abordados en dicho protocolo, corresponden a temas relativos al ahorro e inversión (tanto de empresas como personas); así como la eliminación de la retención del 10%; los beneficios a las empresas de menor tamaño como la renta presunta y el artículo 14 ter incorporado por la Reforma; el estatuto aplicable a las cooperativas; los temas relativos a viviendas. Especial relevancia tiene el tema de las atribuciones del SII; el impuesto a timbres y estampillas; inversión extranjera; impuestos verdes; ganancias de capital en personas naturales; impuestos correctivos (tabaco, bebidas alcohólicas); Compensaciones (restricción de la deducción de Goodwill como gasto, eliminación de la recuperación de PPM como I. adicional; eliminación del beneficio de la depreciación instantánea). Mercado de capitales y normas de Inversión Pasiva en el Extranjero; Exenciones de IVA y derechos aduaneros en la importación de carros y otros vehículos para el Cuerpo de Bomberos; entre otras.

Otro antecedente en la misma línea es aquel que fue planteado por el Subsecretario de Hacienda, Alejandro Micco, quien expresó que en la discusión de la Reforma Tributaria se adoptaron una serie de nuevas atribuciones para el Servicio de Impuestos Internos.

En este contexto, el Ejecutivo se comprometió a hacer las correcciones necesarias para que los contribuyentes que se consideraran perjudicados pudieran ventilar sus reclamos ante esta instancia, la que debía ser fortalecida para dar una respuesta oportuna¹⁷.

Todas estas temáticas y en general la Reforma Tributaria introducida por la ley 20.780 y posteriormente por la Ley 20.899 suponen un gran cambio en el sistema impositivo. Dicho cambio trae consecuencias en los procedimientos que se originarán con motivos de la aplicación de esta reforma, por lo cual éste es otro de los antecedentes que tiene el Proyecto de ley que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, y así lo ha reconocido la Presidenta Michelle Bachelet, en su iniciativa para tramitar dicho proyecto¹⁸.

¹⁷ MICCO A. 2016. Exposición del proyecto, en Sesión de 21 de diciembre de 2016 del Senado

¹⁸ BACHELET M. 2015. Mensaje nº 1232-362. Pp. 2

2. Mensaje 1232-362

El 27 de Enero del año 2015, la Presidenta de la República emitió el mensaje nº 1232-362 con el que se inició el Proyecto que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera.

Para la formulación de la misma, el Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, realizó un análisis de las diversas materias a través 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, entre ellos Círculo Legal de ICARE, Colegio de Abogados de Chile A.G., International Fiscal Association y del Instituto Chileno de Derecho Tributario, además de recibir la opinión de otros expertos en la materia.

Mediante este proyecto se reconocieron tres objetivos principales: en primer lugar el perfeccionamiento de la institucionalidad de la justicia tributaria y aduanera; en segundo lugar, el mejoramiento de los procedimientos e incorporación de nuevas etapas a estos; y por último el establecimiento de la tramitación electrónica en los procedimientos tributarios y aduaneros.

Para el primer objetivo, a fin de fortalecer la institucionalidad, el proyecto propuso establecer:

- i. Un nuevo sistema de remuneraciones, a través de una escala de remuneraciones propia para los TTA, lo cual comprendería: una escala de sueldos base mensuales, así como asignaciones de responsabilidad, remuneraciones ligadas a desempeño, bonificaciones por obtención de título profesional (para administrativos y auxiliares), asignación de zona, asignación de antigüedad (para resolutor, profesional experto, administrativo y auxiliar).
- ii. Planta de los tribunales y redistribución de causas en la Región Metropolitana, para esto se propone aumentar la planta de los tribunales a 139 cargos, la cual actualmente se encuentra reducida a 127, revirtiendo la situación originada por la Ley 20.752 que efectuó dicha reducción.
Sumado a este incremento se resguarda que los tribunales que hoy cuentan con mayor carga de trabajo, cuenten con personal suficiente, particularmente los Tribunales de la región Metropolitana, Valparaíso, Iquique y Temuco.

En cuanto a la distribución de causas, ésta afectaría a la Región Metropolitana. Se propone que se realice una distribución de causas entre los cuatro tribunales de la región, mediante un procedimiento objetivo y general, el cual debe ser fijado mediante auto acordado que debe ser dictado por la Corte de Apelaciones de Santiago.

- iii. Otras materias: se contempla en el proyecto un subconjunto denominado en el mensaje como “otras materias”. Éstas dicen relación con modificaciones destinadas a mejorar la gestión del personal, entre ellas cuenta la diferencia de sueldo en casos de subrogación de jueces y secretarios. Y por otro lado, ajustes a la Unidad Administradora de los TTA, entregándoles la responsabilidad de asumir los gastos de organización y coordinación de actividades de capacitación, habilitación y perfeccionamiento del personal.

En cuanto a los dos objetivos restantes, perseguido por este proyecto, vale decir el mejoramiento de los actuales procedimientos y la tramitación electrónica, se contemplan modificaciones tales como:

- i. Creación del trámite de Audiencia de Conciliación en el Procedimiento de Reclamación Tributaria.

A este respecto el proyecto hizo presente que de acuerdo a la experiencia recogida, la mayoría de los conflictos tributarios, pueden resolverse entre las partes, en una etapa previa a la dictación de la sentencia definitiva, destacando que es posible acelerar la solución de un proceso, en tanto exista un tercero imparcial que proponga soluciones a dichos conflictos.

De tal manera que, mediante la creación de este trámite se busca que sólo los casos que no tiene una solución aparente en una instancia previa sean los que precisen de la resolución del TTA por medio de una sentencia definitiva y eventualmente de la sentencia de los tribunales superiores de justicia. Dicha modificación contribuiría al ahorro de recursos del Estado y a la disminución de los tiempos de resolución de las contiendas jurídicas.

Se previene asimismo, que la conciliación es una herramienta compatible con la naturaleza de los pleitos tributarios, y más aún, deseable, en términos de contar con

una administración de la justicia más eficiente, destacando además, que el hecho de que el eventual acuerdo sea propuesto por un tercero imparcial y realizado en sede judicial, lo dota de la debida transparencia.

Añade también, que esto no atenta contra la naturaleza legal de las obligaciones tributarias, ni el estatuto constitucional en lo relativo a que sólo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos o exenciones, motivo por el cual se han excluido ciertas contiendas que no pueden ser materias de conciliación (exclusiones que serán revisadas en detalle, en los capítulos posteriores).

ii. Incorporación del trámite de Observaciones a la Prueba.

Para la incorporación de este trámite, se propone una modificación al Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas, para que las partes, vencido el término de prueba, puedan presentar sus observaciones a la misma dentro de los diez días siguientes éste, mediante un escrito.

iii. Mejoras en el Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria.

Respecto a esta materia se amplía el plazo para que los contribuyentes puedan presentar el recurso de 15 a 30 días. Por otro lado se amplía el plazo para que el Servicio se pronuncie, de 50 a 90 días. Y se establece expresamente que la interposición de este recurso suspende el plazo para presentar el Reclamo Tributario ante el TTA.

iv. Expediente y tramitación electrónica de causas.

Se incorpora tanto en el Código Tributario, como en la Ordenanza de Aduanas la incorporación de un registro electrónico de todos los procedimientos en medios digitales, los cuales deben ser aptos para dar la debida fe y garantizar la conservación y reproducción de su contenido. Estima la presidenta que dentro de las ventajas de la tramitación electrónica se cuentan, una mayor facilidad en la tramitación, disminución de los tiempos de la misma, se permite un mejor acceso, veraz y más oportuno a los procedimientos, y la maximización del espacio físico de los tribunales.

En lo referente a la estructura del proyecto, éste está compuesto por cuatro artículos permanentes y cinco artículos transitorios.

El artículo 1 introduce modificaciones a la Ley 20.322, por lo tanto este artículo se hace cargo del sistema de remuneraciones y el aumento de planta de los tribunales, así como la distribución de causas, y la distinta asignación de personal que se efectuará entre los tribunales de las diversas regiones.

El artículo 2 por su parte, que es el que más interesa para efectos del análisis de este trabajo, pues contiene modificaciones al Código Tributario. Estas modificaciones dicen relación con la nueva tramitación electrónica que se pretende instaurar; las mejoras al procedimiento de Reposición Administrativa voluntaria; así como la incorporación del trámite de observaciones a la prueba, al Procedimiento General de Reclamo; y particular relevancia cobra la incorporación del artículo 132 bis, pues éste es el que contiene el trámite de Conciliación.

Inmediatamente después, el artículo 3 del proyecto se encarga de introducir las modificaciones a la Ordenanza de Aduanas, en torno a materias análogas, tramitación electrónica, observaciones a la prueba, incorporación del trámite de conciliación a los procedimientos aduaneros.

El artículo 4 es el último artículo permanente del proyecto y contempla la derogación del artículo primero transitorio de la ley 20.752 en el entendido de que esta ley había reducido el personal de planta de los tribunales de 137 a 127 cargos.

3. Boletín 9892-07 de la Cámara de Diputados

Habiendo ya expuesto el proyecto de ley que será motivo de análisis, es momento de analizar la discusión del mismo, teniendo presente las discusiones, observaciones y recomendaciones que se originaron en la tramitación de éste.

La discusión de este proyecto se encuentra contenida en el boletín 9892-07 de la Cámara de Diputados, en donde se pueden encontrar las observaciones que han realizado diputados, senadores, así como también los diversos expertos en la materia, además del Informe de la Corte Suprema y el Informe de Hacienda en esta materia.

En este acápite se expondrá la discusión de dicho proyecto en sus diversas etapas, sin embargo, acotado sólo en lo pertinente al segundo objetivo de dicho proyecto, vale decir, al mejoramiento

de los procedimientos tributarios, en particular de la incorporación del trámite de Conciliación en el Procedimiento General de Reclamo Tributario, que es el tema central de este trabajo.

Por ende la exposición y análisis siguiente gira en torno al artículo 2 permanente del proyecto de ley, especialmente en la modificación del artículo 132 y la incorporación del artículo 132 bis al Código Tributario.

Dicho artículo, en la propuesta original estuvo contemplado en el artículo 2 n° 8) del proyecto y redactado de la siguiente manera:

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.”.

Lo transcrito precedentemente, corresponde a la propuesta original, y como veremos más adelante, esta propuesta sufrió modificaciones a lo largo de la tramitación del proyecto, pero sobre todo durante el primer trámite constitucional, tales modificaciones tienen incidencia importante en la práctica en lo que respecta al trámite mismo y la manera en que finalmente quedó redactado.

a) Primer trámite constitucional

El día 5 de enero de 2016, en la sesión nº 161 se aprobó en general por la unanimidad de los diputados presentes la iniciativa de la Presidenta de legislar.

En dicho trámite, presentó el proyecto, el subsecretario de Hacienda, Alejandro Micco, quien al referirse a la conciliación, destacó su efectividad para reducir los tiempos de resolución de las causas y los costos de las mismas. Por otro lado, el director de la Unidad Administradora de los TTA, el Sr Andrés Schiappacasse, indicó la conveniencia de la incorporación del trámite de Conciliación al Procedimiento General de Reclamo Tributario, para hacer más expedito dicho procedimiento y por ende lograr una mayor eficiencia, teniendo en cuenta que el sistema está fuertemente recargado en la región Metropolitana y otros puntos en donde la actividad económica también era alta; en el mismo sentido se pronunció el coordinador tributario del Ministerio de Hacienda, el señor, Alberto Cuevas.

En la discusión general, al momento de referirse a la conciliación el debate giró en torno a dos tópicos principalmente, a saber: la armonía del trámite de conciliación con ciertos principios que rigen en materia tributaria y sus alcances por un lado; y la oportunidad procesal para efectuar el llamado a conciliación, por otro.

En cuanto al primer tópico, el diputado Ceroni se mostró preocupado por las observaciones hechas por la Corte Suprema¹⁹, a la incorporación del trámite de conciliación, que a juicio de ésta implicaría establecer tributos y exenciones fuera del ámbito legal pudiendo plantearse vicios de inconstitucionalidad.

El diputado señor Soto añadió que en cuanto a la conciliación, el proyecto lidia con Tribunales Administrativos, que tienen un complejo ámbito de competencia, tanto por la introducción de la conciliación a nivel judicial, sus parámetros, límites y por cómo se armoniza con la conciliación al interior del SII e incluso en sede del CDE.

También se discutió acerca de la tensión que podría existir entre el trámite de conciliación y el principio de legalidad, diciendo que fue un tema muy debatido en sede ejecutiva, pero que finalmente se llegó a la conclusión que no existía tal pugna, puesto que la conciliación no puede crear ni sustituir ningún tributo y que sólo se trata de un equivalente jurisdiccional que lo que hace es sustituir a una sentencia, sin poder exceder lo que pudiera haber hecho ésta. A este respecto

¹⁹ CORTE SUPREMA. 2015. Informe contenido en el oficio 42-2015

agregó que el SII no puede crear ni condonar tributos, ni en sede jurisdiccional ni en sede administrativa, pero sí los intereses y multas; y de la misma manera, lo que podría hacer es llegar a un consenso respecto a si el hecho gravado se produjo o no.

Guillermo Infante, académico de Derecho Tributario, estimó que el trámite de conciliación era uno de los más complejos del proyecto. Esta complejidad radica a juicio del académico en que se tendrá que conciliar sólo en torno a pretensiones, dado que la facultad del Servicio sólo permite condonar intereses y multas; y no sobre los impuestos en sí mismos. Sin embargo destacó las ventajas de que una instancia como ésta se desarrollara en sede judicial y no en sede administrativa, debido a la transparencia e independencia que ello implica. Asimismo el profesor consideró defectuosa la redacción original de esta norma en el proyecto, ya que reconoce la conciliación en caso de “error o vicio manifiesto”, limitándola solamente a las causas ya judicializadas en la hipótesis del artículo 6 B) N°5 del Código Tributario, que hace referencia a vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos, situaciones que no son tan usuales, por lo que los escenarios útiles de la instancia de conciliación quedarían reducidos. Por último consideró necesario hacerse cargo de los principios en juego, vale decir el principio de legalidad e igualdad por un lado; y por otro lado la eficiencia de recaudación.

El Sr. Meriño indicó que la novedad del trámite de conciliación no implicaría necesariamente una menor carga de trabajo para los tribunales pero tampoco significa sobrepasar las facultades del SII, porque se trata de una instancia previa en la que se tienen en cuenta sólo pretensiones y que la obligación propiamente tal se determina en la sentencia de término, por lo tanto a su juicio lo que sucede entremedio puede ser discutido, y estimó que este trámite trae beneficios tanto para el contribuyente, como para la autoridad tributaria.

El diputado Monckeberg señaló que en materia tributaria hay muy pocos aspectos que estén sujetos a la voluntad de las partes, por lo cual la aplicación de una instancia como la conciliación podría no tener una importancia real en la práctica.

En respuesta a esto el Sr. Meriño, reiteró que existen montos muy importantes sometidos a juicio y el SII tiene serias limitaciones para llegar a acuerdos, mientras que el juez podría solucionar estos problemas. No obstante, el profesor Infante en esta primera discusión, reiteró que efectivamente la redacción actual de la norma de conciliación es demasiado restrictiva al exigir error manifiesto, en circunstancias que la conciliación sería ventajosa en asuntos que no

necesariamente dicen relación con vicios o errores manifiestos, sino que con temas que están sujetos a la discusión de las partes.

En cuanto al segundo tópico, es decir, el momento en el cual se realiza el llamado a conciliación, el asesor, Sr Cuevas, manifestó, que fue materia de debate por los expositores el tema de la conciliación, y se plantea en la indicación, que producido el reclamo de los giros la conciliación se podrá producir en dos etapas. La primera, no es obligatoria, el tribunal podrá llamar a conciliación, una vez terminada la etapa de discusión. En cambio, sí será obligatorio el trámite una vez acabada la etapa de observaciones a la prueba, que se adiciona.

Otros diputados expresaron que la propuesta original al situar a la conciliación una vez rendida la prueba, indicando que sería más factible llegar a conciliación antes de rendirse la prueba, pues una vez rendida ésta, “estaban todas las cartas sobre la mesa”, y las posibilidades de llegar a conciliación, a esa altura del proceso se verían reducidas.

El diputado señor Chahin señaló que a mayor incertidumbre, mayor posibilidad de conciliar, pero cuando ya las pruebas están rendidas, y hechas las observaciones a la prueba, era más difícil llegar a una conciliación, añadió además que una auténtica conciliación debiese darse al término de la etapa de discusión, y antes de la prueba.

El asesor señor Cuevas expresó que efectivamente en una primera instancia se pensó en permitir que el llamado a conciliación se efectuara en cualquier momento, pero luego se optó por acotarlo a dos oportunidades. Ya que generaba incertidumbre, pues el tribunal podría estar permanentemente llamando a conciliación. Por ello se llegó a acotarlo en dos momentos. Llegando a la conclusión que los momentos que permiten tanto al tribunal como a las partes tener presente la conveniencia de conciliar, son en primer lugar al momento de saber cuáles son las pretensiones de las partes; y en segundo lugar, 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 podría efectuar a petición de parte, indicándose que se buscaba cumplir con el principio de economía procesal. Dado que existe un procedimiento previo administrativo, se fijó que en la discusión sólo fuese facultativo. Además, indicó que conciliación en este proyecto se regula como equivalente jurisdiccional, en el sentido de que la conciliación no podrá hacerse cargo de algo distinto a lo que podría hacerse en la

sentencia definitiva, y en esa lógica no podría condonar impuestos o un tributo aduanero, sino que sólo se podrá acordar respecto de la calificación jurídica de los hechos, la calificación de las pruebas, pero no puede vulnerar el principio de legalidad. Respecto de su oportunidad, señaló que es un tema discutible.

Como contra - respuesta a esto, el Diputado Chahin señaló en la discusión, que a partir de los mismos argumentos, llegaba a la conclusión contraria sobre la conciliación, porque una vez ocurrida la discusión administrativa, el juez ya tendrá todos los antecedentes, y es ahí cuando la economía procesal operaría. Sin embargo, en el momento antes de citar a oír sentencia, no habría economía procesal, porque ahí las expectativas son sumamente aterrizadas. Lo que debiera ocurrir en materia de conciliación, es que agotada la etapa de discusión ocurra el llamado a conciliación.

El diputado Sr. Soto manifestó que en el juicio ordinario la conciliación ocurre al momento de terminar la discusión y que a su juicio, quizás convendría radicar esta posibilidad en esa oportunidad.

Una vez finalizada la primera discusión y a fin de salvar los principales conflictos debatidos se decidió modificar la redacción del artículo 2nº7 y 2nº8 del proyecto (que pasaron a ser en el proyecto 2nº8 y 2nº9 en el mismo). El primero en cuanto a la modificación del actual artículo 132 del Código Tributario, y el segundo en lo relativo de la incorporación del artículo 132 bis al mismo cuerpo legal.

Respecto al artículo 132 acordó incorporarse un inciso que pasará a ser segundo, según el cual, una vez vencida la etapa de discusión haya o no contestado el Servicio, el TTA deberá de oficio o a petición de parte llamar a una audiencia de conciliación a las mismas, que se desarrollará en audiencia oral

Se incorporó además un inciso decimoséptimo y decimoctavo que quedan redactados de la siguiente manera: *“Vencido el término de prueba, y dentro de los diez días siguientes, las partes podrán hacer por escrito las observaciones que el examen de la prueba les sugiera. Cumplido este plazo, se hayan o no presentado escritos, el Tribunal Tributario y Aduanero podrá, a petición de parte, llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 132 bis, citando las 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.”

Por ende, producto de este primer trámite constitucional, el artículo 132 se hace cargo de las oportunidades o momentos en los que es obligatorio, o facultativo efectuar el llamado a conciliación, a este respecto, cabe recordar que el proyecto original contemplaba dicha oportunidad en el artículo 132 bis; oportunidad, que dicho sea de paso, era mucho más extendida en el mensaje dado por el ejecutivo. La modificación además acotó la oportunidad a dos momentos: una vez finalizada la etapa de discusión y una vez terminada la etapa de observaciones a la prueba.

En cuanto al artículo 132 bis se eliminaron sus incisos primero y segundo, pues estas materias pasaron a estar reguladas en el artículo 132, por lo cual el inciso tercero pasó a ser primero; y así sucesivamente. Se indicó, en este nuevo primer inciso que la conciliación podía ser total o parcial; por otro lado, en este mismo inciso se cambió la frase: *“la concurrencia de los elementos del hecho gravado”* por *“la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado”*, esto a fin de hacer caso a las indicaciones y advertencias de la Corte Suprema, en cuanto al principio de legalidad que rige en materia tributaria y para dejar de manifiesto que con la incorporación del trámite de conciliación no se pretende crear o extinguir tributos, en el entendido de que dicha facultad sólo le pertenece a la ley.

Asimismo, se suprimió la frase *“reparables sólo mediante la nulidad del acto administrativo impugnado”* ya que como se observó en la discusión general del proyecto, tal redacción acotaba demasiado los supuestos bajo los cuales se podía conciliar.

En el inciso siguiente de este artículo 132 bis, en cuanto al objeto de conciliación -más precisamente de lo que no puede ser objeto de conciliación- se agregó un párrafo nuevo que pasa a ser parte del inciso segundo de este artículo, quedando redactada esta parte intercalada de la siguiente manera: *“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”*.

El inciso siguiente que trata de la improcedencia de conciliación fue modificado, lo que se decidió en este primer trámite constitucional fue el reemplazo total del inciso, sin embargo, en la práctica esto se tradujo, solamente en el agregado de dos nuevas improcedencias de la conciliación. De tal manera que a las improcedencias ya propuestas, se agrega que la conciliación no procederá en los procedimientos reglado en el artículo 165 del Código Tributario, ni tampoco en los procedimientos respecto de los cuales el Servicio haya ejercido la acción penal.

Otra modificación fue en cuanto al tiempo que se otorga al Director para que se pronuncie acerca de la conciliación, en el proyecto original, era el Juez Tributario quien debía fijar un plazo prudencial, pero tras esta modificación, el plazo es de treinta días, plazo que es fatal y legal, ello de acuerdo a la interpretación de su lectura: *“El Director deberá pronunciarse sobre la conciliación dentro de los 30 días siguientes al término de la audiencia, estando facultado para aceptarla o rechazarla total o parcialmente”*.

La oportunidad en que se podía efectuar el llamado a conciliación también sufrió alteraciones, ya que el proyecto original contemplaba que el Tribunal podía citar a las partes a una audiencia de conciliación en cualquier tiempo, y tras la discusión en la Cámara se fijó dos oportunidades para efectuar el llamado, la primera oportunidad es tras el término del período de discusión y la segunda oportunidad, una vez finalizado el término de observaciones a la prueba.

b) Segundo Trámite Constitucional

En el Senado, casi un año más tarde, por medio de dos sesiones, se llevó a cabo el segundo trámite constitucional de este proyecto de ley.

La primera sesión tuvo lugar el 21 de diciembre de 2016, teniéndose en cuenta sobre todo el segundo informe de la Corte Suprema, el cual a su vez respondió al oficio N° 344-2016, remitido por el Presidente de la Comisión de Constitución, Legislación Justicia y Reglamento.

Evacuando tal oficio, la Corte Suprema, respondió mediante el informe 16- 2016 el cual da cuenta de que si bien, muchas de las observaciones hechas en el primer informe, habían sido acatadas por la Comisión, aún subsistían otras que era necesario modificar. Dentro de dichas

observaciones se encuentran aquellas recaídas sobre el artículo 132 bis, las cuales podrían ser sistematizadas de la siguiente manera:

- i. Subsistencia de la autorización para conciliar sobre los elementos del hecho gravado, la cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas. Sobre este punto el máximo tribunal hizo presente que debía tenerse en cuenta la necesidad de contar con un quorum necesario para otorgar facultades al Director del Servicio para conciliar.
- ii. Otra indicación hecha por la Corte, dice relación con la necesidad de fijar un estándar para hacer uso de la facultad de conciliación, como por ejemplo podría especificarse la naturaleza de los impuestos que podrían ser llevados a conciliación.
- iii. Por último, hizo presente la conveniencia de que la facultad de conciliación debería concebirse como una competencia al procedimiento en su integridad y no limitada a la primera instancia, sino que también debería darse la posibilidad de conciliar en la Corte de Apelaciones y Corte Suprema.

Pese a que la Corte Suprema acordó informar en dicha manera el proyecto, es decir positivamente, pero con las salvedades expuestas, hubo una opinión disidente que optó por informar negativamente el proyecto en lo relativo al trámite de conciliación. Dicha apreciación corresponde a los señores Valdés y Pierry y las señoras Maggi, Egnem y Sandoval quienes se basaron en el principio que rige en materia tributaria en lo relativo a la legalidad en la imposición, luego, ellos estimaron que dicha reserva legal abarca los elementos de la obligación tributaria: hecho gravado, base imponible, tasa o cuantía del tributo y el sujeto, y que estos elementos serían intervenidos, mediante la conciliación.

Continúan en su fundamentación, diciendo que el proyecto contempla como materias susceptibles de conciliación, la concurrencia de los elementos del hecho gravado, la cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas; y otras materias como la ponderación o valoración de las pruebas que por ley debe realizarse, conforme a las reglas de la sana crítica.

Por dichos motivos, estiman que, pese a los resguardos, restricciones y exclusiones, que se tuvieron en la discusión del proyecto, estos no han sido suficientes, y que la conciliación que se propone atenta contra del principio de legalidad de la imposición y las normas legales expresas que regulan el debido proceso en materia tributaria. Por último, indicó la Corte Suprema que

para 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.

En una sesión posterior, celebrada el 4 de Enero de 2017, el Senado oyó la opinión del abogado tributarista Christian Aste, quien se refirió a la incorporación de la conciliación como una instancia particularmente relevante en materia tributaria debido a las exigentes reglas que imperan para determinar intereses y reajustes moratorios de las obligaciones tributarias, lo que importa un incentivo claro para que los recurrentes traten de solucionar pronto la controversia, además manifestó la importancia de clarificar que la conciliación corresponde a un trámite obligatorio, pese a que en su redacción no queda del todo clara tal obligatoriedad. Adicionalmente también estuvo de acuerdo en que tal posibilidad de conciliación debería poder ejercerse también en los tribunales superiores de justicia, sobre todo teniendo en cuenta que para estos tribunales, al no ser especializados, la labor de resolver estos casos, es más difícil. Por último, el abogado hizo hincapié en que la facultad de conciliar le corresponde al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos y que ésta es delegable en el subdirector de fiscalización de esa repartición y en los profesionales que trabajan bajo su dependencia.

En la misma discusión, también se oyó al juez tributario y aduanero de la Región de Los Ríos, el señor Hugo Osorio quien planteó que no basta en materia tributaria que la solución al conflicto sea conforme a derecho, sino, que también se necesita que sea oportuna de tal manera, que a su juicio, un pronunciamiento judicial tardío, por muy arreglado a derecho que esté, pierde su utilidad. En cambio una respuesta judicial oportuna satisface las pretensiones de las partes del proceso y tiene la potencialidad de generar una mutación del criterio del Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a las objeciones suscitadas en el informe de la Corte Suprema, en cuanto a la tensión que podría darse entre conciliación y el principio de legalidad tributaria, se indicó, que ésta puede ser superada, si se considera que la materia de la conciliación son las pretensiones de las partes y los hechos en que se fundan; por ende no se referiría a los impuestos propiamente tales.

Lo anterior, debe armonizarse con el hecho de que también se consideran sistemas de controles internos especiales en el Servicio de Impuestos Internos en materia de delegación para conciliar, y un trámite final de ratificación por la autoridad responsable en la repartición

Como es de observar las mayores alteraciones que sufrió el proyecto original, es decir, el propuesto mediante el mensaje presidencial, tuvo lugar durante el primer trámite constitucional, en el cual se acotaron las oportunidades para efectuar el llamado a conciliación, también se intentó acotar de alguna manera la procedencia del trámite mismo a fin de armonizar la institución con el principio de legalidad, estableciendo ciertas improcedencias para su aplicación y delimitando su objeto. Si bien a nivel de Senado se buscó explicitar aún más este objetivo, (con las indicaciones del Sr. Horvath) hablando lisa y llanamente de pretensiones, esto no fue observado, y la redacción final del artículo 2 n°8 y n°9 del proyecto, que respectivamente modificó el artículo 132 y agregó el artículo 132 bis del Código Tributario quedó zanjada en el Primer Trámite Constitucional.

El Tribunal Constitucional en su pronunciamiento Rol n°3755-17, se pronunció sobre el proyecto de ley, respecto de las disposiciones solicitadas para su control, por la Cámara de Diputados, dentro de tales disposiciones no se encontraba las referentes a la incorporación de la conciliación. No obstante, el Tribunal Constitucional, consideró igualmente necesario discutir acerca de la naturaleza de tal disposición, llegando a la conclusión de que se trata de una ley simple y no una ley orgánica, sin embargo hubo disidencia de cuatro ministros, por considerar que tal disposición revestía el carácter de ley orgánica y también hubo prevenciones acerca de la futura aplicación de la conciliación, las cuales serán revisadas con mayor detalle en el capítulo cuarto del presente trabajo.

Finalmente, el 20 de Octubre del 2017, fue publicada en el Diario Oficial, la ley 21.039, que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera, entrando en vigencia el primer día del mes siguiente a su publicación.

CAPÍTULO III: EL TRÁMITE DE CONCILIACIÓN EN LA LEGISLACIÓN CHILENA

1. Generalidades del trámite de conciliación

La conciliación, corresponde a un método de solución de controversias alternativo a la sentencia judicial que pone término al conflicto jurídico (siempre que se trate de una conciliación total) o a parte de aquel, para los casos de conciliación parcial.

Otra forma de definir la conciliación es como un ‘acto jurídico bilateral, en virtud del cual las partes a iniciativa de un juez que conoce del proceso, logra durante su desarrollo ponerle fin de mutuo acuerdo’²⁰, bajo este concepto, el autor citado, señala que la conciliación no corresponde a un método auto-compositivo puro, ya que requiere de la existencia de un proceso y la intervención del juez.

La conciliación, como método de solución alternativo de conflictos se diferencia de la negociación y la mediación, desde la óptica del Derecho Chileno, en que la primera tiene su origen en sede judicial y la participación del juez es más bien activa, puesto que es el titular de la función jurisdiccional quien propone las bases del acuerdo²¹.

La conciliación en nuestro derecho común se encuentra regulada en los artículos 262 del Código de Procedimiento Civil. Este trámite de conciliación, actualmente necesario u obligatorio, fue introducido en dicho texto legal, mediante la Ley 19.334, publicada el año 1994.

El objetivo de dicha incorporación, fue lograr una mayor rapidez en la tramitación de las causas, poniendo término a ellas de manera prudencial. Asumiendo que la conciliación correspondía a un instrumento procesal que podría propender a la solución de las controversias que en ocasiones suelen extenderse demasiado, evitando así la dilación excesiva en los procedimientos²². La conciliación fue planteada como un método de solución de los conflictos, alternativo a la

²⁰ COLOMBO CAMPBELL. J. 1991. La Jurisdicción en el Derecho Chileno. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Pp.17

²¹ NÚÑEZ OJEDA. R. 2009. Negociación, Mediación y Conciliación, como métodos Alternativos de Solución de Controversias. Santiago. Facultad de Derecho de Universidad de Chile. Pp.10.

²² BCN. Historia de la Ley 19.334

sentencia judicial que salvaguardara los intereses de las partes y cumpliera con los principios de economía procesal dentro de un procedimiento y que entregara una solución más expedita a las partes y una aminoración de la carga laboral de los tribunales, a fin de que estos pudieran avocarse a los asuntos más complejos y permitiendo que los conflictos revestidos de una menor complejidad pudieran ser resueltos a través de un acuerdo entre las partes, que fuera el más conveniente, garantizando la observancia del Derecho y las leyes – de allí que sea necesaria la intervención judicial- pero que a la vez permitiera una solución más pronta, sin tener necesariamente que pasar por todas las etapas del proceso.

El trámite obligatorio o necesario de conciliación, se encuentra regulado en el Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil, el cual a su vez regula el Juicio Ordinario. En opinión de algunos, su ubicación en dicho Libro no es afortunada²³, por ser sus disposiciones de carácter general, aplicables a todo procedimiento, salvo las excepciones contempladas y no sólo acotada al Juicio Ordinario, como podría sugerirlo su actual ubicación.

a) Requisitos para la procedencia del trámite

Al tenor de lo expuesto por el artículo 262, es posible advertir, que deben cumplirse con ciertos requisitos para que sea procedente dicho trámite.

La regla general para que sea procedente el trámite de conciliación obligatorio, es que se trate de un juicio civil en el cual sea legalmente procedente la transacción. La excepción corresponde a ciertos juicios especiales, los que son enunciados en el mismo artículo, los cuales corresponden a los juicios ejecutivos de obligación de dar; de obligación de hacer y de obligación de no hacer; además del caso del derecho legal de retención; la citación de evicción; y en los juicios de Hacienda.

²³ CASARINO V. Mario. 2007. La Conciliación. Manual de Derecho Procesal. Cap. XIII. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Pp. 186

Por lo tanto, la generalidad es que el llamado obligatorio a conciliación es procedente en los juicios civiles ordinarios, salvo las excepciones ya dichas²⁴, sin embargo a juicio de Casarino, estas excepciones no son taxativas, por existir otros juicios en los cuales no sería procedente la conciliación, por no estar las partes facultadas para disponer libremente del derecho material controvertido, como juicios de estado civil, de separación de bienes, entre otros²⁵, por lo tanto las excepciones tendrían que ver con la naturaleza de los derechos alegados y no por una enumeración legal taxativa.

En segundo lugar, es necesario que en dicho juicio civil sea legalmente admisible la transacción, lo que se traduce además en que para efectuar la conciliación por medio de un mandatario se requiere contar con poder especial, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 7 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo esto no quiere decir que exista identidad entre ambas instituciones, a juicio de Mario Casarino, dentro de las principales diferencias, cabe destacar que esta conciliación obligatoria o necesaria, es de carácter judicial, por cuanto tiene cabida dentro del procedimiento, mientras que la transacción es extrajudicial; como consecuencia de lo anterior deriva una segunda diferencia y es que la conciliación es siempre solemne, mientras que la transacción es un contrato consensual; por último la conciliación puede tener diversos y variados objetivos, mientras que en la transacción es necesario que existan contraprestaciones recíprocas.

Por lo general los juicios, en que es admisible la transacción, son aquellos que versan sobre derechos respecto de las cuales las partes tienen libre disposición. Por oposición a esta regla, no se podría transigir sobre derechos indisponibles para las partes; ejemplo de ello son los previstos en los artículos 2450 y siguientes del Código Civil.

En tercer y último lugar, es requisito, para que sea procedente el trámite de conciliación obligatoria, que no se trate de casos en que no deba recibirse la causa a prueba, según lo dispuesto en el artículo 313 del CPC, tal es el caso de cuando el demandado se allana a las

²⁴ MATURANA. Cristián. 2012. Plazos, actuaciones judiciales, notificaciones resoluciones judiciales. Y el Juicio Ordinario conteniendo la teoría general de la prueba. Cap. V Trámite o período de llamado obligatorio o necesario a conciliación. Pp.120

²⁵ CASARINO V. Mario. 2007. La Conciliación. Manual de Derecho Procesal. Cap. XIII. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Pp. 188.

pretensiones del demandante; o cuando aquel no contradice de manera substancial los hechos expuestos por éste; o bien cuando las partes piden que se falle el pleito sin más trámite.

b) Procedimiento

En cuanto al procedimiento del trámite de conciliación, regulado en el Código de Procedimiento Civil, en primer lugar el juez debe citar a las partes a una audiencia de conciliación una vez evacuados los trámites del período de discusión. En aquellos procedimientos que contemplen una audiencia para recibir la contestación de la demanda, se efectuará en ella también la conciliación.

La resolución que cita a las partes a la audiencia de conciliación debe ser notificada por cédula, en virtud del artículo 48 del CPC, ya que ésta ordena la comparecencia personal de las partes. En dicha audiencia las partes deben concurrir por sí mismas o bien por medio de sus apoderados (sin embargo el juez puede exigir la comparecencia personal, sin perjuicio de la asistencia de sus abogados).

En los casos en que exista pluralidad de partes, se llegará a acuerdo de conciliación, sólo con las que asistan y dicho acuerdo será válido sólo para los asistentes, siguiendo el juicio su curso respecto de los ausentes.

En la audiencia de conciliación el juez debe obrar como amigable componedor, tratando de obtener un avenimiento total o parcial del litigio. Para dicho cometido el juez debe proponer las bases del arreglo, sin que estas opiniones lo inhabiliten para seguir conociendo de la causa, de acuerdo al artículo 263.

De la conciliación, ya sea que ésta sea total o parcial, se debe levantar un acta que contenga sólo las especificaciones del arreglo. Dicha acta debe ser suscrita por el juez, las partes y el secretario y se tendrá como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales, lo cual quiere decir que una vez firmada, no puede ser alterada o modificada de manera alguna; además de producir efecto de acción de cosa juzgada, para exigir el cumplimiento de lo de allí dispuesto; y desasimiento, resultándole aplicable lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil.

En el caso de que no se efectúe el comparendo o bien haya sido rechazada la conciliación, este hecho debe ser certificado por el secretario del tribunal y el juez procederá conforme al artículo 318 del CPC, vale decir que debe fijar si existen hechos pertinentes sustanciales y controvertidos, y en caso de que así sea, recibir la causa a prueba.

El fracaso del acuerdo en este llamado obligatorio a conciliación, no es óbice a que posteriormente el juez pueda volver a llamar a conciliación, sin embargo en este caso, el llamado ya no será obligatorio, sino que facultativo

Por último, dentro de las generalidades o características que deben tenerse presente respecto a este trámite, hay que decir que la omisión del llamado a conciliación, en los casos en que este trámite constituya una diligencia esencial, podría generar la nulidad del procedimiento, de acuerdo al artículo 768 n° 9, en relación al artículo 795 n° 2 del CPC vale decir, dicha omisión, sería una causal de recurso de casación en la forma.

c) La conciliación fuera del Código de Procedimiento Civil

Asimismo, el procedimiento de conciliación además de encontrarse regulado de manera general en el CPC, se encuentra contemplado en otros cuerpos normativos. Ejemplo de ello se halla en materia de familia, en la Ley 19.968 que crea los tribunales de familia. Dicha ley en su artículo 61, a propósito de la audiencia preparatoria, contempla de manera expresa la posibilidad de conciliación, según los términos del número 5) de dicho artículo, el tribunal debe promover la conciliación total o parcial conforme a las bases que éste les proponga, en este caso también se trata de una conciliación judicial.

De la misma forma, en materia laboral también se encuentra contemplado el trámite de conciliación, tanto en sede judicial, en la que cual el juez en la audiencia preparatoria, que es una instancia oral, debe llamar a las partes a tratar de lograr la conciliación, adoptando en juez un papel activo en la proposición de las bases del arreglo²⁶ distinto es el caso de la llamada conciliación administrativa en materia laboral, en la cual no es un juez quien intercede en la

²⁶ HUMENERES N. Héctor. 2009. De la Jurisdicción Laboral. En Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Tomo I. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Pp.393.

conciliación, sino que la Dirección del Trabajo, a fin de que se logre un acuerdo entre el trabajador y el empleador, una vez finalizada la relación laboral entre estos. Otra materia en la que está presente la conciliación es en materia de libre competencia, así el DL 211 al regular el procedimiento ante el TDLC, contempla a la conciliación, aunque de una manera facultativa, toda vez que el texto hace referencia a que el tribunal “puede” llamar a las partes a conciliación.

En materia penal, también se contempla la institución de la conciliación, de tal manera que el artículo 404 del Código Procesal Penal la hace aplicable a los procedimientos por delitos de acción privada, mediante una audiencia en que el juez insta a las partes a buscar un acuerdo que ponga fin a la causa, en los casos de injuria o calumnia incluso se le permite al querellado dar las explicaciones de su conducta.

La conciliación, es entonces, un método de solución alternativo a la sentencia judicial, sumamente utilizado en nuestra legislación, teniendo más semejanzas que diferencias entre las diversas materias, tales como, que en su mayoría se trata de conciliación judicial, es decir, dentro del proceso, en que el juez debe obrar como amigable componedor, proponiendo las bases de arreglo e instando a las partes a lograr un entendimiento que decante en un acuerdo para arribar a la mejor solución del conflicto.

2. Función del juez conciliador

Dentro de las funciones del juez conciliador, en los procedimientos civiles, se encuentra en primer lugar, efectuar el llamado obligatorio a las partes a la audiencia de conciliación esto implica que el juez, una vez evacuados los trámites del período de discusión debe citar a las partes a la audiencia de conciliación, para un día no anterior al quinto, ni posterior al decimoquinto, contado desde la fecha de notificación de la resolución, ésta resolución, como ya se dijo, debe ser notificada de acuerdo al artículo 48 del CPC, por requerir la comparecencia personal de las partes.

Este llamado es un imperativo para el juez, so pena de ser recurrible de casación en la forma, por el vicio de omisión de uno de los trámites o diligencia esencial dentro del procedimiento, con excepción de algunos juicios especiales.

En segundo lugar, es función del juez, el obrar como amigable componedor, ello implica que el juez debe proponer las bases del arreglo y procurar el avenimiento de las partes, estando facultado para emitir sus opiniones, sin que ello le impida seguir conociendo de la causa. De ello se desprende por tanto que el juez debe contar con un conocimiento cabal del litigio sometido a conciliación, toda vez, que para que le sea posible proponer eventuales soluciones necesita conocer muy bien el asunto a fin de poder proponer arreglos que dejen satisfechas a ambas partes, y algo que en definitiva sea más conveniente para todos, que seguir con el juicio.

Esta función es una de las más importantes dentro del trámite de conciliación, toda vez que la exitosa propuesta del juez, puede derivar en un acuerdo efectivo que ponga término al asunto, lo cual daría cumplimiento a una de las máximas perseguidas por este trámite, vale decir el principio de economía procesal.

Algunos consideran que la incorporación del trámite de conciliación en materia civil no ha tenido éxito en la reducción del volumen de trabajo de los tribunales²⁷. Esta ineficacia se debe en parte a que esta función del juez (la de obrar como amigable componedor) no ha sido cumplida de una manera idónea²⁸. A juicio del abogado Luis Ferrada, sobre todo en la Región Metropolitana, el trámite de conciliación, ha sido infructuoso debido a la alta carga de trabajo que tienen los tribunales de la región, de tal manera que los jueces en Santiago no cuentan con el tiempo suficiente para estudiar los procesos y mediar personalmente entre las partes, ni conducir las posibles conciliaciones, por ende dicha carga de trabajo, les impide actuar como amigables componedores lo cual lleva inevitablemente a judicializar la mayoría de los conflictos, aumentándose así la carga de trabajo, lo cual lleva a un círculo vicioso, que se torna en la inutilidad del trámite en cuestión.

Otra de las funciones del juez, de acuerdo al artículo 266 del CPC es que éste, de oficio ordenará agregar los antecedentes y medios probatorios que estime pertinentes, a fin de cumplir con este cometido, el juez debe tener presente las pretensiones de las partes, así como los puntos de hecho

²⁷ NÚÑEZ Ojeda. Raúl. Año. Negociación, Mediación y Conciliación, como métodos Alternativos de Solución de Controversias. Santiago. Facultad de Derecho de Universidad de Chile. Pp.10.

²⁸ FERRADA V. Luis Valentín. 2014. Audiencias de conciliación ¿Vale más un mal arreglo que un buen juicio? En Revista del Abogado del Colegio de Abogados de Chile nº61 de Agosto de 2014. Santiago. Pp. 16

y derecho expuestos por las mismas, para que de ésta manera, el acuerdo propuesto por el juez pueda tener un sustento más sólido.

Por último el juez puede efectuar un llamado a conciliación, facultativo, según lo regulado por el Código de Procedimiento Civil, en los casos en que el obligatorio hubiere fracasado. Este llamado, puede efectuarse en cualquier estado de la causa una vez evacuado el trámite de contestación de la demanda, incluso después de citadas las partes a oír sentencia, esto implica que el trámite no se encuentra confinado a la primera instancia, sino que es independiente del grado jerárquico del tribunal y de la instancia en que se encuentre el proceso, pudiendo entonces, someterse el litigio a conciliación en cualquier estado y en cualquier instancia de la causa.

3. Motivaciones para incorporar un método alternativo de solución de controversias en un ordenamiento jurídico

Los métodos alternativos de solución de controversias, también conocidos en el derecho comparado como “ADR” por sus siglas en inglés (Alternative Dispute Resolution) son mecanismos alternativos al ejercicio mismo de la jurisdicción entendiendo ésta como la consecución de todas las etapas de conocimiento y discusión de un conflicto, y que finaliza con la sentencia firme y ejecutoriada dictada por el juez, con carácter de vinculante para las partes. Existen diversos de estos mecanismos reconocidos por la ley, tanto en Chile, como en el resto del mundo.

Estos mecanismos son elegidos por el legislador, quien debe decidir qué métodos alternativos aceptará, cuales impondrá, o si alguno debe prohibirse; para ello debe tener en cuenta una serie de factores, como la complejidad y naturaleza de la materia a tratar, las características de los derechos discutidos, la calidad de las partes, su ubicación en el juicio, entre otros. Tales métodos pueden ser extrajudiciales, es decir, se ubican en una instancia previa a la interposición de la acción en el tribunal; y judiciales, porque tienen lugar una vez que el actor ha presentado sus pretensiones al tribunal, y éste en cumplimiento de los trámites que le impone la ley, conmina a las partes a participar de dichos métodos.

Dentro de los mecanismos de solución de controversias alternativos al proceso- más tradicionales- encontramos, la negociación, la mediación, la conciliación, el arbitraje. En primer lugar, la negociación consiste en el trato directo de las partes sin intervención de un tercero, buscando una solución al conflicto. En tanto que en la mediación se acepta la participación de un tercero, quien intenta que ambas partes lleguen a un acuerdo a fin de satisfacer ambas pretensiones en la medida de lo posible. La conciliación, - como ya latamente se ha señalado- es un método mediante el cual un tercero le propone las bases del acuerdo a las partes. El arbitraje consiste cuando las partes nombran un árbitro para que resuelva el conflicto y se comprometen a aceptar lo resuelto por él, su resolución es denominado laudo, existen para tales efectos los árbitros arbitradores y los árbitros de derecho; asimismo, vale decir que en Chile existen materias de arbitraje forzoso, facultativo y prohibido, dada la naturaleza de los derechos en disputa y dependiendo de los procedimientos, aunque en estricto rigor, el arbitraje no importa un mecanismo alternativo a la jurisdicción, puesto que en sí misma implica el ejercicio de la jurisdicción tal y como lo contempla nuestra legislación en el artículo 222 del Código Orgánico de Tribunales, siendo más bien una alternativa a los tribunales ordinarios.

La clasificación expuesta en el párrafo precedente, es la más tradicional dentro de los ordenamientos jurídicos, y actualmente existen otros métodos de resolución de conflictos, los cuales se mueven entre la flexibilidad de la negociación, en donde las partes tratan de manera directa, hasta aquellos métodos en donde es menester la presencia de un tercero, el cual dependiendo del método que se trate tendrá mayor o menor injerencia en el asunto controvertido. Las formas modernas de las relaciones sociales y económicas hacen necesario que los métodos antes expuestos, se apliquen con ciertas modificaciones a fin de adecuarlo a los diferentes conflictos suscitados, asimismo, la definición dada de cada de uno de ellos tiene algunos matices en las diferentes legislaciones.

Los argumentos mayormente esgrimidos a favor de la utilización de estos métodos alternativos, giran en torno a tres pilares fundamentalmente:

En primer lugar, se busca salvaguardar la crisis que aqueja a la justicia, la cual dice relación con la burocracia y formalismo con que es revestida la misma, en circunstancias que la sociedad avanza exponencialmente más rápido.

En segundo lugar están quienes sostienen que los métodos alternativos podrían constituir una nueva forma de justicia, en este sentido, ya no sería un mecanismo para ayudar a los órganos jurisdiccionales, sino que pasaría a ser una nueva forma de justicia, en el entendido formal, para ello debe reconocerse primero la primacía de la autonomía de la voluntad, consistiendo en definitiva en descentralizar la Justicia del Estado y en alguna medida deslegalizarla²⁹.

Por último se encuentran los argumentos que consideran que se debe obedecer a la clase de derechos en disputa, considerándolas particularmente convenientes para los casos de los derechos difusos como lo son por ejemplo medio ambiente o derechos de los consumidores; y para las causas de escaso valor económico, aunque en todo caso este último argumento basado única y exclusivamente en la disponibilidad de los derechos resulta insuficiente si no se tienen en cuenta otros aspectos de la contienda a tratar.

En definitiva, las motivaciones para incorporar los métodos alternativos son muchos y de variada naturaleza, y la elección de uno u otro debe apuntar a la idoneidad de éste, con todos los elementos del proceso, y también con los principios u objetivos perseguidos por la política legislativa de cada Estado.

En el derecho comparado se encuentran diversos métodos alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario. En España, por ejemplo doctrinariamente se dividen entre las denominadas “técnicas paccionadas” y “otras técnicas transaccionales” dentro de las últimas se encuentran la mediación y el arbitraje, sin embargo, el legislador español ha sido reticente respecto de la aplicación de esta última clase de métodos al considerarlos como mecanismos sustitutivos de la vía de revisión administrativa³⁰. En tanto, dentro de las denominadas técnicas paccionadas se encuentran las actas con acuerdo consagradas en el artículo 155 de la Ley General Tributaria 58/2003, y que a juicio de algunos reviste la naturaleza de negocio transaccional público³¹ destacando las actas con acuerdo del contribuyente en donde éste tiene una participación más bien activa en el acuerdo resultando aplicable cuando deba determinarse

²⁹ BORDALÍ SALAMANCA. A. 2004. Justicia Privada. Encontrado en línea: ww.microjuris.com. pp. 5

³⁰ ANDRÉS AUCEJO. E. 2016. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en el Derecho Tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. Revista Derecho del Estado nº 37. Universidad externado de Colombia. Pp.14

³¹ CHICO P. ESPEJO I. GARCÍA C. MARTÍNEZ J. TROZAS J. SERRANO A. 2015. Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje. Epraxis. Pp. 64

la aplicación de ciertos conceptos jurídicos indeterminados y de elementos y características que determinen la obligación tributaria y que no sea posible cuantificar de forma cierta; y las actas de conformidad, regulada en el artículo 156 de la ley antes citada, que básicamente corresponde a un contrato de adhesión elaborado por la Administración, el cual corresponde a una propuesta de regularización que recae fundamentalmente sobre los hechos y que requiere la aceptación por parte del contribuyente.

En Estados Unidos, se cuentan una serie de métodos alternativos, en los cuales interviene la Oficina de Apelaciones (Appeals Office), a la que el contribuyente acude cuando no se encuentra conforme con alguna de las determinaciones del IRS (Internal Revenue Service), tal oficina se encuentra inserta en la Administración Tributaria del país, pero asegura ser un órgano neutral y dotado de imparcialidad. Sistemáticamente dentro de la IRS se encuentran cinco ADR³², a saber: (i) Vía Rápida de Mediación (Fast Track Mediation) al cual acuden mayormente pequeños contribuyentes y consiste en solicitar una reunión con el encargado de efectuar las determinaciones con las cuales el contribuyente no estuvo de acuerdo, si luego de dicha reunión no se arriba a un acuerdo ambas partes deben firmar un acuerdo de mediación designando un mediador de la Appeals Office. (ii) La Resolución de tracto abreviado (Fast Track Settlement), es un mecanismo dirigido a medianos y grandes contribuyentes, en tal caso, es facultad del contribuyente decidir el papel que le corresponde al funcionario de la Appeals Office pudiendo moverse desde un mediador hasta un conciliador entre él y el IRS. (iii) La Mediación (Mediation), este ADR tiene lugar cuando el procedimiento se encuentra en la etapa de apelación administrativa o bien cuando ha fracasado una oferta de compromiso o bien cuando se ha frustrado algún acuerdo conclusivo, tal mediación se extiende tanto a cuestiones de hecho como de derecho (iv) Remisión Temprana (Early Referral), la cual tiene lugar en la etapa temprana de fiscalización o en la etapa de cobro, un desincentivo a esta práctica es que de no lograr un acuerdo, el asunto no es revisable por el Tribunal Fiscal ni tampoco el del distrito. (v) El Arbitraje (Arbitration), éste ha de versar sólo sobre cuestiones de hecho y cuando las partes ya han intentado, sin éxito llegar a un acuerdo.

Por su parte, Italia contempla un método denominado “accertamento con adesione”, el objetivo de dicho método es determinar la obligación tributaria en disputa y consiste en un acto de la

³² Introduction to Alternative Dispute Resolution. En línea: www.irs.gov

autoridad al que el contribuyente tiene la posibilidad de adherirse, ha sido definido como un método auto-compositivo, la cual busca definir la deuda tributaria en donde la Administración tributaria debe llegar a un acuerdo con el contribuyente el cual finaliza con el “atto di accertamento” el cual se perfecciona una vez pagada la primera cuota estipulada por las partes.

Otro método en Italia es el Reclamo de Mediación (Il reclamo e la mediazione), el que tiene por objetivo evitar que el contribuyente presente el recurso ante el tribunal, en tal figura se puede presentar una propuesta de mediación y se otorga un plazo de 90 días para llegar a acuerdo, de no lograrse éste, se debe continuar el curso normal del proceso. La ventaja de acudir a este método es que en el caso de que no se dé lugar a las peticiones el contribuyente, se le otorga al menos la posibilidad de rebajar las multas, posibilidad que no tiene con la presentación directa del recurso ante el tribunal tributario. Por último, Italia también cuenta con la conciliación, que se realiza en el primer grado de la causa que tiene lugar ante el juez tributario y que tiene como incentivo una rebaja de las sanciones, este incentivo también es aplicable para los casos en que se logra el “accertamento con adesione”, a su vez tal rebaja, abarca tanto sanciones meramente pecuniarias, como las eventuales sanciones penales que pudieran surgir.

En Portugal, desde el año 2011 existe una ley sobre arbitraje tributario, la razón para la incorporación de este mecanismo en dicho país es que se consideró que en materias tributarias se estaba afectando el acceso al derecho, esto quiere decir, que había una demora considerable en las decisiones, llegando a una media de ocho años, actualmente Portugal cuenta con un Centro de Arbitraje, que tiene las mismas competencias que un Tribunal de Estado, pudiendo revisar las mismas materias. Este Centro, es dependiente del Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales el cual a su vez nombra a la persona que elegirá a los árbitros del Centro, por lo cual existe una suerte de control del mismo. Los casos resueltos por el arbitraje tributario no son recurribles a menos que haya existido infracción a las normas constitucionales en el cumplimiento de la sentencia, por último para ejecutar la sentencia del tribunal arbitral, debe recurrirse al Tribunal del Estado para que éste la haga ejecutar.

En tanto, en México, la incorporación de métodos alternativos en materia tributaria y fiscal es reciente³³. Algo que caracteriza a los nuevos métodos mexicanos es que tiene lugar en la

³³ BERNAL D. 2014. Memorias del Foro Internacional. Procedimientos Alternativos de Solución de Diferendos en Materia Tributaria. Ciudad de México pp. 33

instancia administrativa. Para estos efectos, en México existe una institución llamada Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en donde las personas pueden acudir a realizar una queja por algún acto administrativo y a su vez dicha procuraduría emplaza y requiere el aporte de antecedentes de la autoridad, para posteriormente resolver dichas quejas, como se observa este procedimiento tiene lugar una vez ya emitido el acto de la autoridad.

Sin embargo, en el mismo país existe otro método, que tiene cabida durante la etapa de auditoría, tal es el “Acuerdo conclusivo”, el cual versa principalmente sobre la calificación de los hechos, en la cual se busca que las partes lleguen a un acuerdo acerca de los hechos y acerca de la interpretación de una norma, para el caso de México, este acuerdo conclusivo puede recaer sobre toda clase de contribuciones, en este sentido, el acuerdo conclusivo se asemeja a la figura de la mediación, ya que existe la intervención de un tercero, en ese caso, la Procuraduría de Defensa del Contribuyente es un intermediario que si bien no toma las decisiones, le interesa que las partes lleguen a un consenso.

Asimismo, en cada país la justicia tributaria adopta diferentes formas, a modo meramente ejemplificador, en Argentina, una vez determinado el impuesto en la etapa administrativa, el contribuyente puede acudir a la vía contencioso- administrativa (que constituye una primera instancia); o bien elevarse a una segunda instancia mediante un recurso de apelación ante el Tribunal Nacional Fiscal. En Alemania los ADR versan más bien sobre cuestiones de hecho, existiendo los “Tatsächliche Verständigung” o acuerdos sobre los hechos, que se traduce en una negociación entre el contribuyente y el ente fiscalizador, el cual tiene lugar cuando existe incertidumbre acerca de la fijación de la base imponible. En el mismo país, además se observa la figura de la mediación que se da en la instancia judicial en el Tribunal Fiscal Superior, aunque queda a discrecionalidad de los jueces admitir el asunto a mediación, toda vez que dicha institución no está expresamente contemplada en la normativa alemana.

En Australia se verifica la existencia de la conciliación para materias tributarias, la cual es altamente utilizada sobre todo por el Tribunal Administrativo de Apelaciones (AAT), el cual tiene la facultad de revisar las decisiones y actos de la Administración Tributaria Australiana.

De este modo, es de notar que en los diferentes países existen distintos métodos alternativos en materias de derecho tributario, los cuales deben encontrarse con armonía (aunque no siempre

sea así) con el ordenamiento sustantivo tributario, puesto que cada país tiene diferentes maneras de aplicar los impuestos y diferentes mecanismos de recaudación.

Tales métodos deben tener idealmente una consagración legal y encontrarse en armonía con el resto del ordenamiento, a fin de respetar derechos y garantías de rango mayor, y de poder cumplir cabalmente con los objetivos perseguidos por la justicia tributaria de cada país y adecuarse a los requerimientos de los mismos, para que sean en definitiva un apoyo real y efectivo a la administración de justicia.

CAPÍTULO IV: TRÁMITE DE AUDIENCIA DE CONCILIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMO TRIBUTARIO

1. Necesidad de la incorporación de la Audiencia de Conciliación.

El principal argumento esgrimido durante el proyecto de la Ley 21.039 que incorporó el trámite de conciliación al procedimiento general de reclamo es el que dice relación con el aumento constante del número de causas pendientes en los Tribunales Tributarios y por ende la creciente carga de trabajo que enfrentan los jueces diariamente.

Sumado a dicha motivación, se encuentra la constatación de que muchas de esas causas podrían ser resueltas en una etapa anterior a la sentencia de término, y que la prosecución del procedimiento hasta el final, es decir hasta la sentencia definitiva, debería reservarse para los casos de mayor complejidad que realmente no tienen solución si no es mediante una sentencia del Juez. Del desglose de esto, habría un doble objetivo, por un lado dar una solución más pronta a las causas más simples; y por otro lado entregar una mejor respuesta, con un mayor análisis y mayor dedicación a las causas más complejas por cuanto, éstas se identifican con causas de mayor cuantía.

Dicho esto se constata que la incorporación de este trámite encuentra su sustento tanto en la necesidad de recaudación como en el resguardo del principio de economía procesal. En cuanto a la eficiencia en la recaudación, que fue una de las motivaciones del proyecto, así como en general, del ordenamiento tributario en cuanto tal. De manera que una resolución de conflictos más expedita supone la determinación de la obligación más oportuna y por ende una mayor eficiencia a este respecto.

En cuanto al principio de economía procesal, cobra relevancia el momento en que la conciliación debe efectuarse. De hecho, en la discusión del proyecto, la oportunidad en que habría de situarse el llamado a conciliación fue uno de los temas más controvertidos; precisamente por la protección a este principio. Por ende el trámite de conciliación buscaría salvaguardar el principio de economía procesal, en sus diversas aristas, vale decir, acortando los tiempos de resolución

de conflictos, con un menor número de actuaciones, así como aminorando la utilización de recursos del Estado, disminuyendo así la carga de trabajo en los tribunales y el gasto efectuado en ello.

2. Audiencia de Conciliación en el PGRT

a) Procedencia de la conciliación

Según la forma en que quedó redactada la norma, el trámite de conciliación es procedente dentro del Procedimiento General de Reclamo Tributario. Por ende la conciliación pasa a ser un trámite dentro de este procedimiento, tendiendo lugar el llamado a conciliación una vez transcurrido el término que tiene el Servicio para contestar el reclamo efectuado por el contribuyente.

En cuanto a la materia que puede ser sometida a conciliación, ésta corresponde al litigio sometido a decisión del tribunal (vale decir el litigio mismo que da lugar al Reclamo). Esta materia incluye:

- i. La existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley.
- ii. La cuantía o el monto del o los impuestos determinados y de los reajustes intereses y multas.
- iii. La calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento;
- iv. La ponderación o valoración de las pruebas respectivas y
- v. La existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo.

Además, todo lo anterior, para que pueda ser sometido a conciliación, debe haber sido alegado expresamente por el contribuyente en el Reclamo, es decir el contribuyente tendría que haberlo expuesto en la presentación de su reclamo tributario.

La salvedad a la condición del párrafo precedente, es se trate de casos en que el Tribunal Tributario pueda pronunciarse de oficio, en tal caso no sería un requisito la alegación expresa del contribuyente para que el tribunal considere necesario conciliar sobre determinada materia.

Respecto al punto anterior, vale preguntarse cuál sería la consecuencia de la inobservancia de este requisito, es decir, qué sucedería en el caso en que se sometiera a conciliación una de estas materias no habiendo sido alegadas expresamente por el contribuyente, en forma previa y respecto de las cuales tampoco esté el Tribunal facultado para actuar de oficio.

Una alternativa a este supuesto, por aplicación de las reglas generales, sería la interposición de un recurso de casación en la forma por la causal nº 4 del artículo 768, esto es, por el vicio de ultrapetita. Sin embargo, el inciso final del artículo 132 bis precisa claramente que el único recurso procedente es el de aclaración rectificación o enmienda, por lo cual, al menos aparentemente, sería tarea de cada parte (y en este caso, sobre todo del Servicio) velar por el cumplimiento de sus intereses. Vale decir, sería el mismo Servicio, quien en la debida oportunidad, debería manifestar que el Tribunal se está extendiendo a puntos no alegados por el reclamante, ya que una vez efectuada la conciliación las posibilidades recursivas son más bien limitadas.

La normativa, además delimita el objeto que ha de tener la conciliación, imponiendo ciertas restricciones o prohibiciones. Para este cometido se indica aquello en lo que no puede consistir la conciliación.

Así el artículo 132 bis, en su redacción indica ciertas restricciones para aplicar el trámite, a saber:

- i. La Conciliación, no puede consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados.
Salvo que ello se funde:
 - En la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación,
 - Antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley.
 - Cuando los impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación.
- ii. Tampoco podrá tener por objeto el saneamiento de aquellos vicios de fondo que den lugar a la nulidad del acto administrativo reclamado.
- iii. Tampoco 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.

b) Improcedencia del trámite de Conciliación

- i. El llamado a conciliación no procederá en los procedimientos reglados en los artículos 4° quinquies, 100 bis y 160 bis del Código Tributario, estos artículos dicen relación con los casos en que existe abuso o simulación en los términos de los artículos 4 ter y 4 quáter, esta improcedencia abarca desde el momento en que el Director le requiere al TTA la declaración de abuso y simulación, como el procedimiento mismo e incluso la aplicación de la multa respectiva
Esta improcedencia se extiende además a los artículos 161 que dicen relación con el procedimiento general de aplicación de sanciones que no consistan en penas privativas de libertad, por incumplimiento a las disposiciones tributarias; y 165 del mismo código que se refiere a las denuncias por infracciones sancionadas en algunos de los numerales del artículo 97 y en el artículo 109
- ii. Aquellos procedimientos que digan relación con hechos respecto de los cuales el Servicio haya ejercido la acción penal
- iii. 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, (vale decir, con lo expuesto en los números i y ii).

Los motivos de tales improcedencias se refieren al hecho de la imposibilidad para discutir acerca de las obligaciones tributarias en términos abstractos e indeterminados. Los casos de abuso y simulación, son materias más bien abstractas, por ello no se trata de cuestiones disponibles, por encontrarse en la esfera de la decisión y determinación estatal, lo mismo sucede con los procedimientos en que se haya realizado la acción penal, puesto que al haberse efectuado el poder punitivo estatal, no es posible conciliar respecto de ellas, y el legislador ha considerado que en tales casos deben primar otros intereses, por sobre los intereses de las partes, por lo cual ha optado por entregar la resolución de estos procedimientos al ejercicio completo de la jurisdicción.

c) Oportunidad de la conciliación

Este fue uno de los temas menos pacíficos en la discusión del proyecto, al menos en lo referente a la conciliación. Según se expuso en el Capítulo Segundo de este trabajo, el proyecto original, sufrió algunas modificaciones en lo que a este punto respecta, ya que no dejaba en claro la obligatoriedad del proyecto, además el proyecto original, contemplaba una segunda oportunidad de llamado, el cual a todas luces era facultativo, toda vez que se utilizaba la expresión “podrá”, este llamado podía efectuarse en cualquier tiempo del procedimiento, aun cuando el primer intento de conciliación hubiere fracasado por no haberse llegado a acuerdo, o porque el Director la hubiere rechazado; finalmente este llamado a conciliación quedó restringido en su oportunidad, sólo una vez transcurrido el trámite de observaciones a la prueba.

Hubo discordias en este tema, pues algunos estaban por mantener así la redacción de la norma, aludiendo sobre todo, a que en la conciliación contemplada en el CPC el llamado facultativo, podía efectuarse en cualquier tiempo, otros aludían que era más eficiente que tuviera lugar una vez aportadas las pruebas, pues de esta manera el juez tendría mayores antecedentes para colaborar en el acuerdo de conciliación; mientras que otros indicaron que aquello tenía el efecto contrario, pues ya contando con las pruebas, lo más lógico era que el juez se avocara a resolver y dictar sentencia, en lugar de buscar bases para un posible arreglo.

Finalmente, la redacción que fue aprobada, consideró dos momentos u oportunidades para efectuar dicho llamado y a diferencia del proyecto original que se refería a estas oportunidades en el artículo 132 bis, que trata de lleno la regulación de la conciliación, la redacción definitiva las incorporó al artículo 132, que trata del Reclamo Tributario y que introduce la institución de la conciliación.

De tal manera que el primer llamado es obligatorio que el juez lo realice, pues se utiliza la expresión “deberá” de oficio o a petición de parte efectuar tal llamado. La oportunidad en que se debe efectuar este llamado, es vencido el plazo de que se otorga al Servicio para contestar el reclamo efectuado por el contribuyente, habiendo o no contestado el Servicio.

La segunda oportunidad para efectuar dicho llamado, es facultativo y es una vez que ha transcurrido el plazo que tienen las partes para hacer observaciones a la prueba (trámite que también ha sido incorporado por la Ley 21.039).

d) Función del Juez Tributario en el trámite de conciliación

Dentro de las funciones que le son encomendadas al Juez tributario y aduanero se encuentran:

- i. Efectuar el llamado obligatorio a la Audiencia de Conciliación, que tiene lugar una vez vencido el plazo que se otorga al Servicio para contestar respecto de la presentación del reclamo, citando a las partes a una audiencia oral.
- ii. Efectuar el llamado a conciliación- aunque esta vez se trata de un llamado facultativo- una vez vencido el plazo de observaciones a la prueba, citando a las partes a una audiencia oral.
- iii. Proponer las bases del arreglo de conciliación.
- iv. Rechazar el acuerdo de conciliación cuando no se cumplan con los requisitos o recaiga sobre las materias respecto de las cuales no se admita la conciliación.
- v. Levantar y suscribir el acta de conciliación
- vi. Manifiestar su resolución fundada respecto a la aprobación de la conciliación a fin de que ésta cuente como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales.

e) Facultades del SII en la Audiencia de Conciliación

La audiencia de conciliación, al llevarse a cabo dentro del mismo Procedimiento General de Reclamo corresponde a un trámite más de dicho procedimiento. Por lo tanto el Servicio en dicho trámite tiene la función de parte del mismo, en el sentido de que también es un sujeto del procedimiento, que hará valer sus pretensiones a fin de llegar a un acuerdo en la audiencia de conciliación.

Se contempla además, la posibilidad para que el Servicio, conforme a sus facultades legales, pueda proponer la condonación total o parcial de los intereses penales o multas aplicados, conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.

El nuevo artículo 132 bis del Código Tributario, entrega la facultad de pronunciarse sobre las bases del arreglo de conciliación al Director del Servicio de Impuestos Internos. Su

pronunciamiento tiene como fin el aceptar o rechazar el acuerdo, para tal cometido cuenta con 30 días desde el término de la audiencia, cuando no exista pronunciamiento en dicho plazo se entenderá que se rechaza, lo cual tiene concordancia con el silencio administrativo relativo a las normas generales contenidas en la Ley 19.880.

Para los casos en que el Director esté por aceptar, debe indicar los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa para tal aprobación y las condiciones de su aceptación. Esta fundamentación no es requerida para los casos en que el Director rechace el acuerdo.

Por último, cabe tener presente que la aceptación y el rechazo puede efectuarse de manera total o parcial, por ende puede darse el caso, en que el Director acepte parcialmente el acuerdo, y respecto de la parte que rechazó el litigio seguirá con su curso.

f) Resolución del trámite y recursos procedentes

En su materialidad, el acuerdo logrado en la audiencia de conciliación se traduce en un acta que debe contener todas las especificaciones del arreglo, así como los antecedentes de hecho y de derecho. Esta acta debe encontrarse suscrita por el contribuyente, el Servicio y el Juez Tributario.

El acta suscrita cumple la función y es considerada como una sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales.

El único recurso procedente en contra de este acto, es según indica el artículo 132 bis, el recurso contemplado en el artículo 182 del Código de Procedimiento Civil, es decir el Recurso de Aclaración, Rectificación o enmienda. Este recurso, aunque se ha discutido que tenga la naturaleza de tal³⁴ tiene como objetivo aclarar puntos oscuros o dudosos, salvar omisiones o bien rectificar errores de copia, de referencia o de cálculos numéricos que aparezcan de manifiesto en la sentencia, este recurso puede iniciarse a oficio o a petición de parte, pero en todo caso se delimita sólo al objetivo expuesto, por lo cual la única vía de modificar este acto, producto de la conciliación es mediante este recurso, lo cual presupone una modificación o

³⁴ MATURANA. C. 2005. Los Recursos. Santiago. Universidad de Chile, Central de Apuntes. Pp. 17.

aclaración meramente formal, por la naturaleza y objetivo del recurso, sin que sea procedente volver a revisar los hechos o el derecho que fueron analizados y sirvieron de base para el acuerdo de conciliación, por ende no es posible realizar una enmienda de fondo respecto de la solución a que se llegue mediante el acuerdo de conciliación.

3. Observaciones a la Conciliación y su regulación

a) Particularidades de la Conciliación Tributaria

De la lectura de los artículos 132 y 132 bis, es posible advertir algunas particularidades en cuanto a la conciliación tributaria, que la diferencian de la conciliación contemplada en el Código de Procedimiento Civil.

En primer lugar en cuanto a la oportunidad o momento en que se efectúa el llamado a conciliación. Respecto al llamado a conciliación obligatorio, en ambos textos la oportunidad para efectuar el llamado obligatorio, es al haberse finalizado los períodos de discusión.

Pero en cuanto al llamado a conciliación facultativo existen diferencias, toda vez que el CPC permite que el juez pueda efectuar dicha convocatoria en cualquier estado de la causa, una vez evacuado el trámite de contestación de la demanda, según lo dispuesto en el inciso final del artículo 262. La conciliación tributaria, por su parte, comprende también un llamado facultativo, incorporado a través del nuevo inciso décimo séptimo del artículo 132 del CT, el cual establece que puede efectuarse una vez finalizado el trámite de observaciones a la prueba. Vale decir que si en este punto del procedimiento, ya se encuentra consumado todo el término probatorio y aún más también el término de observaciones a la prueba, es decir inmediatamente anterior a la etapa de fallo. Adicionalmente, es de notar que este llamado se efectúa a petición de parte, a diferencia de lo dispuesto en el CPC en el cual no se especifica que deba ser necesariamente solicitado por las partes.

Por tal motivo, cabe preguntarse si la incorporación del inciso décimo séptimo del artículo 132 del CT, en el caso de que las partes efectivamente le soliciten al juez efectuar el llamado, constituye una opción o no para el TTA a realizar dicha convocatoria. Es decir, si pese a la

solicitud que realicen las partes, debe acceder siempre; o bien si le es posible ignorar tal petición y citar a las partes a oír sentencia.

En el caso de que sea discrecional para el TTA, el decidir qué hacer, el asunto debería suponer un análisis más profundo del juez, puesto que en este punto, ya se han rendido todas las pruebas y se han efectuado las observaciones a la misma. Y en tal caso, el juez como portador de conocimiento técnico y receptor de los antecedentes del litigio, debería analizar conforme a lo expuesto por las partes la conveniencia de que lleguen a un acuerdo entre ellas, (en tal caso debiese ceder ante la petición de las partes de efectuar el llamado); o bien su inconveniencia (según el análisis que haga) para lo cual sería más conveniente citar a las partes a oír sentencia.

Pero en el caso de que el juez deba necesariamente acceder a la petición de parte de efectuar este llamado a conciliación facultativo, cabe preguntarse en qué medida, el trámite de conciliación cumpliría con el objetivo de reducir los costos y los tiempos procesales, toda vez que en este momento, el litigio, se encuentra bastante avanzado y ya se han llevado a cabo la mayoría de las diligencias y etapas del procedimiento. Por lo que podría estimarse cuestionable la ubicación del trámite en esta etapa del procedimiento.

Otra punto discutible en torno a esta misma materia dice relación con la imposibilidad de conciliar en segunda instancia, este asunto fue también polémico en la discusión del proyecto, tal como se vio en el capítulo segundo puesto que la manera en que quedó redactada la norma, acota la conciliación tributaria, sólo para la primera instancia ante el TTA. Mientras que en el CPC la expresión “en cualquier estado de la causa” del inciso final del artículo 262, abre la posibilidad a que sea posible conciliar en segunda instancia.

Otra observación que es posible formular a la conciliación tributaria, es que al momento de suscribir el acta sólo son llamados a suscribirla el juez y las partes; la conciliación contemplada en el CPC, requiere que además sea suscrita por el secretario del tribunal.

Los secretarios son ministros de fe pública, de acuerdo al artículo 379 del Código Orgánico de Tribunales, y precisamente una de sus funciones corresponde a autorizar, todas las providencias, despachos y actos emanados de los tribunales o las cortes –según sea el caso- salvo excepciones legales. La figura análoga a los secretarios de los juzgados civiles (en cuanto a su función como ministro de fe) en los Tribunales Tributarios, correspondería a los Resolutores y profesionales

Expertos, por aplicación del artículo 15 n°2 de la ley 20.322, pero sólo para las tareas que allí se indican (recepción de prueba testimonial, audiencia de absolución de posiciones y designación de peritos). Para las demás actuaciones, tendrían la calidad de ministros de fe los Secretarios abogados, esto, según la opinión del Tribunal Constitucional³⁵ en relación al artículo 14 n°4 de la mencionada ley.

Por dicho motivo, cabe preguntarse cuál fue el motivo, por el cual se omitió la necesidad de suscripción del secretario al acta de conciliación tributaria, y si de tratarse de una salvedad, debiese estar expresamente excluida, o si basta con su omisión para entender que no es necesaria tal suscripción.

Otra diferencia que se advierte entre la conciliación civil general y la conciliación tributaria, es que en la primera, el acta debe contener sólo las especificaciones del arreglo, mientras que en la tributaria, es necesario además que contenga los fundamentos de hecho y derecho. Durante la discusión del proyecto si bien no se explicó acerca de la necesidad de este requisito, es posible presumir que se condice con la necesidad de aprobación por parte del Director, para hacerle saber en detalle, las implicancias del proceso que se lleva a cabo y sus antecedentes, toda vez que es él quien debe dar su aprobación para suscribir el acta de conciliación; o bien rechazarla.

b) Principio de Legalidad Tributaria

Otro tema sensible desde la idea de incorporar la conciliación; sobre todo en opinión de la Corte Suprema; es su posible pugna con el principio de legalidad de los tributos. El máximo tribunal estuvo por opinar favorablemente al respecto, teniendo en cuenta que la conciliación refuerza la calidad de parte que tiene el Servicio en estos litigios, considerando que una vez ya determinada la obligación tributaria, es una cuestión disponible para las partes, siendo posible conciliar al respecto, destacando igualmente, que en la actualidad el Servicio ya cuenta con la facultad de condonar multas por lo que no se observaría inconvenientes.

³⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 2008. Sentencia Rol: 1.243- 08 de 30 de Diciembre de 2008

Pese a lo anterior, el voto disidente que fue revisado en el capítulo segundo de este trabajo, tiene una opinión contraria, que es necesario desglosar y analizar más detenidamente.

Según la opinión del voto disidente de cinco ministros de la Corte Suprema, el hecho de que sea posible conciliar respecto de la concurrencia de los elementos del hecho gravado, así como la cuantía o monto de los impuestos y sus ajustes intereses o multas atenta contra el principio de reserva legal; además de no vislumbrar cómo es posible que se contemple la posibilidad de conciliar acerca de la ilegalidad de un acto administrativo, pues ello debería manifestarse en el fallo de un tribunal y no mediante un acta de conciliación; por último estos ministros consideran también improcedente conciliar en cuanto a la calificación jurídica de los hechos y la ponderación de las pruebas, porque ello debe realizarse aplicando la sana crítica, cuestión que también se encuentra regulada mediante ley.

El principio de legalidad tributaria también llamado principio de reserva legal, en términos simples, se refiere a que la existencia de los tributos o de alguna carga impositiva, así como sus elementos esenciales, debe ser creada por medio de una ley. Para el Tribunal Constitucional, dichos elementos esenciales corresponden a la determinación del sujeto pasivo obligado, el hecho gravado, la base imponible, la tasa imponible y las situaciones de exención³⁶. De esta manera y en virtud de este principio, es tarea de la ley establecer la relación tributaria y los tributos, su modificación, su extinción así como eventuales beneficios o exenciones.

El principio de legalidad tributaria o reserva legal, tiene un origen constitucional, que dice relación con la actividad misma del Estado y con el principio de legalidad que rige a nivel administrativo, siendo aquel, una expresión general de este, por ende rige en esta materia los artículos 6 y 7 de la Constitución.

Para algunos es posible deducir este principio, del artículo 65 inciso 4 n° 1 en concordancia con el artículo 63 n°14 de nuestra Constitución, es decir en la parte orgánica de la misma. Para otros, la fuente constitucional de este principio se encuentra el artículo 19 n° 20, vale decir, regulado como una garantía constitucional³⁷.

³⁶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 2007. Considerando 22º Sentencia Rol. Nº 718-2007.

³⁷ AVILÉS. V. (2003). Congreso Nacional y Protección del Principio de Legalidad de los Tributos. Revista de Derecho Público Vol. 65. Pp. 114.

Para los primeros, sería posible la delegación de facultades legislativas, pudiendo la potestad reglamentaria de ejecución hacerse cargo de ciertos elementos, como la base imponible y la tasa, lo cual en doctrina se ha denominado como una formulación atenuada de dicho principio. Para los segundos, no sería procedente tal delegación, por ende no sería procedente una potestad reglamentaria autónoma, y la potestad reglamentaria de ejecución se vería reducida, en cuanto a su contenido y por expreso encargo en materias de alcance patrimonial, ésta última, es una concepción ortodoxa y es a esta postura a la que adhiere Avilés³⁸.

Tal disquisición tiene por objeto exponer de qué manera la conciliación puede transgredir el principio de reserva legal en materia tributaria, y es que por una parte, si adoptamos el concepto atenuado de este principio, tal transgresión no se verificaría. Sin embargo, la posición dominante en doctrina, y también en los tribunales es la del principio de legalidad en su forma ortodoxa, y por ende cada elemento de la obligación tributaria debería ser regulado mediante ley, así el Tribunal Constitucional, ha dicho que si bien se puede remitir a la autoridad administrativa la precisión de algunos conceptos, estos deben ser determinables según la ley al punto de excluir toda discrecionalidad y establecer una única solución jurídicamente procedente³⁹. Esto indica que el principio en análisis se encuentra íntimamente ligado al principio de certeza jurídica, el cual pretende que los sujetos de derecho adecuen su actuar a consecuencias previamente conocidas.

La manera en que la conciliación podría o no afectar al principio de legalidad tributaria dependerá en gran medida de la diferencia existente entre lo que pudiera haber sido resuelto mediante resolución judicial, versus lo acordado en el acuerdo de conciliación; pero sobre todo según la manera en que dicho acuerdo se ajusta a lo preceptuado en las normas tributarias, no sólo de carácter procesal, sino también sustantivas. También es relevante el hecho de que en la discusión del proyecto de esta ley, se trató de advertir acerca de que la conciliación versaría sobre la obligación tributaria una vez determinada, sin embargo es dudoso afirmar que la obligación tributaria se encuentra determinada cuando en realidad lo que se discute es la existencia misma de tal obligación, si bien la norma previene que no puede ser objeto de conciliación la mera disminución del monto de los impuestos, no se vislumbra, cómo puede

³⁸ AVILÉS. V. (2010). Principio de la legalidad de los tributos, Facultades legislativas y potestades de la Administración. Pp. 266- 267

³⁹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 2007. Sentencia Rol. 718- 2007

hablarse de obligaciones ya determinadas, cuando lo que se discute es precisamente su correcta o incorrecta determinación.

Todo esto, porque lo que generalmente existe al momento de la presentación de un reclamo tributario, son dos determinaciones de impuesto diversas, por una parte lo que sostiene el contribuyente, y por otra, la que sostiene el Servicio, por ende tal determinación es ilusoria y hasta este punto existen sólo pretensiones de ambas partes.

Finalmente, ante un reclamo, quien determinaba el impuesto, antes de la aplicación de la Ley 21.039 era el exclusivamente el Tribunal, sin embargo cuando se aplique con éxito la conciliación, es decir cuando se llegue a un acuerdo entre las partes, la determinación de la obligación, será producto de dicho acuerdo, previa propuesta de las bases que debe efectuar el Tribunal.

Sin embargo, esto no permite aseverar tajantemente, de qué manera se afecta el principio en cuestión, puesto que dependerá en gran medida de lo que se discuta en cada caso en concreto. Según el artículo 132 bis, puede discutirse: (i) *“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 reajustes intereses y multas...”* El hecho de que se puede traducir en términos simples, en que las partes podrán llegar a un acuerdo acerca de si determinado elemento existe o no, y de qué manera ello repercute en la obligación, por ejemplo, podría tener utilidad en materia de gastos. Si bien los gastos rechazados están establecidos en la ley, el Servicio de acuerdo a sus facultades ha dictado circulares respecto a los requisitos con que deben cumplir los gastos, para calificarlos como necesarios; de tal manera que en este caso, si el contribuyente y el Servicio, llegan a un acuerdo, este no necesariamente transgredirá la reserva legal, porque en dicho caso, lo que el Servicio haría, sería “ceder” en alguna medida, respecto de su pretensión, por lo cual respecto de este punto sería a lo menos dudoso sostener que existiría una inobservancia de dicho principio, toda vez que las pretensiones de cada parte, no necesariamente estarán ajustadas correctamente a la ley, pero con la conciliación podría determinarse la obligación de la manera más conveniente para las partes, pero también para el resguardo de la legalidad, sobre todo teniendo en cuenta que el juez debe velar por su correcta aplicación. Las siguientes materias susceptibles de conciliación se refieren a: (ii) *la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o*

valoración de las pruebas respectivas. Este punto puede resultar un poco más problemático, ya que es el Juez el llamado a ponderar las pruebas, de acuerdo a las reglas de la sana crítica, por lo cual parece menos pacífico que las partes puedan conciliar respecto a esto. Por último (iii) *La existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad,* es lo más cuestionable, según el voto disidente porque resulta dudoso cómo puede conciliarse precisamente respecto a la existencia de tales vicios, al ser éste un tema menos laxo que los anteriores y más bien de derecho estricto, por lo cual, según el voto disidente, pareciera ser que la opción más idónea sería, que tales vicios fueran puestos en evidencia mediante la sentencia.

Pese a esto, es de notar los esfuerzos realizados mediante la tramitación del proyecto, para evitar estos problemas, ya que las materias se vieron delimitadas en su objeto y propósitos, estableciéndose ciertas restricciones sobre asuntos, respecto de los cuales no es posible conciliar. Por otro lado debe tenerse en cuenta que la conciliación no es un método autocompositivo “puro” ya que el juez debe velar la correcta aplicación del derecho, proponiendo las bases que se adecuen a la normativa y los principios que componen el procedimiento, rechazando todo lo que sea contrario a ello.

Es notable que la doctrina tratante del principio de reserva legal, pareciera inclinarse por un garantismo hacia el contribuyente, protegiéndolo no sólo de arbitrariedades, sino también su derecho de propiedad, entregándole cierta certeza respecto de las consecuencias tributarias que tendrán los actos que celebre.

El voto disidente ya aludido, encontró que se afectaba igualmente el principio de igualdad tributaria, al permitir que el Servicio condonar los intereses y multas aplicados, puesto que no todos los contribuyentes tendrían igual tratamiento al momento de sentarse para llegar a acuerdo.

Actualmente el Servicio cuenta con la facultad de condonar multas. Por lo cual el cuestionamiento deriva en si existe diferencia entre realizar esta condonación en sede administrativa o en sede judicial. En el primer contexto la relación existente entre el Servicio y el contribuyente es una relación evidentemente asimétrica, mientras que en sede judicial, al menos formalmente ambas se mueven en una relación similar, siendo ambas, partes del proceso. Eventualmente el Servicio podría emitir una normativa diversa para efectuar las condonaciones distinguiendo entre aquellas que puedan hacerse en cuanto ente fiscalizador; de aquellas que

realice como parte de un procedimiento tributario, más aún en el contexto de un acuerdo de conciliación, pudiendo fijarse diversos requisitos y ciertos estándares que permitan al Servicio no incurrir en arbitrariedades y así no vulnerar los principios de igualdad, ni legalidad tributaria.

Finalmente y también relacionado con el principio de legalidad, se encuentra unas de las últimas consideraciones del voto disidente de la Corte Suprema en lo referente a que actualmente el Director del Servicio no cuenta con la facultad de conciliar, y que de aprobarse la norma, debía ser analizada como una norma de carácter orgánico. Al respecto, el Tribunal Constitucional, durante el control preventivo de la norma, estuvo de acuerdo en considerarla como ley simple, aunque no de manera unánime, pues existió disidencia por parte de los ministros Aróstica, Letelier, Brahm y Vásquez, por considerar que la norma sí constituye una norma de carácter orgánico, ya que supone entregar a los tribunales otros poderes o deberes, a través de los cuales ejerce su función jurisdiccional, como lo es la potestad de llamar a conciliación y la materia sobre la que la misma puede ejercerse. Y aludiendo además que de acuerdo al artículo 7 de la CPR ninguna autoridad tiene otra atribución que las que la Constitución o las leyes le confieran y finalmente indicaron que el mismo TC consideró que tales normas revestían el carácter de ley orgánica constitucional.

En todo caso, y en atención a que ya es un hecho la incorporación del trámite, debe tenerse presente las recomendaciones hechas a lo largo de la tramitación del proyecto, en cuanto a que el ejercicio de la conciliación debe llevarse a cabo dentro de las atribuciones que el CT entrega, en especial al Director y los Directores Regionales (especialmente art. 6 B nº 3, 4 y 5); sin descuidar el principio de legalidad, en el sentido de que no es posible modificar lo que por ley, está establecido, en cuanto a la obligación tributaria, esto es, a juicio del ministro el hecho gravado y el monto o cuantía del tributo, y así evitar la transgresión del principio analizado.

c) Eficiencia y celeridad

Como se vio en los capítulos anteriores, al argumento que cobró mayor relevancia para estimar la conveniencia de la conciliación en el procedimiento de reclamo tributario, fue el de la necesidad de revestir los procedimientos tributarios de una mayor eficiencia y celeridad. Vale decir, por una parte se consideró deseable la tramitación de procedimientos más expeditos, para

de este modo, entregar una respuesta más oportuna a las partes; y por otra, para asegurar la eficiencia en la utilización de los recursos destinados a la administración de justicia en este campo.

En nuestro ordenamiento jurídico, se ha propendido en el ámbito procesal a la reforma paulatina de los diversos procedimientos; por mencionar algunos que han experimentado profundos cambios, podemos citar los procedimientos ante los juzgados de familia y los procedimientos laborales, los cuales cuentan actualmente con el trámite de conciliación. Estas reformas han tenido en común la necesidad de satisfacción de ciertos principios deseables en los procedimientos, en donde la oralidad, la eficiencia y celeridad son algunos de los más reiterados.

Esta tendencia se ve reflejada también en la manera en que se pretende llevar a cabo el Procedimiento General de Reclamo Tributario, y la conciliación es muestra patente de ello. Puesto que se trata de un trámite que se llevará a cabo mediante una audiencia oral, de manera continua por un lado; y por otro mediante dicho trámite se busca acortar los tiempos de resolución de conflictos, haciendo más eficiente la justicia tributaria, siguiendo de esta manera –aunque discretamente- la línea de reformas que han acaecido en materia procesal.

Expuesto este panorama y dada la importancia y lo determinante que fue este argumento para estimar la conveniencia de la Conciliación como el método idóneo de solución de controversias a nivel tributario, sería recomendable efectuar algunos lineamientos y exponer algunas consideraciones a este respecto.

La conciliación tiene como principal objetivo garantizar la eficiencia tanto para las partes, como para el TTA, acortando los tiempos de resolución del conflicto, el número de trámites efectuados y la disminución de la utilización de recursos, tanto para el Tribunal, como para las partes. Lo cual cobra mayor sentido en el primer llamado a conciliación, ya que de prosperar, ésta, el procedimiento se reduciría sólo a la etapa de discusión junto con la audiencia de conciliación. Sin embargo en el segundo momento y de realizarse la conciliación una vez finalizado el trámite de observaciones a la prueba tal eficiencia es menos evidente, puesto que lo único que resta es el llamado a las partes a oír sentencia, y la dictación de la misma; sin embargo el ahorro estaría dado por las instancias posteriores, ya que de realizarse y prosperar la conciliación, no sería posible una segunda instancia, ni tampoco la interposición de otros recursos, salvo el de

aclaración, rectificación o enmienda, tal como lo consigna el inciso final del nuevo artículo 132 bis del Código Tributario.

Respecto a estas nuevas formas de llevar a cabo los procedimientos, resulta conveniente exponer cómo la conciliación ha cumplido con su objetivo de garantizar una mayor eficiencia y celeridad, y/o las eventuales dificultades que se han presentado con su aplicación.

El efecto que ha tenido la incorporación de la conciliación en otras áreas del derecho, como por ejemplo en la justicia laboral no ha sido completamente afortunada, ya sea por una inadecuada comprensión o interpretación de la institución, como por una incorrecta aplicación de la misma. Al respecto, se ha dicho que en esta materia se ha dado preferencia de manera desequilibrada a la celeridad sin tener en cuenta otros elementos del debido proceso⁴⁰ lo cual ha derivado en otra clase de inconvenientes dentro del mismo procedimiento, donde lejos de ser un trámite que propenda a acortar los tiempos de resolución y garantizar la eficiencia del mismo, ha generado otros incidentes.

Así por ejemplo, en materia laboral, la Corte de Apelaciones de Valparaíso ha considerado que existen casos en que la manera en que se ha llevado a cabo la conciliación ha derivado incluso en la inhabilitación del juez a cargo⁴¹ por haber realizado pronunciamientos durante la audiencia de conciliación que fueron considerados como una anticipación de un eventual pronunciamiento. En el caso citado, se recurrió de nulidad por un fallo dictado en materia laboral, dicho fallo se resolvió en primera instancia mediante una sentencia, pero en su oportunidad se intentó la conciliación, la cual no prosperó y a juicio de la parte trabajadora, dicho trámite no se llevó a cabo de manera imparcial por el juez. La Corte de Apelaciones consideró que el juez laboral se excedió en las facultades otorgadas al mismo durante el trámite de conciliación, el cual debía enmarcarse sólo en la proposición de las bases para el acuerdo, y que sin embargo derivó en una apreciación anticipada de los antecedentes probatorios, mostrando inclinación favorable hacia una de las partes. El Código del Trabajo, así como el Civil, y ahora el Código Tributario en su artículo 132 bis, prescriben que las opiniones emitidas por el juez, no lo inhabilitan para seguir conociendo de la causa, sin embargo en el caso

⁴⁰ PALOMO VÉLEZ. D. 2014. Sobre la conducta procesal de algunos jueces. De vuelta con la unidimensionalidad de la eficiencia y la potestad conciliatoria como excusas. Revista ius et praxis. Talca. Universidad de Talca. Pp. 382-383

⁴¹ CORTE de APELACIONES. 2013. Sentencia Rol Nº Reforma Laboral-5-2013. 14 de Marzo de 2013. Valparaíso.

analizado, se incurrió en un exceso de la labor de juez conciliador, lo que derivó en su inhabilidad.

Teniendo en cuenta la experiencia de la aplicación de la conciliación en otros sectores del derecho, resulta conveniente y necesario prevenir acerca del significado del principio de eficiencia en materia procesal, el cual no se identifica únicamente con la celeridad y la terminación anticipada de las causas; esto, a fin de evitar que los jueces tributarios repliquen estos comportamientos, evitando exceder las atribuciones otorgadas en tanto juez conciliador. Para este cometido, los jueces deben ser capaces de identificar y separar adecuadamente las labores que les corresponden, por una parte, como juez conciliador, por otra, como juez sentenciador. Ya que en el primer caso, debe actuar precisamente como amigable componedor, sin mostrar inclinación o preferencia por alguna de las partes, sin anticipar pronunciamiento alguno, y sin ejercer presión a las partes para que lleguen a un acuerdo. Mientras que en el segundo caso, el juez debe decidir él solo, con prescindencia de la voluntad de las partes, sólo teniendo en cuenta los hechos probados y el derecho aplicable.

Si bien uno de los pilares de la eficiencia lo constituye la celeridad, también existen otros factores, como el hecho de que las resoluciones sean satisfactorias para las partes y la aplicación correcta del derecho, disminuyendo los recursos utilizados por las partes y por los Tribunales.

La disminución de la carga de trabajo de los tribunales no es un fin en sí mismo, sino una situación deseable, para que las causas de mayor complejidad tengan un análisis más minucioso y a la vez las partes logren la solución de sus conflictos más conveniente y a la vez de la manera más expedita. Por lo cual es importante no formular una total identidad entre eficiencia y celeridad, sobre todo teniendo en cuenta que los Jueces Tributarios y aduaneros son calificados cada año por la Corte de Apelaciones de su jurisdicción, según el artículo 11 de la Ley 20.322, el mismo artículo establece los parámetros de medición para efectuar la calificación y estos dicen relación solamente con el número de causas y su cuantía, es decir lo que se evalúa es el volumen de causas pendientes, lo que en definitiva deja en evidencia la preponderancia del factor tiempo para efectos de evaluar el trabajo del Juez.

Por tales consideraciones es importante que no se descuide el objetivo de eficacia en todo lo que comprende, a fin de evitar panoramas similares al analizado en materia laboral, puesto que ello no sólo descuida los requisitos de un debido proceso, sino también, es contraproducente para la

misma celeridad que se busca, teniendo consecuencias que afectan no sólo el factor tiempo, y el volumen de causas pendientes; así como aspectos esenciales dentro del mismo procedimiento.

d) Aplicación, obligatoriedad y efectividad de la Conciliación

Otra observación notable es la eventual sanción frente a la inobservancia de la norma de conciliación, vale decir qué sucedería si el juez tributario eventualmente omitiere efectuar el llamado a conciliación, poniendo énfasis sobre todo en el llamado obligatorio, que tiene lugar, una vez concluida la etapa de discusión.

Por aplicación de las normas generales, del CPC, actualmente existen limitaciones para la aplicación del recurso de casación en la forma respecto de los juicios tributarios, ya que si bien el artículo 766 lo hace aplicable a los juicios especiales, de la lectura del artículo 768 es posible advertir que existen ciertas restricciones para dichos juicios, siendo excluida su procedencia en ciertas causales, dentro de las cuales se encuentra la causal nº9, la que corresponde a los casos en que se omite un trámite o diligencia declarados esenciales por la ley o cualquier otro requisito, cuya omisión acarree la sanción de nulidad.

Dicho esto, queda de manifiesto que ante los casos en que el tribunal omite efectuar el llamado obligatorio a conciliación, las partes no tendrán posibilidad de recurrir por medio de casación en la forma, respecto de dicha omisión. Por lo cual la institución de la conciliación en cuanto a su obligatoriedad, carece de coerción.

Por dicho motivo, cabe preguntarse cuál es la obligatoriedad real (en términos prácticos) que reviste el llamado a la conciliación tributaria, ya sea respecto del llamado obligatorio, como de la posibilidad del llamado facultativo que puede efectuarse una vez efectuado el trámite de observaciones a la prueba y también resulta interesante analizar si la conciliación tributaria constituye un trámite o diligencia esencial y con qué resguardos procesales puede salvarse una eventual omisión.

Igualmente, referido a la casación, actualmente lo que ocurre es que los particulares interponen el recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768 del Código de Procedimiento Civil, por las limitaciones que presenta dicho recurso respecto de la

causal n° 5, que la hace solamente procedente cuando en la sentencia se ha omitido la decisión del asunto controvertido, sin atender a los demás requisitos de la sentencia que se establecen en el artículo 170, tal recurso, puede ser una vía de acción en caso de eventuales omisiones al llamado de conciliación, por la causal n° 9 del artículo 766 del CPC, por lo que resulta conveniente tener presente de antemano la opinión del Tribunal Constitucional al respecto.

Dentro de los argumentos esgrimidos para solicitar la inaplicabilidad se encuentra la infracción al debido proceso, a la defensa jurídica, a la certeza o seguridad jurídica y a la igualdad ante la ley por cuanto quienes litigan en juicios especiales se encuentran en desventaja respecto de quienes litigan en juicios regulados por el Código de Procedimiento Civil.

A su vez, el Tribunal Constitucional, parece no tener una opinión pacífica respecto de la inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 768, lo cual se ve reflejado en sus diversos fallos, los cuales en ocasiones han estado por acoger el recurso⁴², mientras que en otros lo han rechazado, y en uno y otro caso se han encontrado votos disidentes del pronunciamiento oficial, al respecto, pueden revisarse las sentencias rol: 3175-16; 2971-16; 2873-15; 2677-14 y 3175-16.

Los principales argumentos que han estado por acoger el recurso consideran la función del juez, la cual no se limita a resolver el asunto a su conocimiento, sino que tal obligación debe llevarse a cabo conforme a derecho, no sólo respecto de las reglas formales, sino también respecto y sobre todo a la normativa de fondo o sustantiva. Teniendo en consideración que el derecho a la impugnación o recurso protege el legítimo interés de las partes a obtener una sentencia que dé cabal cumplimiento a los requisitos que el legislador ha establecido como inherentes al proceso jurisdiccional y el recurso como tal, permite el control de la labor jurisdiccional. Y por último, argumentan que el proyecto original del CPC de 1902 concedía el recurso de casación en general contra toda sentencia definitiva en su primitivo artículo 939, actual 768 y que más tarde, en 1918, fue la ley 3.390 quien excluyó el recurso de casación en la forma para los juicios especiales en que se omite la fundamentación de hechos y derechos; o los trámites o diligencias que la ley considera esenciales y cuyo único objetivo, según consta en la historia de la ley, fue acelerar los procedimientos y disminuir la carga de trabajo dentro de la Corte Suprema.

⁴² TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 2016. Sentencia Rol.2971-16-INA. Santiago. Pp. 27

Mientras que los argumentos que rechazan el recurso son los relativos a que el derecho al recurso admite matices, en el sentido de que la ausencia de recursos, puede verse compensada por la jerarquía, integración, composición e inmediatez del tribunal que conoce del asunto. Y que la exigencia constitucional de la garantía al recurso, como componente del debido proceso, depende de circunstancias sistémicas y concretas y de contexto procesal y no configura un requisito de validez del juicio per se. Estiman los disidentes de la inaplicabilidad, que en el caso existen razones objetivas para la supresión del recurso a ciertas causales específicas.

Por su parte, integrantes del Instituto Chileno de Derecho Tributario, proponen la modificación de la normativa, ya sea cambiando la normativa del CPC en el sentido de que se haga aplicable la causal nº9 a los procedimientos tributarios, o bien, que en la redacción del artículo 132 bis, se deje de manifiesto la procedencia de dicho recurso⁴³.

En definitiva, será tarea de la práctica forense evidenciar, cuál será la consecuencia de la omisión de dicha diligencia, toda vez que en la actualidad no hay norma expresa que prevea sanción o recurso alguno.

Otro punto relevante en cuanto a la efectividad real de la conciliación es el requisito de aceptación por parte del Director del acuerdo conciliatorio, toda vez que esta facultad se radica en él exclusivamente, es posible proyectar un aumento exponencial de los acuerdos conciliatorios, pendientes de su aceptación, en atención a que ésta no es la única tarea del Director. Sumado a ello, se encuentra el hecho de que el Director solamente debe fundamentar su aceptación, mientras que su negativa al acuerdo conciliatorio, no requiere dicha fundamentación, más aun su silencio, será considerado como una negativa.

Lo anterior, sumado al alto número de acuerdos que podría tener pendiente de aprobar el Director, ya que eventualmente podría existir acuerdos pendientes de aprobación, que por tiempo no puedan ser revisados, y respecto de los cuales se asumirá una negativa (por el transcurso del plazo, sin pronunciamiento del Director) lo podría constituir una traba a los objetivos perseguidos mediante la conciliación.

⁴³ INSTITUTO CHILENO de DERECHO TRIBUTARIO. 2015. Informe respecto al proyecto de Ley que perfecciona la justicia tributaria y aduanera. Santiago. Pp. 9.

Como última observación respecto a la aplicación de la conciliación se encuentra el análisis del artículo 2 transitorio de la Ley 21.039, el cual dispone que la conciliación será aplicable a los reclamos efectuados una vez que entre en vigencia la norma, esto es, según lo dispone la misma norma, al mes siguiente de su publicación; por lo cual, los reclamos que actualmente ya ingresaron al tribunal, no les será aplicable tal institución.

En opinión del académico Luis Seguel, lo anterior, es inconveniente pues el número de causas pendientes que podrían verse beneficiadas con la conciliación es alto, y supone una recaudación importante para el Estado; además tal normativa vulnera el principio de igualdad ante la ley, ya que solamente los contribuyentes que interpongan sus reclamos con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley les será aplicable la conciliación y otra; y por último, conlleva problemas prácticos⁴⁴, como es el caso de los contribuyentes actualmente tienen causas pendientes con anterioridad que no han sido resueltas por sentencia definitiva, pero respecto de las cuales el Servicio ha emitido nuevos actos (resoluciones, giros o liquidaciones), ya que respecto de estos contribuyentes se estarán llevando a cabo juicios que admiten conciliación y otros que no, lo cual puede llevar a decisiones contradictorias para situaciones que en definitiva derivan en su origen de los mismos hechos; y haciendo más lejanos los objetivos iniciales para los cuales fue incorporada la conciliación.

⁴⁴ SEGUEL. L. 2017. ¿(Re) Conciliación con el contribuyente? Cómo conseguir recursos y no perder el esfuerzo. Instituto Chileno de Derecho Tributario. Santiago. Pp. 2.

CAPÍTULO V: ANTECEDENTES DE LA CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA PREVIOS A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY 21.039.

1. Conciliación en sede administrativa

La conciliación, como forma de resolución de conflictos, no ha sido del todo desconocida en materia tributaria chilena, por el contrario, dicha institución encuentra una suerte de precedente en el Procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora, a través de diversas circulares impartidas por el Servicio de Impuestos Internos, dictadas particularmente desde el año 2001 y que en lo consecutivo ha experimentado diversas modificaciones conforme lo ha hecho la legislación en la materia.

a) Gestión de Conciliación en el procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora:

En primer lugar, la circular 21, del 30 de Marzo de 2001, que impartía instrucciones sobre la implementación de la revisión de la actuación fiscalizadora, como etapa previa al reclamo ante el tribunal tributario; en cuyo texto, se contemplaban los casos de impugnación de las liquidaciones efectuadas por el SII.

Dicha circular incorpora dos grandes modificaciones a la justicia tributaria de ese entonces: por un lado, la conformación del “Consejo de Revisión”, que según el concepto entregado por la misma circular, corresponde a una entidad colegiada que cuenta con la facultad de dirimir los casos que las Unidades Liquidadoras, no obstante los antecedentes acompañados por el contribuyente, sostengan la procedencia del accertamiento efectuado. Y por otro lado, la circular incorpora el reconocimiento de la creación de una instancia de conciliación entre la entidad administrativa, y el contribuyente, instancia que es relevante para el análisis de este trabajo.

Estas dos modificaciones, según lo señalado por la misma circular encuentra su objetivo *“en la necesidad de mejorar el tratamiento a 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 exista una real disputa acerca de los antecedentes de hecho o de derecho en que se funda la pretensión fiscal”⁴⁵.

De la lectura anterior, es posible concluir que el principal objetivo de la conciliación, sin importar si la misma se desarrolla en una etapa administrativa o en una instancia judicial, siempre es más o menos el mismo, vale decir, la evitación de prosecución a etapas posteriores cuando ello no resulte necesario, asegurando al mismo tiempo la correcta o la mejor resolución posible de los conflictos. Cuyo fin ulterior es el de asegurar la mejor o la más satisfactoria resolución del conflicto en el menor tiempo posible y a costos menores.

Sin embargo tal instancia de conciliación reviste ciertas particularidades; en primer lugar en cuanto a su objetivo, ésta es descrita como una instancia en la cual al contribuyente se le da a conocer el alcance de la pretensión fiscal y sus fundamentos, a fin de que éste se allane a la determinación del tributo realizado por el Servicio; teniendo como incentivo para ello, la eventual condonación de intereses y multas relativas a la obligación tributaria.

Dicho lo anterior, queda de manifiesto que esta instancia se asemeja más a una negociación que a una conciliación propiamente tal; y que para que ésta se lleve a cabo se debe partir desde la base de que la pretensión del Servicio debe ser aceptada y que por ende es el contribuyente quien debe allanarse, para efectos de acceder a los beneficios de condonación.

Sin embargo, la circular considera que la conciliación debe tener lugar sólo para los casos en los cuales el contribuyente haya remitido los antecedentes y que estos no resultaren suficientes para anular el acto de liquidación; vale decir, para los casos en que el contribuyente a fin de que se efectuara la revisión de la actuación fiscalizadora, aportó los antecedentes requeridos a fin de esclarecer la situación; pero que tales antecedentes no fueran suficientes para dejar sin efecto las liquidaciones, o bien parte de ellas quedaran sin efectos y otra parte persistente; de tal manera que respecto de esta última parte habría de recaer la conciliación.

Una vez que el contribuyente aceptaba la conciliación, debía desistirse expresamente de accionar por la vía del reclamo; y de no ser aceptado, el procedimiento seguía su curso regular.

⁴⁵ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular 21 del 30 de Marzo de 2001.

La instancia se llevaba a cabo mediante una audiencia oral y como ya se dijo, al contribuyente se le da la posibilidad de convenir el pago de los tributos a fin de que el Servicio pueda condonar las multas o intereses asociados a estos, pero de cualquier manera, dichas condonaciones no podían superar los montos autorizados por las instancias administrativas, previas a la liquidación.

Posteriormente, la circular N° 5 del año 2002, estableció una serie de adecuaciones relevantes al Procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora, incorporada por la circular 21 previamente analizada.

Dentro de tales modificaciones se cuentan: en primer lugar la adecuación en cuanto a instrucciones relacionadas -con las en ese entonces- Nuevas Unidades Regionales; en segundo lugar, la precisión de labores que deben realizar los Jefes de Departamento y Oficina Jurídica Regional; y por último la fijación de ciertos plazos y etapas a fin de propender a la simplificación y unificación de las diferentes instancias en el desarrollo del procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora.

La citada circular, establece las funciones del Jefe de Departamento u Oficina Jurídica Regional, en lo concerniente a la instancia de conciliación, indicando que es de su competencia asistir a los Directores Regionales en dicha labor, ya sea en las reuniones o los acuerdos con los contribuyentes, o incluso llevarlas a cabo ellos mismos, de manera principal o personal si así lo requiriera el Director Regional.

Dicha circular agrega además, la posibilidad de prorrogar el plazo para esta instancia, de tal manera que la circular 21 de 2001, fijaba un plazo de diez días, que con esta circular del año 2002, puede ser prorrogable hasta por cinco días hábiles, por razones justificables por el Jefe de Departamento, u Oficina Jurídica Regional o Director de Grandes Contribuyentes, según fuere el caso.

La novedad incorporada por esta circular, tiene relación con la excepción introducida por la misma en lo relativo a la prohibición de someterse a la conciliación los sujetos pasivos de delito tributario, ya que según indica el mismo cuerpo normativo, respecto de tales sujetos tampoco cabe la condonación de acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario.

Luego, el año 2006, la circular citada en el párrafo precedente fue derogada por la circular 57 del 12 de Octubre de dicho año. Modificando en este sentido la composición del Consejo de Revisión que funciona en las Oficinas Regionales. En cuanto a las modificaciones introducidas en la denominada Gestión de Conciliación, se observa que la circular del año 2002, establecía que la invitación a la instancia de conciliación fuese convocada por el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes, según fuere el caso, mientras que la circular de 2006 traspasa esa labor desde el Director Regional al Jefe de Departamento u Oficina Jurídica.

Asimismo, la circular ya referida, establece que el Jefe del Departamento u Oficina Jurídica, junto con el Jefe de Resoluciones o de Fiscalización- Resoluciones (en el caso de las Direcciones Regionales), son los encargados de exponer al contribuyente los fundamentos y el sentido de la actuación administrativa tributaria, y los motivos por los cuales no hubiere sido posible acoger su pretensión.

En cuanto a su objetivo, éste se conserva con respecto a las circulares anteriores, vale decir, se trata de la convención de un pago, en el cual el contribuyente se allana a la pretensión administrativa a fin de acceder a la condonación de intereses y multas, renunciando expresamente a accionar por la vía del Reclamo.

La circular 57 del año 2006, ya analizada, fue derogada recién por la Circular 26, de 28 de abril de 2008, con la reciente circular se introducen mejoras en el procedimiento de Revisión de la Actuación Fiscalizadora, en dicha circular se establece a su vez la consagración de dos principios, a saber: el principio de eficiencia y el de no formalización.

Además en dicha circular se amplían los actos susceptibles de ser accionados por vía de la RAF, pasando desde las liquidaciones y contemplando ahora también giros y resoluciones que incidan en el pago de un impuesto o en los elementos que sirven de base para determinarlo o que denieguen peticiones a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario. Asimismo, es del todo relevante señalar para el cometido que nos convoca el presente trabajo, el hecho de que en esta circular ya no se contempla la instancia de conciliación dentro del Procedimiento de Revisión de Actuación Fiscalizadora.

La supresión de la instancia de conciliación tuvo su razón en su escaso éxito y carácter dilatorio que imponía al procedimiento, ya que en general frente a resoluciones administrativas

pronunciadas al amparo de las atribuciones del artículo 6° B) N°5 del Código Tributario, que mantenían total o parcialmente las liquidaciones, los contribuyentes mantenían su reclamación por la parte no obtenida; al contrario de lo que se pretendía con la gestión de conciliación que era precisamente que el contribuyente se allanara a la pretensión de la Administración y accediera al pago.

De manera que los objetivos de desincentivar la litigación y favorecer el pronto pago que inspiraron la institución, no pudieron alcanzarse. Lo cual pudo deberse especialmente a la baja aceptación parcial de las solicitudes de revisión por parte de la Dirección Regional respectiva; o bien por reticencia al reconocimiento administrativo del error propio de ponderación de los hechos o interpretación de la ley; así como por el escaso atractivo de las condonaciones en la reducción de la deuda fiscal⁴⁶.

b) Audiencia de Conciliación en el procedimiento de Reposición Administrativa Voluntaria

El procedimiento de Reposición Administrativa voluntaria se encuentra regulado en el artículo 123 bis del Código Tributario.

Hasta el año 2018 la circular 13 del 29 de Enero de 2010, impartió las instrucciones pertinentes acerca de dicho procedimiento, el cual busca, que de manera previa a la interposición de un reclamo tributario, se revise por la autoridad administrativa, la legalidad de alguna de las actuaciones del ente fiscalizador, teniendo en cuenta el planteamiento del contribuyente, o bien los nuevos antecedentes que el mismo pudiera presentar en esta oportunidad.

Dicha circular contemplaba la posibilidad de que el contribuyente al momento de la presentación de su escrito y en el mismo, solicitara una audiencia de conciliación; adicionalmente existía la posibilidad de que tal audiencia fuese convocada de oficio por el Jefe de Departamento u Oficina Jurídica o de Procedimientos Tributarios, según correspondiera.

⁴⁶ INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO. 2015. Informe respecto al proyecto de ley “que perfecciona la justicia tributaria y aduanera” promovido en el mensaje presidencial N° 1232-362 del 27 de Enero de 2015. Santiago. Pp. 6.

Según lo indicado en dicha circular, también existía la posibilidad de que en dicha audiencia - y en el marco de la reposición- el contribuyente presentase declaraciones rectificatorias de impuestos, las que deberían ser procesadas por el Servicio inmediatamente después de concluida la audiencia de conciliación.

Asimismo se establecía la obligatoriedad de levantar un acta en que se refleje de la manera más fidedigna posible lo obrado durante la audiencia, suscrita por todos los intervinientes de dicha audiencia de conciliación.

Vale hacer presente que un rasgo que diferencia esta audiencia de conciliación, llevada a cabo en sede administrativa es que desde luego, el acta de dicha audiencia no constituye en ningún caso un equivalente jurisdiccional, por lo mismo a su respecto no se producirá el efecto de cosa juzgada.

Ahora bien, dichas instrucciones impartidas por la circular N° 13 del año 2010, fueron derogadas por la circular N° 34 del año 2018, la cual en armonía con las modificaciones introducidas por la Ley 21.039 al artículo 123 bis del Código Tributario, buscan modificar y perfeccionar el Procedimiento de Reposición Administrativa Voluntaria.

De la circular N° 34, ya citada, cabe destacar que ya no se contempla la posibilidad de una audiencia de conciliación, al menos no con dicha nomenclatura.

Dicha circular contempla el inicio del Procedimiento con la presentación de solicitud por parte del contribuyente, seguida de la designación de un resolutor (el cual según indica la misma circular debe ser distinto del emisor de la actuación impugnada, para así garantizar una mayor imparcialidad), en dicha oportunidad deben ser presentados asimismo los documentos complementarios que puedan servir de sustento a las alegaciones hechas por el contribuyente; luego el resolutor debe efectuar un análisis de admisibilidad, cuyo plazo es de 10 días hábiles administrativos. Si el recurso es declarado admisible, se decretará la citación a una “Audiencia preliminar de carácter voluntaria”, en la cual serán escuchados los planteamientos del contribuyente, pudiendo solicitársele nuevos antecedentes y asimismo, teniendo la posibilidad de rectificar o aclarar su presentación original.

Una vez realizada dicha audiencia, se levantará un acta de la misma, la cual servirá de base para el análisis de fondo, dicho análisis culminará con un proyecto de resolución.

Recibido el proyecto de resolución, por el Jefe de Departamento u Oficina de Procedimientos Administrativos, o del Departamento Jurídico, según sea el caso, se citará a una “audiencia de cierre” la cual tiene como objetivo acercar posiciones con el contribuyente y solucionar la controversia, en esta instancia se le debe manifestar al contribuyente claramente la posición del Servicio y los fundamentos de ésta.

Finalmente respecto de la audiencia de cierre, cabe tener presente que en aquellos *casos en que efectivamente se produzca el acercamiento de las posiciones del contribuyente, con el Servicio, se le debe informar a aquel acerca de las políticas de condonación de interés y multas...*⁴⁷.

Dicho procedimiento culmina con la resolución del Servicio la cual debe dictarse en el plazo de 20 días hábiles desde la recepción del proyecto de resolución.

Como es posible apreciar, del análisis comparativo entre la circular del año 2010 y la del año 2018, si bien ya no existe propiamente una audiencia de conciliación en sede administrativa, ello no es del todo cierto, puesto que en la actual audiencia de cierre, si bien no se utiliza la misma nomenclatura, parece ser que los objetivos son similares, en cuanto lo que se busca es que teniendo en cuenta el incentivo de la condonación de intereses y multas, puedan acercarse las posturas del contribuyente y el Servicio, a fin de llegar a una pronta resolución del conflicto.

2. Jurisprudencia en torno a la conciliación

Además de los casos de conciliación en sede administrativa ya analizados, luego de la instauración de los TTA ha existido casos en los que es posible encontrar llamados a conciliación, incluso con anterioridad a la dictación de la Ley 21.039, aunque escasos y no exentos de controversia.

A modo de ejemplo el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, en causa por reclamo tributario RIT GR: 02-00014-2012, “Sociedad de Servicios Integral Plaza e hijos Limitada con Servicios de Impuestos Internos”, efectuó un llamado a conciliación, a fin de buscar una solución alternativa al conflicto en torno a errores en una liquidación efectuada por el SII, sin perjuicio de que la sentencia desechó la pretensión del contribuyente, principalmente por falta

⁴⁷ SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. 2018. Circular N° 34 de 2018. Pp.11

de prueba en torno a la contabilidad de los gastos alegados, lo relevante en el caso es que aun sin normativa expresa que hiciera procedente el llamado a conciliación, el Tribunal de Tarapacá efectuó el llamado a conciliación. Respecto de la resolución dictada por el tribunal efectuando dicho llamado, el Servicio interpuso recurso de reposición por estimar que la institución de la conciliación no tendría cabida en el procedimiento de reclamo tributario, por encontrarse contenido en el Libro Segundo del Código de Procedimiento Civil, sin embargo, el tribunal rechazó el recurso, por estimar que dicha normativa, de carácter general y supletorio, tendría plena aplicación en materia tributaria, si bien no fue posible llegar a un acuerdo en dicha audiencia, el trámite de conciliación se efectuó; de la misma manera se llevó a cabo el procedimiento “SCM Compañía de Salitre y Yodo Soledad con SII” en reclamo tributario RIT GR 02-00014-2016 ante el mismo tribunal.

Como ya se dijo, con anterioridad a la Ley 21.039 los casos en que se aplicó la figura de la conciliación en sede jurisdiccional, fueron escasos y el trámite mismo no consiguió su objetivo de poner pronto remedio al conflicto, sin embargo da cuenta del interés de aplicar soluciones alternativas a la controversia tributaria.

El panorama cambia un poco luego de la entrada en vigencia de la Ley 21.039, ya que hace plenamente aplicable, más aún, obligatorio el trámite de conciliación, sin embargo, hasta Septiembre del 2018, sólo dos casos han sido resueltos exitosamente mediante el trámite de la conciliación, los cuales tuvieron lugar en el TTA de Concepción y en el Segundo TTA de la Región Metropolitana.

Respecto de este último resulta relevante destacar algunas circunstancias fácticas a fin de establecer el contexto bajo el cual fue posible llegar a acuerdo entre el contribuyente y el SII; dicho caso corresponde al reclamo tributario RIT N° GR-16-00027-2018, “Servicios de Seguridad Privada SpA con Servicio de Impuestos Internos XIV Dr Santiago Oriente”, en el cual dicho contribuyente presentó un reclamo por una liquidación de impuestos, la cual fue emitida por el Servicio, omitiendo la circunstancia de que el contribuyente habría presentado una declaración rectificatoria, la cual fue aceptada por el mismo Servicio, pero que no se vio reflejada en la actuación del ente fiscalizador, vale decir en la liquidación reclamada.

La contestación del Servicio, al reclamo interpuesto por el contribuyente, fue del siguiente tenor *“Atendida la fecha en que se efectuó y procesó la declaración rectificatoria y la emisión de la*

liquidación centralizada, no hubo tiempo para la realización de los cruces informáticos respectivos”.

Luego de evacuado el trámite de contestación, y en la audiencia de conciliación las partes estuvieron contestes en dejar sin efecto la liquidación reclamada, pagando cada uno sus costas. Así el día 18 de Julio de 2018, se tuvo por aprobada la conciliación, siendo éste el primer caso en la Región Metropolitana en que se verificó la conciliación como un medio eficiente para resolver la controversia.

De lo expuesto debe destacarse que aun luego de la entrada en vigencia de la Ley 21.039, los casos resueltos por vía de la conciliación hasta la fecha han sido muy pocos; no obstante se trata de una ley reciente, sobre todo teniendo en cuenta que su aplicación se limita a los casos iniciados con posterioridad a su entrada en vigencia; resulta igualmente relevante destacar que respecto del reclamo ante el Segundo TTA de Santiago, se trata de un caso en que el mismo Servicio en su contestación asume que la liquidación reclamada fue el resultado de la ineficiencia en los cruces informáticos, lo cual perfectamente podría haber sido resuelto sin que el contribuyente siquiera se hubiera visto en la necesidad de acudir a la instancia jurisdiccional.

Finalmente cabe advertir que desde la entrada en vigencia del trámite de conciliación hasta la fecha, el Servicio de Impuestos Internos no ha impartido instrucciones en lo relativo a la conciliación, ya sea respecto a la manera en que debe llevarse a cabo la misma, bajo qué condiciones o supuestos; así como tampoco ha entregado facultades expresas a sus abogados, para que éstos puedan conciliar con la debida investidura, lo cual es muy relevante teniendo en cuenta que el Servicio de Impuestos Internos es un organismo de carácter público, cuyas directrices son los principios de jerarquía, legalidad y juridicidad, lo cual en los hechos, puede traer consigo la reticencia, o derechamente la negativa por parte de los abogados del Servicio para llegar a acuerdo, lo cual podría explicar la escasa cantidad de casos resueltos hasta la fecha mediante la vía de la conciliación.

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo, mediante el estudio de la institución de la Conciliación en el Procedimiento General de Reclamo Tributario se buscó dilucidar la conveniencia de la incorporación de dicho trámite.

A raíz del estudio realizado, es posible evidenciar que si bien la agregación de esta figura procesal es sin lugar a dudas un avance y desde un punto de vista formal, una innovación positiva en materia procesal tributaria, es también cierto que es necesaria su revisión.

El reclamo tributario, según se vio, es uno de los trámites de mayor aplicación y ello hace deseable que sea una herramienta eficaz para resolver los conflictos suscitados entre los contribuyentes y el ente fiscalizador, sin propender meramente al acortamiento de los juicios, sino que sea eficaz y eficiente en términos de lograrse una solución ajustada a derecho que satisfaga de manera real los derechos hechos valer en juicio.

El proyecto de ley en el cual se discutió la Ley 21.039 se propuso una serie de objetivos y finalmente sólo la evidencia jurisprudencial dará cuenta de si dichos objetivos fueron o no alcanzados mediante dicha ley.

Sin embargo, de acuerdo al análisis realizado y teniendo en cuenta la experiencia en otras áreas del derecho, es posible prever que la instauración de la conciliación no garantiza necesariamente la consecución de dichos objetivos, tal como ocurrió en materia civil, en donde el llamado a conciliación corresponde a una diligencia esencial y sin embargo la carga de los tribunales civiles no parece disminuir, sino todo lo contrario. Por otro lado y aún más preocupante, es lo que ocurre en materia laboral, en donde los jueces incluso han debido ser inhabilitados por las opiniones fuertemente parciales que han emitido durante la etapa de conciliación.

Dicho esto, lejos de desalentar en cuanto a los resultados que podría obtener la conciliación tributaria, es preciso dar con la manera de que por una parte los jueces tributarios realicen su labor de la manera prevista en la ley y sin que emitan un juicio anticipado o una inclinación precipitada hacia una de las partes, pero más importante aún es que las partes comprendan el real alcance de lo que implica la conciliación.

Llegar a un acuerdo, implica necesariamente ceder en alguna medida la pretensión original, así como asumir la comisión de errores, cuestión que parece difícil sobre todo desde el punto de vista del Servicio de Impuestos Internos, en tanto organismo público.

Por ende el principal llamado es hacia la disposición de las partes a conciliar, asumiendo que en dicho arreglo no verán necesariamente satisfechas por completo sus pretensiones sino que eventualmente una cuota de ellas debe ser cedida en pos de un arreglo más expedito y oportuno, contribuyendo así al mejoramiento del sistema en general.

Desde otro punto de vista y como se dijo desde un comienzo, la forma en que quedó redactada la norma, en particular el artículo 132 y 132 bis del Código Tributario, no es la más afortunada, pues hay una serie de mejoras que pueden contribuir a una mayor eficacia del trámite de conciliación.

En primer lugar, no se entiende por qué fue necesario reducir la oportunidad procesal a sólo dos momentos, en lugar de dejar abierta la posibilidad para que el juez llame a conciliación en cualquier estado de la causa. Esta posibilidad hubiera contribuido verdaderamente a la disminución de la duración de los juicios, puesto que hubiera permitido que a medida de que se presentaran otros antecedentes, (que eventualmente pudieran cambiar la opinión de las partes, en cuanto al rechazo de acuerdo en el primer llamado a conciliación) que sirvieran de sustento a que el juez llamara nuevamente a conciliación, sin embargo, bajo la normativa actual, debe esperarse toda la fase probatoria, incluido el trámite de observaciones a la prueba para que recién en ese momento le sea posible al juez efectuar un nuevo llamado.

Existen además otros desincentivos para el éxito de la conciliación, como es la necesidad de aprobación del Director del SII respecto del acuerdo de conciliación, y la exigencia de que sólo la aceptación del acuerdo sea fundada, mientras que para la negación no se establece tal requisito.

Finalmente la gran traba impuesta por la misma norma es su irretroactividad, en este sentido, no se observa ningún impedimento para que la norma se aplique a los procedimientos ya iniciados, sin embargo, la misma Ley 21.039 establece en sus disposiciones transitorias, establece que la conciliación se aplicará a los procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley.

No se entiende el motivo de esta decisión, ya que buena parte de los juicios acumulados, podrían verse beneficiados. Si bien es cierto, aquellos que se encontraren más avanzados, no podrían ser objeto del llamado a conciliación obligatorio, puesto que ello pugnaría con los principios de orden consecutivo legal y de preclusión procesal; no se observa problema para que pudieran ser objeto del llamado a conciliación facultativo a instancia de parte. Y en este punto cabe preguntarse si es posible que igualmente respecto de estas causas es posible que el tribunal tributario haga un llamado a conciliación amparado en los principios generales, como lo hizo el Tribunal Tributario y Aduanero de Tarapacá, según la jurisprudencia revisada, antes de la entrada en vigencia de la Ley 21.039.

Finalmente no queda más que esperar para constatar el impacto real que tendrá la aplicación de esta figura procesal para la resolución de los conflictos, lo cual se verá reflejado en las estadísticas de los próximos años; sin perjuicio de que nada obsta a que ésta pueda perfeccionarse en el sentido que se ha indicado en este análisis; y esperando asimismo que los actores del proceso tributario tengan la suficiente disposición para llegar a acuerdos y se logre una comprensión cabal de lo que implica verdaderamente la conciliación y en general, cualquier método alternativo de solución de conflictos dentro de un sistema jurídico.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS Y ARTÍCULOS

- Andrés Aucejo. E. 2016. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en el Derecho Tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. Revista Derecho del Estado nº 37. Universidad externado de Colombia.
- Avilés. V. (2010). Principio de la legalidad de los tributos, Facultades legislativas y potestades de la Administración.
- Avilés. V. (2003). Congreso Nacional y Protección del Principio de Legalidad de los Tributos. Revista de Derecho Público Vol. 65.
- BERNAL D. 2014. Memorias del Foro Internacional. Procedimientos Alternativos de Solución de Diferendos en Materia Tributaria. Ciudad de México, México.
- Bordalí Salamanca. A. 2004. Justicia Privada. Encontrado en línea: www.microjuris.com
- Bordalí, A. 2006. Sentencia de Inaplicabilidad por inconstitucionalidad del Juez Tributario (Tribunal Constitucional). Revista de Derecho. 19 (2).
- CASARINO V. Mario. 2007. La Conciliación. Manual de Derecho Procesal. Cap. XIII. Santiago. Editorial Jurídica de Chile. Pp.
- CHICO P. ESPEJO I. GARCÍA C. MARTÍNEZ J. TROZAS J. SERRANO A. 2015. Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje. Epraxis.
- COLOMBO CAMPBELL. J. 1991. La Jurisdicción en el Derecho Chileno. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.
- CORTE SUPREMA. 2015. Informe contenido en el oficio 42- 2015
- SPILA R. 1978. Principios de Derecho Procesal Tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma.
- HUMENERES N. Héctor. 2009. De la Jurisdicción Laboral. En Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Tomo I. Santiago. Editorial Jurídica de Chile.

- INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO. 2015. Informe respecto al proyecto de ley “que perfecciona la justicia tributaria y aduanera” promovido en el mensaje presidencial N° 1232-362 del 27 de Enero de 2015. Santiago, Chile.
- Introduction to Alternative Dispute Resolution. En línea: www.irs.gov
- FERRADA V. Luis Valentín. 2014. Audiencias de conciliación ¿Vale más un mal arreglo que un buen juicio? En Revista del Abogado del Colegio de Abogados de Chile n°61 de Agosto de 2014.
- MATURANA. C. 2005. Los Recursos. Santiago. Universidad de Chile, Central de Apuntes.
- MATURANA. Cristián. 2012. Plazos, actuaciones judiciales, notificaciones resoluciones judiciales. Y el Juicio Ordinario conteniendo la teoría general de la prueba. Cap. V Trámite o período de llamado obligatorio o necesario a conciliación. Santiago, Chile.
- MICHELI G. 1961. La Carga de la prueba. Buenos Aires
- NÚÑEZ OJEDA. R. 2009. Negociación, Mediación y Conciliación, como métodos Alternativos de Solución de Controversias. Santiago. Facultad de Derecho de Universidad de Chile.
- PALOMO VÉLEZ. D. 2014. Sobre la conducta procesal de algunos jueces. De vuelta con la unidimensionalidad de la eficiencia y la potestad conciliatoria como excusas. Revista ius et praxis. Talca. Universidad de Talca.
- RUIZ de la MAZA, Germán. 2014. Nulidad de Derecho Público Tributaria. En Revista Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile. Santiago de Chile
- SÁNCHEZ W. 1970. Procedimiento general de reclamaciones tributarias. Santiago, Chile. Eds. Contables Ltda.
- SEGUEL. L. 2017. ¿(Re) Conciliación con el contribuyente? Cómo conseguir recursos y no perder el esfuerzo. Instituto Chileno de Derecho Tributario. Santiago.
- SILVA-RIESCO, Patricio. 2010. Modificación del régimen de cobranza coactivo en el procedimiento tributario chileno. En proyecto de investigación maestría internacional en administración tributaria y hacienda pública VI edición 2008-2010, Santiago de Chile.

- TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO. Reportes Estadísticos/ Estadísticas consolidadas. En línea: http://www.tta.cl/opensite_20110606144558.aspx
- Ugalde Prieto, Escobar R. y Ugalde A. 2011. Tribunales tributarios y aduaneros 4a. ed. actualizada. Santiago, Chile. Legal Publishing.
- Valdivia F. 2011. Reforma a la Justicia Tributaria. Santiago Chile. Centro de Estudios Tributarios
- VERGARA QUEZADA Gonzalo. 2014. El Reclamo Tributario: Características esenciales de un recurso contencioso- administrativo de plena jurisdicción. Revista de Estudios Tributarios.

JURISPRUDENCIA

- Corte Suprema. Sentencia Rol 4796-2007
- Corte Suprema. Sentencia Rol 9362- 2009. De 30.03.2012
- Corte Suprema. Sentencia Rol N° 5165- 2013 del 14 de Abril de 2014.
- Corte Suprema. Sentencia Rol N° 15929-2016 de 10 de Enero de 2017
- Corte de Apelaciones de Valparaíso. 2013. Sentencia Rol N° Reforma Laboral-5-2013. 14 de Marzo de 2013.
- Tribunal Constitucional. Sentencia Rol 472- 2006
- Tribunal Constitucional. 2007. Sentencia Rol. 718- 2007
- Tribunal Constitucional. 2008. Sentencia Rol: 1.243- 08 de 30 de Diciembre de 2008
- Tribunal Constitucional. 2016. Sentencia Rol. 2971-16- INA.
- Tribunal Constitucional. Sentencia Rol. N° 3440-17 INA de 25 de Octubre de 2018.
- Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso. Sentencia RIT GR 14-00179- 2013 del catorce de Febrero de 2014.
- Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana RIT N° GR16-00027-2018 de 18 de Julio de 2018

NORMATIVA CONSULTADA

- Código de Procedimiento Civil
- Código Tributario
- Constitución Política de la República
- Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”
- Ley 20.322
- Ley 21.039
- Circular N° 21 del 30 de Marzo de 2001.
- Circular N° 5 del año 2002
- Circular N° 57 del año 2006
- Circular N° 26 del año 2008
- Circular N° 13 del año 2010
- Circular N° 34 del año 2018