



**UNIVERSIDAD DE CHILE  
FACULTAD DE DERECHO  
ESCUELA DE GRADUADOS**

**ARBITRAJE TRIBUTARIO  
PROPUESTA PARA SU IMPLEMENTACIÓN EN CHILE**

**CAROLINA ANDREA GONZALEZ CORTES**

**ACTIVIDAD FORMATIVA PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN  
DERECHO TRIBUTARIO**

**PROFESOR GUÍA:  
MARIO SILVA P.  
LUIS SEGUEL M.**

**SANTIAGO DE CHILE  
2022**

## TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPITULO I: PASANDO LA PRUEBA DE CONSTITUCIONALIDAD Y.....	13
LEGALIDAD	
1. Exposición general sobre la naturaleza jurídica del arbitraje.	
2. Exposición general sobre la indisponibilidad de las materias tributarias.	
3. ¿Delimitación del Orden Público Tributario o Tutela Judicial Efectiva?	
4. Situaciones de arbitrabilidad en el ámbito de las relaciones público-privadas.	
CAPITULO II: SUPUESTOS JURIDICOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA.....	41
1. Ley Habilitante.	
2. Voluntario y Alternativo.	
3. Materias Arbitrables y Oportunidad.	
4. Arbitraje de Derecho e Institucional.	
5. Intervención Mínima, Certeza y Agilidad.	
CAPITULO III: SITUACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA EN QUE PUEDE DARSE EL ARBITRAJE EN CHILE.....	57
1. Situaciones conceptuales en Derecho Tributario doméstico.	
2. Situaciones conceptuales en Derecho Tributario Internacional.	
CONCLUSION.....	76
BIBLIOGRAFIA.....	80

## **RESUMEN**

En la búsqueda de soluciones de justicia ágiles y que garanticen los derechos de los contribuyentes, se propone estudiar el arbitraje como una herramienta de solución de controversias que puede ser utilizada en materia tributaria- atendiendo a la principal crítica que la doctrina ha efectuado al mecanismo- extrayendo, a partir de la revisión de experiencias comparadas y los casos de arbitraje entre particulares y el Estado aceptados por nuestra legislación, cuáles podrían ser los supuestos jurídicos para su funcionamiento en el ámbito del Derecho Tributario.

## INTRODUCCIÓN

Veinte años ya han transcurrido desde las primeras iniciativas para legislar en materia de jurisdicción tributaria, todas ellas inspiradas en el compromiso del Gobierno de propiciar cambios particularmente en cuanto a establecer una instancia que resolviera de forma independiente, expedita y con el adecuado respaldo técnico las reclamaciones de los contribuyentes.

En un Seminario reciente organizado por el Departamento de Enseñanza Clínica del Derecho de la Universidad de Chile<sup>1</sup>, se reveló que las iniciativas transformadas hoy en leyes de la República tendieron a superar las limitaciones que la judicatura tributaria de primera y segunda instancia presentaban, mejorando sus niveles de eficiencia y oportunidad.

No debe olvidarse que el régimen tributario vigente en aquella época se había mantenido estable por casi dos décadas, por lo que se legislaba sobre la base de un sistema relativamente conocido, con un buen nivel de cumplimiento y bajas tasas de evasión, derivados de una estructura que funcionaba de

---

<sup>1</sup> SEMINARIO “10 años de Jurisdicción tributaria chilena: problemas y desafíos” organizado por el Departamento Enseñanza Clínica del Derecho el día 29 de junio de 2021. Facultad de Derecho Universidad de Chile.

manera estable, que se fiscalizaba y aplicaba sanciones, lo que había sido esencial para la conservación de los altos niveles de competitividad económica de nuestro país.

No obstante las evidentes mejoras en materia de jurisdicción tributaria, hoy en día el interés de los contribuyentes aún parece seguir centrado en la demanda por una cancha más pareja en las disputas con la Administración, una tutela judicial mejorada, manifestado en denuncias por el funcionamiento de la organización aún percibida como desigual, engorrosa, lenta y costosa, todo lo anterior sumado al abrumador poder disuasivo del interés moratorio, que incide en la voluntad de los contribuyentes de seguir adelante con reclamaciones no obstante existir motivo plausible para contradecir<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> INFORME Observatorio Judicial N° 33 de fecha 20 de abril de 2021. El Costo de la Justicia Tributaria - Impacto del interés moratorio del artículo 53 del Código Tributario en los juicios de reclamación. Como lo constata el Observatorio Judicial en su reciente estudio, cada año, menos personas recurren a los Tribunales Tributarios y Aduaneros (“TTA”). El año 2014 se presentaron 2.439 causas a los TTA, mientras que el año 2019 ingresaron solo 1.072. Así, en solo seis años, los ingresos en los TTA disminuyeron en más de la mitad. ¿Qué ha causado esta caída? Entre las posibles respuestas que plantea el estudio están los malos resultados que obtienen los contribuyentes en tribunales. En efecto, en trabajos anteriores del mismo organismo, se mostró que en promedio el contribuyente pierde el 70% de las veces en los principales TTA del país, y el 75% de las veces en la Corte Suprema. A estos malos resultados se debe agregar un segundo factor que puede estar desalentando al contribuyente: el alto costo de litigar contra el Servicio de Impuestos Internos (“SII”). En efecto, el artículo 53 del Código Tributario establece que los impuestos que no sean pagados oportunamente están sujetos a un interés moratorio del 1.5% mensual, que se aplica sobre el impuesto reajustado según el IPC. En consecuencia, si el contribuyente pierde en tribunales, deberá pagar el impuesto reajustado, más el interés moratorio, que es más de cinco veces el interés corriente, por todo el tiempo que duró el juicio. Disponible en <https://observatoriodjudicial.org/category/informes/>

En este mismo orden de ideas, aun cuando se haya crecido en términos de modernización de la justicia tributaria en Chile, introduciendo incluso de manera novedosa mecanismos alternativos de solución de controversias, como la conciliación en cualquier estado de la tramitación del juicio y el avenimiento judicial<sup>3</sup>, el colectivo comparte un sentimiento de privación de justicia, que muy probablemente se verá agudizado por la creciente complejidad normativa impuesta por las reformas estructurales al sistema tributario aprobadas en los últimos años, la irrupción de la economía digital, las crisis sociales, los efectos económicos de la pandemia del COVID 19, entre otros factores que están generando situaciones inciertas y controvertidas, todo lo cual sin duda incrementará la conflictividad en los años venideros<sup>4</sup>.

En la búsqueda de un mejor acceso a la justicia, organismos económicos internacionales, así como también la doctrina tributaria nacional e internacional,

---

<sup>3</sup> CHILE. Ministerio de Hacienda. 2020. Ley N° 21.210: Moderniza la Legislación Tributaria. La citada ley incorporó un nuevo inciso tercero al artículo 132 bis del Código Tributario, permitiendo que el Tribunal Tributario y Aduanero que conozca un asunto contencioso, de oficio o a petición de parte, pueda llamar a las partes a conciliación en cualquier estado del juicio. Adicionalmente, el nuevo artículo 132 ter del mismo cuerpo de normas establece un proceso de avenimiento extraordinario, que puede ser ejercido por una sola vez durante el juicio, en que el reclamante puede proponer bases de acuerdo ante el Director del Servicio de Impuestos Internos, para luego ser autorizado por el Juez Tributario y Aduanero.

<sup>4</sup> SÁNCHEZ López, María Esther. 2002. El acuerdo de voluntades en el ámbito tributario. Revista jurídica de Castilla - La Mancha N° 32. Universidad de Castilla – La Mancha, pp. 197-230. La destacada profesora de Derecho Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha, asevera que el tránsito del Estado liberal al social y democrático de derecho ha impuesto una nueva forma de legislar y de administrar; que el carácter de la administración es esencialmente instrumental y que difícilmente se le puede calificar como final; que, a medida que las normas jurídico-administrativas pierden precisión, la administración gana en capacidad de decisión; que la creciente complejidad de la realidad social y económica sobre la que inciden las normas tributarias dificulta cada vez en mayor medida que toda la actividad administrativa esté rigurosamente predeterminada por la ley.

han insistido desde hace más de una década en la necesidad de impulsar mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias, considerando dentro de ellos el arbitraje, el cual se ha identificado como una alternativa altamente posible y favorecedora que contribuiría a superar la desigualdad y burocratización del contencioso tributario.

El informe emitido recientemente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de certeza jurídica, que recoge las actualizaciones de trabajos previos en la misma línea desarrollados en colaboración con el Fondo Monetario Internacional (FMI), explicita un nuevo modelo de política tributaria en la línea de la colaboración, que tiene como objetivo un cambio de paradigma en el relacionamiento entre la Administración y el responsable tributarios, que reposa en la cooperación y confianza mutua, en lugar de la confrontación. Dicho enfoque tiene en consideración que el contribuyente que se dispone a ser totalmente transparente ha de recibir como contraprestación seguridad jurídica sobre sus decisiones finales.<sup>5</sup>

Como observa la destacada académica chilena, árbitro del Centro de Arbitraje y Mediación de la Cámara de Comercio de Santiago, profesora María

---

<sup>5</sup> OECD. 2020. Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. pp.34-36.

Fernanda Vásquez Palma<sup>6</sup>, ante conflictos jurídicos cada vez más complejos en un mundo globalizado, es creciente la doctrina que viene abogando por la posibilidad que la justicia tributaria sea arbitral, proponiendo un mecanismo más democrático y participativo, alineado con los intereses de las miles de personas afectadas por las decisiones de la Administración Pública.

Desde una perspectiva de análisis económico del Derecho, se sostiene que una política pública orientada al mejoramiento de la administración de justicia no debería pasar por reducir los costos de la dilación o en disuadir el litigio, sino que más bien en facilitar el acceso a la justicia, aunque con ello se produzca más litigiosidad, lo que puede conseguirse mediante la introducción de medidas que aumenten la oferta de administración de justicia<sup>7</sup>.

Entre las diferentes formas de administrar justicia, el arbitraje configura un sistema que ofrece muchas ventajas y múltiples posibilidades para resolver satisfactoriamente una controversia. Sus características intrínsecas - mayor

---

<sup>6</sup> VÁSQUEZ Palma, María Fernanda. 2018. Tratado de Arbitraje en Chile. Arbitraje Interno e Internacional. Editorial Thomson Reuters.

<sup>7</sup> HUANCA Ayaviri, Félix. 1997. Análisis Económico y Perspectivas Para Una Política Judicial Eficiente. Revista Ciencia y Cultura. Revista Vol. 1 Núm. 1. Universidad Católica Boliviana, pp. 120-133. En otras palabras, el objetivo de la política judicial debería tender a facilitar a los ciudadanos el acceso a un procedimiento más efectivo, esto es, aquel que proporcione más tutela, más disuasión de ilícitos y menos conflictividad potencial, a la vez que requiera menores costes directos, de honorarios profesionales, transporte, coste de oportunidad, tiempo, ansiedad y problemas derivados de los probables errores judiciales. Es en función de la diferencia entre la cantidad y la calidad de la tutela, disuasión y reducción de la conflictividad que proporciona, por una parte, y los costes que supone por otra, cómo se podría analizar y evaluar la bondad del arbitraje, como alternativa a la tutela judicial de los derechos. p-123.



libertad, deslegalización, descentralización y desformalización - , y sus ventajas comparativas frente a la jurisdicción estatal - celeridad, confidencialidad, especialización, economía de recursos materiales y humanos, menor grado de enfrentamiento entre las partes, flexibilidad, mayor participación de las partes en el proceso, e intermediación entre éstas y el árbitro -, hacen del arbitraje un sistema que puede brindar una opción más eficiente frente a la tutela administrativa o judicial.<sup>8</sup>

El problema de fondo que subyace en el sometimiento a arbitraje de las materias tributarias dice relación con dos temas fundamentales: la noción de “interés público” que la Administración Pública está obligada a resguardar, y el

---

<sup>8</sup> CAIVANO, Roque Jerónimo. 2001.El Arbitraje: Nociones Introdutorias. Revista Electrónica de Derecho Comercial, disponible en <http://www.derecho-comercial.com/Doctrina/Arb-001.pdf>, p. 8. Al respecto, el autor indica que, si tuviéramos que destacar sólo una condición favorable del arbitraje, sin duda anotaríamos la flexibilidad, pues permite a las partes implementar un sistema a la medida de cada caso. Las partes pueden construir el arbitraje que mejor atienda sus necesidades y las particularidades del caso, sin por ello perder efectividad. Al combinar adecuadamente un amplio campo de libertad para convenir todo lo atinente a su funcionamiento, con la efectividad del laudo, revestido de la autoridad de la cosa juzgada, el arbitraje aparece como una de las fórmulas más idóneas para el comercio actual. Sin embargo, no debe perderse de vista que el arbitraje es sólo un medio instrumental, potencialmente idóneo, en términos generales, para dar adecuadas respuestas a las necesidades de los litigantes. Por eso mismo, no tendrá la misma eficacia para cualquier clase de conflicto: obviamente hay supuestos en los que aparece como más propicio, y otros en los cuales no es recomendable. En el ámbito Latinoamericano, ver Procedimiento del arbitraje tributario en el contexto venezolano, Revista Venezolana de Gerencia, vol. 23, núm. 81, 2018, Universidad del Zulia, en donde los autores destacan las ventajas del modelo pionero de arbitraje tributario introducido por la legislación venezolana a partir del año 2001, como elemento de gestión estratégica en la resolución de conflictos en materia tributaria al interior del Gobierno. Afirmar los autores que el arbitraje aplicado en los procedimientos administrativos se justifica porque ayuda a la consecución de los principios en los cuales se fundamenta la actuación de la administración pública, la celeridad, la eficacia y la eficiencia con sometimiento pleno a la ley y al derecho, ante la necesidad de adecuarse a los cambios tecnológicos, a las nuevas necesidades sociales y especialmente, al urgente entendimiento como colaboración entre el poder público y el ciudadano, al permitir encontrar soluciones acertadas y oportunas para satisfacer el interés público, fin último de su actuación.

concepto de “libre disponibilidad de los derechos” que, en el ámbito tributario, tiene un sentido muy diferente al jurídico-privado.

Partiendo de lo general a lo particular, como lo desarrolla el profesor español Juan Arrieta Martínez de Pisón<sup>9</sup>, hablar de solución de controversias tributarias a través de medios alternativos, lleva implícito la asunción de dos planteamientos previos. Por un lado, se asume como premisa cierta que la controversia en el ámbito tributario es jurídicamente posible - lo que presupone rechazar la doctrina que entienda que entre la Hacienda acreedora y el obligado tributario no existen relaciones confrontadas derivadas de intereses contrapuestos, sino simplemente el cumplimiento de obligaciones o deberes para uno, y el ejercicio de competencias para el otro.

Por otro lado, se debe aceptar que los “métodos” de solución de conflictos son alternativos o fungibles respecto de “otros diferentes” y que habrá que analizar cuáles son. Los métodos actuales de resolución de conflictos son los que podemos denominar de solución heterónoma, y que se encarnan en la atribución al Estado de la función de imponer coactivamente determinadas formas de comportamiento ante una controversia, estando, además, dotado de

---

<sup>9</sup> ARRIETA Martínez de Pisón, Juan. 2007. Derecho Tributario y Medios Alternativos de Solución de Controversias. Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, ISSN 1575-8427, N°. 11, pp. 169-173.

un poder sancionador para que esa función se ejerza eficazmente, encarnado en nuestro sistema en los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Por tanto, si éste es el sistema de resolución de conflictos, el “método alternativo” sería aquel que los resolviera de forma convencional o transaccional, dicho de otro modo, por acuerdo de las partes.

Ahora bien, este acuerdo entre las partes enfrentadas y sustitutivo de la decisión unilateral impuesta, puede cristalizarse en dos momentos diferentes; bien antes de que el órgano administrativo dicte su acto de modo unilateral, esto es, antes de que la controversia formalmente surja a través de un acto administrativo emitido sin participación directa del destinatario, o bien después de que éste se haya emitido, exteriorizándose así la controversia.

En el primer caso, según el profesor Martínez de Pisón, no existen propiamente medios alternativos a la resolución de controversias, sino que métodos que evitan la controversia porque se anticipan a ella<sup>10</sup>. Mi estudio se ha centrado en el acuerdo de las partes que se puede alcanzar en cualquiera

---

<sup>10</sup> Para un estudio en detalle sobre la materia en el ámbito nacional, véase SEGUEL Malagueño, Luis y AGUAYO Octavio. 2020. Medios de prevenir los conflictos fiscales. RdDT Vol. 8. Universidad de Concepción, pp. 81-122. En el ámbito internacional, véase ARRIETA Martínez de Pisón, Juan. 2007. Ob.cit. ZONORZA Pérez, Juan. 1996. ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español. Crónica Tributaria num.77/1996. Universidad Carlos III de Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 121-136.

de esos momentos, habida cuenta que una de las partes no participa o no asume como válido el acto dictado – relativo a la oportunidad para impetrar la medida-, de manera que se puede solucionar la controversia a través de medidas alternativas específicas, una de las cuales es el arbitraje.

En el Capítulo I del presente trabajo, ahondaré en la certeza de que los métodos de solución de controversias alternativos a la tutela administrativa y judicial existentes en Chile pueden ser mecanismos convencionales, para terminar demostrando que no existe impedimento legal para que el arbitraje sea admisible en el ámbito del Derecho Tributario Chileno.

Hacia el Capítulo II, esbozaré las características que, a mi juicio, debería presentar el arbitraje tributario para su efectiva implementación en nuestro sistema de resolución de controversias, para luego continuar en el Capítulo III identificando situaciones concretas en que el arbitraje sería una eficaz manera de poner fin a los conflictos, disminuyendo la desigualdad, la dilación y las incertezas jurídicas, actuales críticas al mecanismo de tutela administrativa y judicial de los derechos de los contribuyentes.

## **CAPÍTULO I**

### **PASANDO LA PRUEBA DE CONSTITUCIONALIDAD Y LEGALIDAD**

#### **1. Exposición general sobre la naturaleza jurídica del arbitraje**

Para comprender que el arbitraje tributario es un mecanismo de solución de conflictos permitido por la Constitución y las leyes, se debe partir de la premisa que la facultad de juzgar, en cuanto tal, no es privativa del Estado y de sus órganos judiciales. De la misma forma como los particulares pueden crearse circunstancialmente un Derecho privado propio, con tal que no sea contrario a las leyes, a la moral y el orden público, del mismo modo, pueden instituir una jurisdicción propia para la resolución de determinados asuntos, confiándose a terceros árbitros sus disputas.<sup>11</sup>

Bajo este prisma ha de recordarse que la raíz del arbitraje se encuentra en la autonomía de la voluntad de los particulares, de manera que si se debe buscar

---

<sup>11</sup> CAIVANO, Roque. Ob.cit. pp. 2-5.

un cimiento constitucional de su consagración es posible encontrarla en las normas que reconocen la libertad y la igualdad de las personas y el hecho que el Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común<sup>12</sup>.

En otras palabras, del mismo modo como la Constitución Política establece la jurisdicción estatal, también reconoce a los particulares el principio fundamental de la libertad y la renunciabilidad de los derechos concedidos por las leyes, en la medida que dicha renuncia no sea contraria a la moral, al orden y al interés público, y es en este contexto donde debemos ubicar el arbitraje.

Por tanto, el arbitraje corre en paralelo con la actividad jurisdiccional del Estado, de modo que si la jurisdicción le pertenece al Estado y sólo puede ejercerse por los tribunales que establece la ley, los árbitros no ejercen jurisdicción estatal, sino que actúan en paralelo a ella y su origen reside en las libertades individuales reconocida en la Constitución Política de la República.

---

<sup>12</sup> CHILE. Constitución Política de la República. Artículo 1: *“Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos. La familia es el núcleo fundamental de la sociedad. El Estado reconoce y ampara a los grupos intermedios a través de los cuales se organiza y estructura la sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus propios fines específicos. El Estado está al servicio de la persona humana y su finalidad es promover el bien común, para lo cual debe contribuir a crear las condiciones sociales que permitan a todos y a cada uno de los integrantes de la comunidad nacional su mayor realización espiritual y material posible, con pleno respeto a los derechos y garantías que esta Constitución establece. Es deber del Estado resguardar la seguridad nacional, dar protección a la población y a la familia, propender al fortalecimiento de ésta, promover la integración armónica de todos los sectores de la Nación y asegurar el derecho de las personas a participar con igualdad de oportunidades en la vida nacional.”*

Arbitraje entonces no es ejercicio de jurisdicción en sentido estricto del artículo 76 de la Constitución Política<sup>13</sup>, sino que es un equivalente jurisdiccional, esto es, una administración de justicia fuera del poder judicial. El arbitraje se concibe por tanto como un sistema voluntario, alternativo y excluyente al que regula el Estado, destinado básicamente a resolver conflictos jurídicos.

Para delinear al arbitraje, en cuanto instituto jurídico autónomo, podemos decir que sus elementos fundamentales son:

Primero, tiene por objeto la resolución de un conflicto o controversia surgida entre las partes que lo convienen y que recae sobre una materia susceptible de ser arbitrada.

---

<sup>13</sup> CHILE. Constitución Política de la República. Artículo 76: *“La facultad de conocer de las causas civiles y criminales, de resolverlas y de hacer ejecutar lo juzgado, pertenece exclusivamente a los tribunales establecidos por la ley. Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos. Reclamada su intervención en forma legal y en negocios de su competencia, no podrán excusarse de ejercer su autoridad, ni aun por falta de ley que resuelva la contienda o asunto sometidos a su decisión. Para hacer ejecutar sus resoluciones, y practicar o hacer practicar los actos de instrucción que determine la ley, los tribunales ordinarios de justicia y los especiales que integran el Poder Judicial, podrán impartir órdenes directas a la fuerza pública o ejercer los medios de acción conducentes de que dispusieren. Los demás tribunales lo harán en la forma que la ley determine. La autoridad requerida deberá cumplir sin más trámite el mandato judicial y no podrá calificar su fundamento u oportunidad, ni la justicia o legalidad de la resolución que se trata de ejecutar.”*

Segundo, al acordar el arbitraje, las partes se comprometen a que un tercero resuelva tal conflicto - este tercero o árbitro tiene el carácter de privado e imparcial, nombrado para tales efectos por las partes, por una institución arbitral o por la autoridad judicial según corresponda.

Tercero, el valor del fallo dictado por el árbitro es vinculante para las partes.

Cuarto, para llegar a la sentencia se desarrollará un procedimiento previsto por las partes o por la ley, según sea el caso.

Y quinto, este tribunal arbitral carecerá de poder de imperio, razón por la que deberá concurrir a la jurisdicción estatal cada vez que se requiera la ejecución forzada de la decisión arbitral.

En palabras de la profesora Vásquez, vistas así las cosas, no debiera existir conflicto alguno entre el arbitraje y la jurisdicción, del mismo modo como no lo hay entre la ley y la voluntad como fuente de las obligaciones, pues se trata de dos entidades diferentes.



No obstante, tal afirmación no parece estar muy clara en la doctrina procesal chilena, donde existe una clásica confusión y asimilación de las labores del árbitro con las que desarrolla la jurisdicción estatal<sup>14</sup>.

Por de pronto, ya avizoramos un tremendo desafío legislativo en post del arbitraje en materia tributaria, puesto que en nuestro ordenamiento jurídico este instituto se encuentra totalmente desconectado de su propia naturaleza y de la evolución del arbitraje en el ámbito actual de los negocios.

A modo de ejemplo, el instituto doméstico se regula en el Código Orgánico de Tribunales y el Código de Procedimiento Civil, lo que permite afirmar que, en materia de arbitraje interno, en Chile se encuentra pacíficamente aceptada su naturaleza jurisdiccional. A ello se agrega que la figura del árbitro se asocia a la del juez en general<sup>15</sup>, provocando que el actuar de los árbitros sea controlado, por norma general, por los tribunales estatales.

---

<sup>14</sup> VÁSQUEZ Palma, María Fernanda. Ob. cit. p. 8.

<sup>15</sup> CHILE. Código Orgánico de Tribunales. Artículo 5: *“A los tribunales mencionados en este artículo corresponderá el conocimiento de todos los asuntos judiciales que se promuevan dentro del territorio de la República, cualquiera que sea su naturaleza o la calidad de las personas que en ellos intervengan, sin perjuicio de las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes. Integran el Poder Judicial, como tribunales ordinarios de justicia, la Corte Suprema, las Cortes de Apelaciones, los Presidentes y Ministros de Corte, los tribunales de juicio oral en lo penal, los juzgados de letras y los juzgados de garantía. Forman parte del Poder Judicial, como tribunales especiales, los juzgados de familia, los Juzgados de Letras del Trabajo, los Juzgados de Cobranza Laboral y Previsional y los Tribunales Militares en tiempo de paz, los cuales se regirán en su organización y atribuciones por las disposiciones orgánicas constitucionales contenidas en la ley N° 19.968, en el Código del Trabajo, y en el Código de Justicia Militar y sus leyes complementarias, respectivamente, rigiendo para ellos las disposiciones de este Código sólo cuando los cuerpos legales citados se remitan en forma expresa a él. Los demás*

En tal sentido, la profesora de Derecho Internacional Privado de la Universidad de Barcelona, señora Nuria Bouza Vidal, sostiene que el resultado al que conduce este enfoque basado en la naturaleza procesal del arbitraje no es satisfactorio puesto que el arbitraje aparece rígidamente enmarcado por exigencias derivadas de otros sectores del ordenamiento jurídico, en lugar de responder a exigencias derivadas de su propia naturaleza<sup>16</sup>.

Entre nosotros, a modo de ejemplo, considérese el hecho de que las materias de arbitraje interno permitido están enumeradas como *numerus clausus* desde el año 1875, y se mantienen en la actualidad, sin haber sido objeto de actualización, considerando la evolución de los tiempos<sup>17</sup>.

Como puntualiza la profesora Vásquez, ciertamente la situación hoy en día es diversa, ya que el arbitraje se ha ganado un espacio particular que rehúye las clásicas ideas del “encasillamiento codificador”, de manera que es frecuente

---

*tribunales especiales se regirán por las leyes que los establecen y reglamentan, sin perjuicio de quedar sujetos a las disposiciones generales de este Código. Los jueces árbitros se regirán por el Título IX de este Código.”*

Artículo 222: “*Se llaman árbitros, los jueces nombrados por las partes, o por la autoridad judicial en subsidio, para la resolución de un asunto litigioso.*”

<sup>16</sup> BOUZA Vidal, Nuria. 2000. La arbitralidad de los litigios en la encrucijada de la competencia judicial internacional y de la competencia arbitral. RCEA Vol. N° 52 (N° 2), pp. 372-373.

<sup>17</sup> Al respecto, véase JEQUIER Lehuedé, Eduardo. 2015. Antecedentes histórico-jurídicos del arbitraje interno en Chile. Planteamientos para una revisión estructural impostergable. Revista Ius et Praxis N° 2, Año 21. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Talca, pp. 199 – 224.

que el arbitraje sea regulado, siguiendo este criterio, en un cuerpo normativo independiente y autónomo, con la pretensión de despojarse de cualquier tipo de confusión. Esta es la tendencia en materia de arbitraje del siglo XXI, en donde la práctica del comercio y la doctrina ha evolucionado en sentido contrario a los resultados restrictivos al que conduce el planteamiento jurisdiccionalista que he esbozado, preocupados por la maduración y avance del instituto<sup>18</sup>, ampliando progresivamente las materias susceptibles de arbitraje, incluyendo las materias de Derecho Público y, por cierto, las materias tributarias<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Para no sentirnos tan ajenos a esta evolución, señalar que en nuestro país, durante el año 2013, una comisión transversal de expertos convocada por el Ministerio de Justicia, integrada por los profesores señores Jaime Irrarrazabal Covarrubias, Alejandro Romero Seguel, María Fernanda Vásquez Palma, Andrés Jana Linetzky, Elina Mereminskaya y Cristián Maturana Miquel, elaboró un anteproyecto de Ley sobre Arbitraje Interno, que tomó como referencia la Ley Modelo UNCITRAL y el Reglamento Arbitral sancionado por la Comisión de la Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, así como también la Ley 19.971 sobre Arbitraje Comercial Internacional, en concordancia con los principios procesales que inspiran el proyecto de nuevo Código Procesal Civil. El anteproyecto contiene un nuevo e integral estatuto que regula la actividad arbitral doméstica tanto en sus aspectos funcionales como orgánicos. En esta iniciativa, se deja atrás el actual sistema dualista en virtud del cual coexisten dos modelos antagónicos, uno para el arbitraje comercial internacional, que es flexible y desformalizado, y otro para el arbitraje doméstico anclado en el sistema rígido y formalista de nuestros códigos, por lo que sus autores afirman que contiene las bases jurídico-procesales que sustentarán el sistema de enjuiciamiento civil y comercial de los años venideros. Sin embargo, este anteproyecto aún no se envía al Congreso Nacional para su tramitación, pese al alto consenso generado.

<sup>19</sup> Es creciente la doctrina que viene abogando por la posibilidad que la justicia tributaria sea arbitral. En el ámbito hispanoamericano, VICENTE-ARCHE Coloma, Paula. 2005. *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta*. Editorial Marcial Pons, Madrid. RIBES, Ribes, Aurora. 2006. *Consolidación del Arbitraje como método de solución de controversias hermenéuticas en el ámbito internacional tributario*. Anuario de Justicia Alternativa, N° 7, TAB, pp. 69-105. Entre nosotros, desde el año 2008 existe un anteproyecto de ley de arbitraje tributario elaborado por los profesores señores Patricio Figueroa y Ricardo Walker, en el seno del Instituto Chileno de Derecho Tributario, y que ha sido diseñado a partir de las recomendaciones efectuadas en las XXII Jornadas de Derecho Tributario, desarrolladas en Quito, Ecuador en Septiembre de 2004.

## **2. Exposición general sobre la indisponibilidad de las materias tributarias**

El planteamiento del debate sobre el arbitraje tributario implica analizar la posibilidad de un acuerdo entre el Estado y el contribuyente sobre la forma de resolver el conflicto generado por la aplicación de la obligación tributaria.

Sin ánimo de reproducir las vicisitudes de la discusión doctrinaria que ha marcado el curso de la historia de la posibilidad de incluir a las materias tributarias como objeto de arbitraje, baste señalar que las tesis más recurrentes son dos: aquellas que sostienen que la obligación tributaria, en cuanto manifestación de la relación entre Estado y súbditos, es indisponible; y aquellas que reconocen que el crédito emanado de la relación jurídico-tributaria es de carácter personal, por tanto, susceptible de disposición por acuerdo de las partes.

Tradicionalmente, el problema de fondo se ha centrado en lo que la doctrina llama la “arbitralidad objetiva”, esto es, el ámbito material del arbitraje, lo que obliga a tomar una postura sobre el tipo de interés que subyace en la relación jurídica controvertida.

En este contexto, los que opinan en contra del arbitraje tributario sostienen que la materia en comento afecta a los “intereses jurídicos públicos” y se caracteriza por recaer sobre una obligación legal de la misma área, por tanto, presenta un carácter indisponible para las partes, por tratarse de obligaciones establecidas por la ley, que no admiten negociación, ni remisión.<sup>20</sup>

Tal afirmación liga con la concepción de Orden Público, entendido como un conjunto de normas y principios establecido a favor de la comunidad, razón por la que no es posible a los particulares modificarlas, al constituir un límite a la autonomía de la voluntad, principio en que se inspira la institución arbitral. En tal sentido, las partes no podrían someter a arbitraje una materia que envuelva un interés superior o de la colectividad – por ejemplo, el estado civil, la familia, la forma en que se recolectan los impuestos, la capacidad contributiva, la protección de contratantes en inferioridad de condiciones, la propiedad raíz, etc. - o pactar un acuerdo arbitral donde se vulneren tales normas.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> En términos generales, quienes sostienen que no es posible el arbitraje en materia tributaria plantean los siguientes argumentos: 1) no pueden someterse a arbitraje aspectos de la soberanía nacional como por ejemplo, la potestad soberana para recaudar impuestos; 2) con el arbitraje se viola el principio de reserva legal al permitir que un tercero distinto de la ley decida sobre el nacimiento o determine el contenido de la obligación tributaria; 3) el crédito tributario no corresponde a la expresión de una relación entre acreedor y deudor del Derecho Privado del cual se puede disponer, porque la Administración debe aplicar el tributo, atendiendo exclusivamente al contenido de la ley; 4) la materia tributaria, al igual que la materia penal, se regula por normas imperativas – por oposición a las de tipo dispositivas y supletorias de la voluntad de las partes - y ambas presentan principios procesales comunes, uno de los cuales es el de la tutela judicial exclusiva, por tanto, no corresponden a materias arbitrables.

<sup>21</sup> VÁSQUEZ Palma, María Fernanda. 2006. La arbitrabilidad objetiva: Aspectos históricos, modernas tendencias en derecho comparado y ubicación en el escenario legislativo chileno. *Revista Ius et Praxis*, 12 (1), pp. 181-213.

En la actualidad, sin embargo, se han abierto paso con fuerza las teorías que admiten el arbitraje como modo de finalización de los procedimientos tributarios. De acuerdo con estas teorías, nada tiene que ver la indisponibilidad de situaciones tributarias con el sometimiento a arbitraje de las controversias fiscales.<sup>22</sup>

El sometimiento de una controversia concreta a arbitraje no se incluye en el principio de indisponibilidad, puesto que ello comprende una decisión instrumental, no una disposición de derechos.<sup>23</sup> Si estamos ante una solución de controversias, la Administración no está disponiendo. La indisponibilidad se refiere a tributos que van a ser objeto de liquidación (la Administración no puede disponer libremente y al margen de la ley si los liquida o no) o que ya fueron liquidados, y deben ser ejecutados (la Administración no puede decidir al margen de la ley si los ejecuta o no). Pero si el particular cuestiona la validez o legalidad de tales actos de liquidación, la Administración no dispone por el

---

<sup>22</sup> CHICO de la Cámara, Pablo “et al”. 2015. Una Propuesta Para La Implementación De Medidas Alternativas de Solución de Conflictos (ADR) en el Sistema Tributario Español con Especial Referencia al Arbitraje. Editorial ePraxis, pp. 204. De acuerdo con estas teorías, cuando se habla de indisponibilidad se hace referencia a la no disposición de las situaciones jurídicas por acuerdo de las partes, en otras palabras, a la imposibilidad de renunciar a derechos o situaciones jurídicas, como por ejemplo la capacidad contributiva o las funciones específicas que debe cumplir la Administración Tributaria. Respecto de estas situaciones jurídicas queda excluida cualquier probabilidad de convención por su carácter de inalienable, intransmisible, imprescriptible e irrenunciable.

<sup>23</sup> CALVO Ortega, Rafael. 2001. Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario. Impuestos, N° 15 y 16, p. 31. En: CHICO de la Cámara, Pablo. Ob. cit. n.15, pp. 203.

hecho de que tal legalidad se dilucide en un órgano alternativo a los tribunales administrativos o judiciales.<sup>24</sup>

Como punto de partida, se intenta despejar el problema de la reserva legal expresando que, una cosa es que la obligación tributaria, sus elementos esenciales, su nacimiento, así como las reglas para su correcta aplicación sean materias reservadas a la ley, quedando excluida por tanto la intervención de la voluntad de las partes, y otra muy distinta es que, ante la existencia de una controversia entre la Administración y el obligado tributario, ambos sujetos decidan encomendar su resolución a un árbitro. En tal hipótesis, las partes no disponen de la obligación tributaria porque ésta ya ha nacido, se ha aplicado y desarrollado de acuerdo al mandato legal, lo único que sucede es que, ante la existencia de un conflicto interpretativo, los intervinientes deciden someterlo a la autoridad de un árbitro.

Si bien en una controversia tributaria se puede dilucidar sobre la aplicación de un tributo, ello no significa que se esté creando una obligación tributaria, muy por el contrario, lo que se está haciendo es interpretar la norma pertinente y verificar los hechos concretos para determinar si se encuadran en los supuestos que ella contiene, lo cual no puede ser asimilado a la creación o aplicación de

---

<sup>24</sup> CHICO de la Cámara, Pablo. Ob. cit. n.15, pp. 207.

un tributo. En ese sentido, el arbitraje como mecanismo de solución de controversias no contraviene la potestad tributaria.<sup>25</sup>

Por otro lado, no obstante nuestra Constitución no establece con precisión el alcance del principio de reserva legal en materia tributaria, la doctrina y jurisprudencia más reconocida se inclinan por considerar su naturaleza absoluta<sup>26</sup>, sosteniendo que la ley debe regular todos los elementos fundamentales de la relación tributaria - dejando a la Administración la función de auditoría especializada, esto es, verificar y hacer cumplir los efectos específicos de la generación de un hecho imponible determinado. Sin embargo, cabe señalar que el “*quantum*” de la obligación tributaria depende siempre de decisiones adoptadas por la Administración que comportan la posibilidad de llegar a concreciones distintas.

---

<sup>25</sup> En: LIZARAZO Polanco, Santiago y VARGAS Pinzón, Mateo. 2018. Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78, pp. 244. Como se manifiesta en las actas de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario desarrolladas en Quito, Ecuador en Septiembre 20 al 24 de 2004, hubo consenso entre los académicos asistentes que no se puede confundir la reserva del poder tributario, entendido como *creación de derecho positivo*, con la aplicación de la ley tributaria, entendida como la actividad en la cual el funcionario revestido de jurisdicción *dice el derecho*. Bajo ese contexto, es obvio que la admisibilidad de arbitramento en materia tributaria no supone conferir prerrogativas a terceros para que expidan leyes o creen derecho positivo, sino que supone encomendar la función de escudriñar los supuestos fácticos y establecer, de manera imparcial y adecuada, la correcta aplicación del derecho.

<sup>26</sup> Para un desarrollo doctrinal y jurisprudencial completo del principio de legalidad en materia tributaria, véase PÉREZ Marchant, Javier Ignacio. 2018. El Principio de Legalidad Tributaria en la Nueva Etapa de Conciliación del Procedimiento de Reclamación Tributaria y Aduanera. AFE para optar al grado de Magister en Derecho Tributario. Facultad de Derecho, Universidad de Chile, pp. 10-21.



En esta línea, se ha sostenido como argumento para combatir el obstáculo del principio de legalidad que en aquellos supuestos en los que exista una situación de discrecionalidad administrativa, es evidente que concurrirán varios medios para la consecución de un fin sin que la norma correspondiente prescriba cuál de ellos deba adoptarse para la satisfacción del interés público, correspondiendo a la Administración realizar un juicio de oportunidad.<sup>27</sup>

Por tanto, la determinación de la obligación tributaria corresponde a un acto administrativo reglado, sujeto al principio de legalidad, de tal forma que el crédito tributario *strictu sensu*, es decir, como derecho de contenido económico del cual es acreedora la Hacienda Pública, nunca podrá ser dispuesto por las partes, pero dicha indisponibilidad no alcanza a la voluntad del acreedor y deudor de la relación para que puedan intervenir en algunos aspectos del mismo no sometidos al principio de legalidad. Así, serían viables los pactos, acuerdos o convenios que, en el marco del tributo, se dirijan a especificar cuestiones sobre las que exista incertidumbre.

En otras palabras, los hechos imponibles- en su triple aspecto: objetivo, temporal y personal -, las bases y los tipos de gravamen serían los definidos en la ley, y sólo su concreción quedarían confiada – dentro del marco que la propia

---

<sup>27</sup> CHICO de la Cámara, Pablo. Ob. cit. pp. 203.

ley habría de señalar en términos rigurosos – a fórmulas administrativas de tipo concordado.<sup>28</sup>

Así las cosas, nada impide a que las partes decidan someter a arbitraje el correspondiente acto administrativo cuando éste sea contrario a los derechos e intereses del obligado tributario. El arbitraje tributario se podrá utilizar para solventar la divergencia sobre un aspecto fáctico del presupuesto de hecho – como el volumen de los negocios realizados, la cuantificación de ingresos, costos y gastos, la determinación del valor corriente en plaza de un bien o servicio, el mayor valor en la enajenación de acciones - o la interpretación de una cuestión jurídica – por ejemplo, el carácter deducible de un gasto, entre otros casos, como veremos en detalle hacia el final del presente trabajo.

### **3. ¿Delimitación del Orden Público Tributario o Tutela Judicial Efectiva?**

Como ilustramos en el apartado anterior, lo que prohíbe la indisponibilidad son renunciaciones en sentido propio, esto es, el no ejercicio voluntario de un derecho cierto. No impide renunciar a la defensa del litigio por la vía judicial y

---

<sup>28</sup> SÁINZ de Bujanda, Fernando. 1966. El nacimiento de la obligación tributaria. Hacienda y Derecho, Vol. IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, pp. 250 y 251. En: CHICO de la Cámara, Pablo. Ob.cit. n.20, pp. 203.

acudir a una vía alternativa. En este caso no se renuncia a nada, sino que se cambia la posibilidad de disipar la incertidumbre por una vía arbitral, alternativa a la judicial.

Entonces, el arbitraje tributario sólo sería posible siempre que el acudir a la jurisdicción sea renunciable, en la medida que la ley lo permita y no haya ningún principio de orden superior -como es la exclusividad del ius puniendi en manos del Estado - que impida tal renuncia.

Ciertamente en el ámbito tributario también encontramos estas normas de carácter imperativo que protegen el orden público tributario, tales como, las normas sobre competencia de la Administración Tributaria, las normas que dan cuenta de la categorización de contribuyentes en función de su capacidad contributiva, las normas sobre prescripción extintiva en materia tributaria, entre otras. Sin embargo, dado que el concepto ya es de suyo extremadamente difícil de precisar en cualquier ámbito del ordenamiento jurídico, lo es más en el ámbito tributario, como deja de manifiesto el profesor Patricio Masbernat Muñoz en su estudio por las ideas ínsitas en la jurisprudencia constitucional chilena acerca de los principios materiales tributarios, la cual mantiene una línea troncal

de contenidos altamente abstractos, que pocas veces esboza criterios más concretos u operativos<sup>29</sup>.

Por esta razón, no se debería aspirar a delimitar el concepto de orden público tributario como puerta de entrada a la discusión sobre la posibilidad de implementar el arbitraje en sede tributaria, sino que más bien, debería considerarse la arbitrabilidad como una noción de contenido procesal – como equivalente jurisdiccional que es -, determinando en qué casos es posible declarar la inarbitrabilidad mirando más la utilidad de la institución arbitral como un coadyuvante en la realización de una tutela judicial efectiva, que la desconfianza que despierta una "jurisdicción privada" o el "atentado al orden público tributario".

En otras palabras, se deben despejar las motivaciones que se fundan, en muchos casos, sólo en el temor de llevar ciertas temáticas a una "justicia privada", carente de transparencia y desigual, toda vez que si lo que se pretende es que no se cometan abusos, lo que se debiera hacer es reforzar el control de la arbitrabilidad, más no negar su campo de acción.

---

<sup>29</sup> MASBERNAT Muñoz, Patricio. 2012. El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Revista de Derecho Universidad Católica del Norte, Año 19 -Nº 1, pp.129-196.

En este punto, resulta muy relevante el papel que pueden jugar primero, la ley, en la configuración de la noción de “disponibilidad tributaria”; segundo, los Tribunales Arbitrarios y Aduaneros, en el control de legalidad de los laudos tributarios; y tercero, la Defensoría del Contribuyente, en mejorar las condiciones para el acceso al mecanismo a los contribuyentes de menos recursos. Ahondaremos en estas ideas en el Capítulo II del presente trabajo.

Conviene recordar que el debate legislativo sobre la inclusión de medidas autocompositivas en el contexto del procedimiento de reclamaciones se expuso con especial intensidad en relación con el alcance de la tutela judicial efectiva, considerando que el retraso en la resolución de los reclamos configura un desmedro del derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 19 N° 3 de la Constitución.<sup>30</sup> De lo anterior se deriva que, en la actualidad, las leyes reconozcan a la Administración Tributaria ciertos niveles de negociación con el contribuyente, orientados a una justa determinación de la obligación tributaria, evitando incurrir en largos y costosos procesos judiciales.

La concepción de la tutela judicial efectiva tiene varias vertientes, una de las cuales es el derecho a recurrir, que se reconduce al derecho a conseguir el

---

<sup>30</sup> CHILE. Historia de la Ley No. 21.210; p. 5-22. Historia de la Ley No. 21.039 p. 5. Disponible en [www.bcn.cl](http://www.bcn.cl).

acceso a la tutela judicial y una resolución fundada en Derecho, así como su ejecución. Así, los métodos alternativos de solución de conflicto no sólo son compatible con este principio, sino que forman parte de él.

Pues bien, si el legislador ha apreciado la constitucionalidad de la alternativa de acudir con carácter previo a un procedimiento administrativo de reconsideración del acto liquidatorio de impuestos antes de acudir a la vía judicial, y ha aceptado también, desde la perspectiva del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, las fórmulas de conciliación y avenimiento, nada impediría que se sumara el arbitraje a éstas últimas, supliendo, en algunos casos, a la vía judicial en pos de agilizar la resolución de las controversias.

#### **4. Situaciones de arbitrabilidad en el ámbito de las relaciones público-privadas**

De la lectura de las normas que regulan el arbitraje en Chile podemos deducir que no delimitan su ámbito de aplicación subjetivo, esto es, las personas que pueden participar en este instituto, por lo que es factible que la Administración del Estado pueda someterse a arbitraje. Las únicas vías que limitan tal actuación habría que encontrarlas en aquellas leyes que relegan el conocimiento exclusivo de los conflictos en que intervine el Estado al poder

judicial, como por ejemplo los juicios de Hacienda, o aquellos litigios que comprometen el Orden Público.

A grandes rasgos, y atinentes a la materia que nos compete, se pueden distinguir diferentes situaciones de arbitrabilidad en el ámbito de las relaciones público-privadas, a saber:

- a. La actividad privada del Estado, que se da en aquellos casos en que el Estado actúa en el tráfico civil o mercantil como agente gestor o administrador de negocios privados, caso en que el convenio arbitral puede ser instrumento adecuado para resolver las controversias que se susciten entre los intereses del Estado con los particulares. Por ejemplo, en materia de salud, se permite el arbitraje - Intendente de Fondos y Seguros Previsionales de Salud actuando como árbitro arbitrador - para la resolución de las controversias que surjan entre las Instituciones de Salud Previsional o el Fondo Nacional de Salud y sus cotizantes o beneficiarios, sin perjuicio de que el afiliado pueda recurrir a la justicia ordinaria.<sup>31</sup>

---

<sup>31</sup> CHILE. Ministerio de Salud. DFL No. 1 Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto Ley No. 2.763, de 1979 y de las Leyes No. 18.933 y No. 18.469. Artículo 117.

- b. Por su parte, los actos derivados de la responsabilidad patrimonial del Estado también son propicios para el arbitraje cuando son los particulares en sus bienes y derechos los que, como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, sufren lesiones en sus bienes y derechos. Por ejemplo, en materia de expropiaciones, la entidad expropiante designa una comisión independiente de tres miembros encargada de determinar el monto provisional de la indemnización al particular. La entidad expropiante y el expropiado podrán acordar como definitivo el monto provisional fijado para la indemnización por la comisión independiente, fijar uno distinto de común acuerdo, o reclamar judicialmente y pedir su determinación definitiva.<sup>32</sup>
- c. Por último, la tercera esfera de posible arbitralidad en el derecho público administrativo afecta el ámbito de los contratos del Estado celebrados sobre bienes y derechos patrimoniales que constituyen su dominio privado, los derechos reales de que el Estado sea titular y, por último, los derechos de propiedad incorporal que pertenezcan al Estado y que se sujetan a leyes especiales; ya que todas estas materias serían de libre disposición para las partes. Por ejemplo, en los contratos de concesión

---

<sup>32</sup> CHILE. Ministerio de Justicia. Decreto Ley No. 2186 Aprueba Ley Orgánica de Procedimiento de Expropiaciones. Artículos 4, 10, 11 y 12.



de obras públicas, las controversias o reclamaciones que se produzcan con motivo de la interpretación o aplicación de éstos, o a que dé lugar su ejecución, se elevarán al conocimiento de un Panel Técnico - órgano que no tiene facultades decisorias pero que efectúa una recomendación técnica para la solución del conflicto - o podrán ser llevadas por las partes al conocimiento de una Comisión Arbitral o de la Corte de Apelaciones de Santiago.<sup>33</sup>

De lo anterior, en materias de Derecho Público, se identifica la arbitrabilidad en asuntos sobre los que los recurrentes tienen plena disponibilidad y cuya resolución no se proyecta directamente sobre la esfera jurídica amparada por el derecho de terceros ajenos al convenio arbitral. Lo anterior determina la imposibilidad de someter a arbitraje impugnaciones directas de reglamentos, actos administrativos dirigidos a una pluralidad indeterminada de personas y, en general, cualquier asunto en materias abiertas a la acción pública donde es difícil precisar los intereses legítimos comprometidos.

---

<sup>33</sup> CHILE. Ministerio de Obras Públicas. Decreto No. 900 Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL MOP No. 164, de 1991 Ley de Concesiones de Obras Públicas. Artículo 36 bis.

De la sola lectura de estos supuestos, surgen inmediatas similitudes con el Derecho Tributario, al menos en lo que dice relación con los dos últimos de estos supuestos. Veamos a que nos referimos.

#### **a. Los tributos como limitación al derecho de propiedad**

Los tributos son la fuente de financiamiento de mayor utilización para efectos de solventar las necesidades públicas y nacen de la potestad tributaria del Estado, que no es más que una manifestación de la soberanía, a través de la que se permite privar de una parte de su patrimonio a un particular.

En general, los tributos constituyen limitaciones al derecho de propiedad, impuestos por el Estado en razón de su soberanía, dirigidos a sujetos económico y manifestados en prestaciones pecuniarias. En particular, los impuestos, que son tipos de tributos, son prestaciones pecuniarias que el Estado exige sin contraprestación directa y que, en teoría, son determinados en atención y proporción a los indicios de capacidad contributiva de los sujetos económicos.

Por su parte, el artículo 19 N° 20 de la Constitución garantiza a todas las personas que ninguna ley podrá imponer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. La desproporción dice relación con la cuantía del

tributo, el cual resulta desproporcionado cuando tiene efectos confiscatorios, siendo la confiscación la sanción por la cual el Estado se apropia de determinados bienes que pertenecen a otras personas sin pagar por ello una indemnización compensatoria.

Conforme al principio de legalidad en materia tributaria, la regulación normativa de los tributos debe realizarse por ley, pero la determinación del monto de la obligación tributaria, que corresponde a la concreción del concepto o su valuación concreta, es una tarea técnica que recae sobre la Administración Tributaria y que ésta ejerce a través de los diversos mecanismos de liquidación de los tributos.

Sin embargo, en la delegación a la Administración Tributaria de la potestad de determinación de los impuestos, cabe la posibilidad de llegar a concreciones subjetivamente injustas, porque es natural que la aplicación de la ley, cuyo texto es general y abstracto, en los casos particulares pueda generar contraposición de intereses e interpretaciones, con lo cual la que parece una simple tarea operativa de la Administración puede llevar a la existencia de controversias.

Dado que la determinación del impuesto no es un acto de poder sino un acto administrativo reglado, sujeto al principio de legalidad, éste envuelve niveles de discrecionalidad administrativa que lo convierten en un objeto

esencialmente controvertible por parte de los contribuyentes que sufren una lesión en su patrimonio a consecuencia de su dictación.<sup>34</sup>

En teoría entonces, estas materias serían arbitrables por su propia naturaleza patrimonial, constituyendo el objeto del convenio arbitral la cuantía de la prestación pecuniaria justa que se exige del particular, con el fin de financiar el gasto público y propender al bien común.

#### **b. Los contratos con el Estado**

En el contexto tributario, los contratos con el Estado pueden ser entendidos como acuerdos de voluntades en las que una de las partes es la Administración quien, por un plazo determinado o sobre la base de determinadas condiciones, renuncia total o parcialmente al ejercicio de su potestad tributaria.<sup>35</sup> La renuncia puede referirse a la exoneración total sobre un impuesto, la aplicación de un régimen tributario más beneficioso, o a la determinación de la tasa que gravará una renta.

---

<sup>34</sup> A mayor abundamiento, véase VARGAS Vargas, Manuel. 1986. Obligación civil y obligación tributaria. Revista de Derecho Económico 68-69. Facultad de Derecho. Universidad de Chile, pp. 9-92.

<sup>35</sup> MORALES Robles, Eduardo. 2009. En: Cátedra Código Tributario. Magister en Derecho Tributario. Facultad de Derecho Universidad de Chile.

Los contratos tributarios con el Estado son contratos bilaterales que, válidamente celebrados, producen sus efectos en el caso concreto, como consecuencia de las exigencias que se desprenden de los principios de buena fe y de protección de la confianza, que también resultan aplicables en el ámbito del ordenamiento tributario.<sup>36</sup>

En estos casos, la relación jurídica tributaria se inserta en el seno de una relación concesional. El beneficio tributario se inserta, dentro del complejo económico-jurídico propio de la concesión, como una más de las contraprestaciones que ha de recibir el concesionario, y cuya supresión unilateral ex post al acto alteraría irremediablemente el equilibrio económico tenido en cuenta por las dos partes al contratar.<sup>37</sup>

Conceptualmente podríamos sostener que, en los casos de contratos con el Estado en materia tributaria, la formación del consentimiento se expresa, por un lado, por la manifestación de voluntad del contribuyente de acogerse a determinado régimen tributario contenido en la ley y, por otro lado, por el acto administrativo favorable que declara la aplicabilidad del régimen, estableciendo

---

<sup>36</sup> Estos contratos en que la Administración Tributaria y los contribuyentes se obligan a prestaciones mutuas fueron identificados por la doctrina alemana, pero en la actualidad son ampliamente reconocidos en la doctrina americana, italiana, francesa y española. Ver ejemplos citados por ZONORZA Pérez Juan (1996). Ob. cit., pp. 126.

<sup>37</sup> ZONORZA Pérez, Juan. 1996. Ob. cit, pp. 124.

los derechos y obligaciones del contribuyente, pudiendo ser un decreto, una resolución o un contrato.<sup>38</sup>

Dicho acto administrativo favorable produce una ampliación o ensanchamiento del patrimonio de un ciudadano - por los derechos adquiridos legítimamente a consecuencia de la dictación del acto -, y su importancia dentro de la clasificación actual de los actos administrativos se refiere a la procedencia de la revocación como medio de extinción de aquellos. Así, el acto administrativo favorable es obligatorio para aquellos que se encuentran comprendidos en él (v.gr. el particular a quien va dirigido) y es irrevocable, es decir, no puede extinguirse por acto de contrario imperio de la propia Administración Pública.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> BERMÚDEZ Soto, Jorge. 2011. Derecho Administrativo General. Legal Publishing, Chile. pp. 108. Como lo expone el profesor Bermúdez en la obra citada, desde una perspectiva negocial, se ha definido el acto administrativo como la expresión o manifestación de voluntad de la Administración Pública de carácter unilateral y tendiente a producir efectos jurídicos obligatorios de contenido particular. En nuestro ordenamiento jurídico, esta perspectiva aparentemente ha sido recogida atendida la declaración expresa del artículo 3 de la Ley No. 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos, que dispone lo siguiente: *“Las decisiones escritas que adopte la Administración se expresarán por medio de actos administrativos. Para efectos de esta ley se entenderá por acto administrativo las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública (...)”*

<sup>39</sup> CHILE. Ministerio Secretaría General De La Presidencia. Ley No. 19.880 sobre Bases de los Procedimientos Administrativos. Artículo 61 inciso 2, letra a) establece: *“La revocación no procederá en los siguientes casos: a) Cuando se trate de actos declarativos o creadores de derechos adquiridos legítimamente. (...)”*

A modo meramente ejemplar, algunos contratos perfectamente identificables en nuestro sistema jurídico tributario serían los siguientes:

- Regímenes preferenciales de zonas extremas<sup>40</sup>.
- Beneficios tributarios del plan habitacional contenidos en el DFL No. 2<sup>41</sup>.
- Régimen de invariabilidad tributaria contenido en el D.L No. 600<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup>CHILE. Ministerio de Hacienda. Ley No. 18.392 Establece un régimen preferencial aduanero y tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena, por un plazo de 25 años Artículo 1, inciso cuarto: *“El Intendente Regional aprobará por resolución la instalación de las empresas señaladas en el inciso segundo, con indicación precisa de la ubicación y deslindes de los terrenos de su establecimiento, y dicha resolución será reducida a escritura pública que firmarán el Tesorero Regional o Provincial respectivo, en representación del Estado, y el interesado. Esta escritura tendrá el carácter de un contrato en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios de la presente ley y, en consecuencia, la persona natural o jurídica acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causa habientes a cualquier título, continuarán gozando de los privilegios indicados hasta la extinción del plazo expresado en el inciso primero, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir, parcial o totalmente, sus disposiciones. A estas mismas normas se sujetará la ampliación de las referidas empresas.”* En el mismo sentido, artículo 1, inciso cuarto, Ley No. 19.149 Establece Régimen aduanero y tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra Del Fuego, de la XII Región de Magallanes y de la Antártica Chilena.

<sup>41</sup>CHILE. Ministerio de Hacienda. Decreto No. 1.101 fija el texto definitivo del Decreto con Fuerza de Ley No. 2 sobre Plan Habitacional. Artículo 18: *“Aprobado un permiso de edificación que contemple “viviendas económicas”, dicho permiso será reducido a escritura pública que firmarán el Tesorero Comunal respectivo, en representación del Estado, y el interesado. Esta escritura tendrá el carácter de un contrato, en el cual se entenderán incorporadas de pleno derecho las franquicias, exenciones y beneficios del presente decreto con fuerza de ley, y, en consecuencia, la persona natural acogida a sus disposiciones, así como sus sucesores o causa-habientes a cualquier título, con las limitaciones establecidas en el artículo 1º, gozarán en forma permanente de los privilegios indicados, no obstante cualquier modificación posterior que puedan sufrir parcial o totalmente las disposiciones referidas.”*

<sup>42</sup> CHILE. Ministerio de Economía. Decreto No. 523 fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto Ley No. 600 Estatuto de la Inversión Extranjera. Artículo 3º: *“Las autorizaciones de inversión extranjera que otorgue el Comité de Inversiones Extranjeras constarán en contratos de plazo determinado, que suscribirá el Presidente del Comité, en representación del Estado de Chile, y las personas naturales o jurídicas que aporten inversiones extranjeras.”* Esta norma se encuentra derogada actualmente por la Ley No. 20.780 para la suscripción de nuevos contratos con el Estado a efectos de acordar la invariabilidad tributaria.

De las situaciones en materia tributaria que hemos ejemplificado, resulta meridianamente evidente que, tanto la Administración como los particulares tienen plena disponibilidad sobre los derechos emanados de estas relaciones jurídicas que los unen, y su existencia se ubica directamente sobre sus propios patrimonios, y no afectan la esfera jurídica amparada por el derecho de terceros.

Por tanto, en consideración a las características fundamentales del convenio arbitral, éstas corresponderían a materias perfectamente arbitrables a efectos de la resolución de las controversias que de ellas resulten entre la Administración y los particulares.



## **CAPITULO II**

### **SUPUESTOS JURÍDICOS PARA EL FUNCIONAMIENTO DEL ARBITRAJE EN MATERIA TRIBUTARIA**

De cara a implantar la figura del arbitraje en el ámbito tributario, debemos partir de la necesidad de que exista una ley que permita implementarlo como un procedimiento alternativo a los recursos contenciosos existentes en sede administrativa y, en su caso, a las reclamaciones ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Parece razonable modular los contenidos del arbitraje tributario en el contexto de una normativa más amplia del instituto, como podría ser el actual anteproyecto de Ley sobre Arbitraje Interno, que tenga como centro el uso de la autonomía de la voluntad de las partes para su selección y operativización, estableciendo un procedimiento mínimo como marco que resguarde el respeto a los principios básicos del debido proceso, como son la imparcialidad, la

independencia y capacidad técnica de los árbitros, junto con el principio de la audiencia y la contradicción.

De estas premisas generales podemos extraer los siguientes supuestos jurídicos para el funcionamiento del arbitraje en materia tributaria en nuestro país, supuestos que han inspirado propuestas en el ámbito latinoamericano y europeo<sup>43</sup>, y que son identificables en aquellas legislaciones que ya cuentan con satisfactorias experiencias en la aplicación de medios alternativos de solución de controversias en el área.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> Al respecto, véase ANDRÉS Aucejo, Eva. 2016. Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en Derecho Tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. Revista Derecho del Estado No. 37, Universidad Externado de Colombia, pp. 3-68. MANRÍQUEZ Cervantes, José Antonio. 2014. El arbitraje en materia tributaria y su implementación en el Perú. Revista Sinergia e Innovación No. 2, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, pp. 30-54. CHICO de la Cámara, Pablo. Ob. cit. WALKER M., Ricardo. 2008. El arbitraje en materia tributaria. Revista del Abogado N° 44, pp. 30-33.

<sup>44</sup> Cuadro resumen mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias en Derecho Comparado.

<b>Países / Administración tributaria</b>	<b>Mecanismo consensual</b>	<b>Objeto/Ámbito de aplicación</b>	<b>Regulación legal</b>	<b>Oportunidad para interponerla</b>	<b>Órganos intervinientes</b>
<b>Alemania</b> “Bundesministerium der Finanzen”	1. Acuerdo sobre los hechos 2. Mediación	Cuestiones de hecho	Jurisprudencia y Ordenanza Administrativa	1. Procedimiento administrativo 2. Instancia Judicial	Partes 2. Jueces calificados -diferente del que resuelve la causa-

<b>España</b> -Agencia Española de Administración Tributaria AEAT-	Acta con acuerdo	Cuestiones de hecho y derecho	Ley General Tributaria Art. 155 y sgts.	Comprobación y fiscalización	Partes
<b>EE.UU.</b> -Internal Revenue Service IRS-	1.- Remisión Temprana (Early Referral). 2.- Mediación de tracto Abreviado (“Fast Track Mediation”). 3.- Resolución de tracto Abreviado (“Fast Track Settlement”). 4.- Mediación (Mediation) 5.- Arbitraje (Arbitration)	1.2.3 y 4. Cuestiones de hecho o de derecho. 5. cuestiones de hecho. 1. Todos los contribuyentes 2. Pequeños contribuyentes y microempresas 3. Medianos y grandes contribuyentes 4 y 5. Todos los contribuyentes	Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code IRC): 1. Section 7123 IRC. Revenue procedure 99-28. 2. Revenue Procedure 2003-41 IRS 3. Revenue Procedure 2003-40, Part. IV. IRS 4. Section 7123 IRC. Revenue Procedure 2009-44 5. Section 7123 IRC. Revenue Procedure 2006-44	1. Procedimiento de fiscalización. 2 y 3.- Procedimiento administrativo 4. Apelación del acto administrativo 5. Recurso contra el acto administrativo	1.2.3 y 4. Oficina de Apelaciones (Órgano dentro del IRS). 5. Interviene un tercero (funcionario del IRS diferente al que intervino o bien de organizaciones privadas).
<b>Gran Bretaña</b> -Her Majesty’s Revenue and Customs HMRC-	1. “Early neutral evaluation” 2. “Facilitated discussion” 3. “Mediation”	Cuestiones de hecho y derecho	Tax Management Act 1970. HMRC, Resolving Tax Disputes: Guidance	1. Fiscalización o comprobación 2 Y 3 Procedimiento administrativo.	1. Técnico experto ajeno a las Partes 2. “Dispute Resolution Unit” dentro del HMRC 3. Tercero externo del HMRC. “Center of Effective Dispute Resolution CEDR”

<p><b>Italia</b></p> <p>-Agenzia delle Entrate-</p>	<p>1.- Acuerdo con Adhesión (Accertamento con adesione)</p> <p>2.-Reclamo y mediación</p> <p>( Il Reclamo e la Mediazione)</p> <p>3.Conciliación Judicial (“Conciliazione Giudiziale”)</p>	<p>Cuestiones de hecho o de derecho.</p> <p>Aplica a todos los contribuyentes</p>	<p>1. Dec. Leg. N° 218/97, arts. 5, 6 y 12.</p> <p>2. Dec. Leg. N° 546/92, art. 17 bis.</p> <p>3. Dec. Leg. N° 546/92, art. 48, bis y ter.</p>	<p>1. fiscalización o comprobación.</p> <p>2. recurso contra acto administrativo</p> <p>3. instancia judicial</p>	<p>1. Partes.</p> <p>2.- Área de la Administración tributaria, distinta de la que dictó el acto.</p> <p>3. Poder Judicial. “Commissione Tributaria”.</p>
<p><b>México</b></p> <p>-Servicio de Administración Tributaria SAT-</p>	<p>Acuerdo conclusivo</p>	<p>Cuestiones de hecho y derecho</p> <p>Aplica a todos los contribuyentes</p>	<p>Código Fiscal de la Federación, Capítulo II, Título III, arts. 69 C a 69 H</p>	<p>Fiscalización o comprobación.</p> <p>Antes de la notificación del acto de determinación al contribuyente</p>	<p>Tercero externo del SAT. Defensor del Contribuyente.</p> <p>Procuraduría de la Defensa del Contribuyente</p>
<p><b>Portugal</b></p>	<p>Arbitraje</p>	<p>Cuestiones de hecho y derecho</p> <p>Determinadas reclamaciones.1</p>	<p>Decreto Ley N° 10/2011</p>	<p>Impugnación del acto administrativo</p>	<p>Tercero ajeno a las partes.</p> <p>Centro de Arbitraje Administrativo (CAAD, Centro de Arbitragem Administrativa)</p>
<p><b>Venezuela</b></p> <p>-Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT-</p>	<p>1.Transacción judicial</p> <p>2.Arbitraje Tributario</p>	<p>Cuestiones de hecho y derecho.</p>	<p>Código Orgánico Tributario.</p> <p>Capítulo V Transacción judicial.</p> <p>Capítulo VI Arbitraje Tributario</p>	<p>Instancia judicial</p>	<p>Partes y el Poder Judicial</p>

## 1. Ley habilitante

En primer lugar, la arbitrabilidad tributaria sólo podrá existir en aquellas situaciones que el legislador expresamente la hubiese consentido. La ley podrá señalar supuestos concretos de disposición tributaria, sin vulnerar las exigencias del principio de legalidad que rige en la materia, regulando los asuntos que sería posible someter a arbitraje, porque presentan una naturaleza disponible por las partes.

A nuestro juicio, para la aplicación del arbitraje tributario no se podría hablar de un convenio o una cláusula compromisoria, pues ello iría en contra del objetivo de este mecanismo que básicamente es promover la celeridad de los procesos mediante un método alternativo de solución de controversias.

Por ello, consideramos que debe ser la ley la que determine la posibilidad de acudir al arbitraje tributario por parte de la Administración, la cual debe expresar que aquella implícitamente estaría prestando su consentimiento de someter la controversia al arbitraje, siempre y cuando el particular manifieste su voluntad de acudir a este método, presentando la respectiva solicitud.

---

Fuente: MARTINOLI, Carol. 2017. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios - Análisis de Derecho Comparado. Monografías. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, pp. 61-62.

Lo anterior quiere decir que no se necesitaría que la Administración prestara su consentimiento expreso de acudir al arbitraje, porque dicho acto de voluntad estatal se encontraría inmerso en la ley, siendo necesaria únicamente la voluntad expresa del contribuyente para formalizar el convenio arbitral.

La mencionada posición la expone también el profesor Plazas Vega, exponente del modelo de arbitraje colombiano, indicando que la apelación al arbitramento debe ser voluntaria para el contribuyente, pero no en virtud de un compromiso, ni obviamente una cláusula compromisoria, sino de un régimen legal completo.<sup>45</sup>

De igual manera, el profesor Ferreiro Lapatza en el modelo español, determina que en estos casos la ley debe consagrar la posibilidad del arbitramento y el contribuyente simplemente se limita a ejercer el derecho de acudir a la vía arbitral, lo cual es posible en la medida de que la Administración lo acepta *ex ante*.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> PLAZAS Vega, Mauricio. 2017. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Editorial Temis, p. 76. En: LIZARAZO Polanco, Santiago y VARGAS Pinzón, Mateo. Ob. cit., pp. 251.

<sup>46</sup> FERRERO Lapatza, José Juan. 1996. Arbitraje sobre relaciones tributarias. Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid, pp. 263-267. En: LIZARAZO Polanco, Santiago y VARGAS Pinzón, Mateo. Ob. cit., pp. 251.

Vale la pena mencionar que lo anterior no conlleva implícitamente una situación de desigualdad entre las partes, y se sustenta porque el único con la posibilidad real de contradecir a la Administración es el contribuyente; por ello, carecería de lógica que la Administración pudiera solicitar el arbitraje, puesto que de lo que se trata es de cuestionar los actos administrativos expedidos por ella misma.

## **2. Voluntario y Alternativo**

El arbitraje deberá tener un carácter alternativo, supeditado a la voluntad de los contribuyentes.

Sobre el particular, la profesora Vicente-Arche Coloma explica que el establecimiento de la institución arbitral en el modelo español debería conllevar la voluntariedad como nota consustancial de la misma; nota cuya eliminación podría llevar a provocar, al menos en principio, una desnaturalización de la figura objeto de estudio. Si el legislador optara por establecer un arbitraje obligatorio para las partes en conflicto y la normativa no facultara para interponer posteriormente recurso en vía jurisdiccional contra el laudo arbitral – que versa sobre el fondo del asunto-, se vulneraría el derecho de acceso a la justicia que, como sabemos, forma parte del más genérico constituido por el derecho a la tutela judicial efectiva. Por lo anterior, continúa la profesora, es

claro que para la aplicación de este método especial de solución de conflictos debe prevalecer la voluntariedad de las partes en conflicto que, en todo caso, debe ser una posibilidad alternativa y no sustitutiva de la jurisdicción ordinaria.<sup>47</sup>

### **3. Materias arbitrables y Oportunidad**

De acuerdo a la experiencia comparada, los mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias en general, y el arbitraje en particular, tiene cabida en aquellas situaciones de conflicto con los actos de la Administración Tributaria derivadas tanto de cuestiones de hecho como de derecho, con tal que se trate de cuestiones inciertas, respecto de las cuales la Administración Tributaria, valiéndose de sus medios de investigación, no logre dilucidarlas, por la dificultad de la prueba, las divergentes interpretaciones jurisprudenciales aplicables al caso concreto, o la ausencia de dichas interpretaciones.

Por su parte, los contribuyentes deberían tener diversas oportunidades dentro del procedimiento para manifestar su voluntad de querer concluir con la disputa mediante la utilización del arbitraje. Esto, por oposición a la mayoría de los modelos de arbitraje estudiados que coinciden que éste tiene lugar sólo una

---

<sup>47</sup> VICENTE-ARCHE Coloma, Paula. 2015. El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta. Editorial Marcial Pons, p. 93. En: LIZARAZO Polanco, Santiago y VARGAS Pinzón, Mateo. Ob. cit., pp. 250.



vez que el acto administrativo de liquidación de los impuestos se ha materializado, puesto que, sólo puede hablarse de conflicto desde el momento en que la Administración ha adoptado una decisión frente a la cual los interesados plantean un recurso administrativo o, en su caso, un recurso judicial.

A este respecto, la profesora Carol Martinoli, que ha desarrollado una vasta carrera en la Administración Tributaria Argentina y como miembro del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, considera que la etapa temprana de conflicto, es decir, la que surge durante la etapa de fiscalización o verificación, como una diferencia o controversia entre las partes, bien puede habilitar la utilización del arbitraje, toda vez que, si bien no existe la determinación de un crédito fiscal, es decir, un acto determinativo de deuda tributaria, sí existe un conflicto entre la autoridad fiscal y el contribuyente, derivada de las observaciones efectuadas durante el desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, y la disconformidad o resistencia del contribuyente ante tales observaciones, lo que constituye un elemento esencial para habilitar la utilización de mecanismos alternativos de solución del conflicto.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> MARTINOLI, Carol. 2017. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios - Análisis de Derecho Comparado. Monografías. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. pp. 25. En tal sentido, la profesora cita a la Administración Tributaria Británica (HMRC) que, con ocasión de referirse a los mecanismos alternativos de solución de controversias, definió a la controversia como un desacuerdo o discusión entendida en un sentido más amplio que las diferencias que se encuentran bajo un

Lo anterior, porque es evidente que la situación de conflictividad tributaria tiene su origen en las instancias previas a la vía jurisdiccional, en donde las desavenencias entre la Administración y los contribuyentes son la causa de la activación de la vía recursiva administrativa y judicial.

Por tanto, en nuestra opinión, cualquiera sea la etapa del procedimiento en el que el conflicto se materialice -puede ser, durante la etapa de fiscalización, o bien, con posterioridad a la dictación del acto de determinación de la obligación tributaria, o incluso con la resolución del recurso administrativo y la iniciación de la instancia judicial-, puede dar lugar a la aplicación del arbitraje como mecanismo alternativo de resolución del conflicto, el que, por cierto, surtirá distintos efectos según la etapa del procedimiento en que se le convoque.

#### **4. Arbitraje de Derecho e Institucional**

El arbitraje sobre cuestiones tributarias debería resolverse a través de un arbitraje de Derecho, esto es, la solución del conflicto debe dictarse con arreglo a la ley, toda vez que las materias objeto de controversia versarán sobre cuestiones de Derecho Público. No tendría cabida entonces el arbitraje de

---

proceso de disputas formales, tales como los litigios, y que abarca todas las situaciones en las que todavía no existe un acuerdo entre las partes respecto de una cuestión tributaria sustantiva controvertida. HMRC. 2013. "Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy".

equidad puesto que, de otra manera, se vulneraría el principio de reserva de ley.

Por su parte, el arbitraje tributario debería ser institucional, toda vez que las materias impositivas versan sobre recursos públicos y porque en ellas participan entidades del Estado. En tal sentido, el instituto debería cumplir con especiales características que den garantías suficientes de cumplimiento con los principios que rigen la actividad jurisdiccional, lo cual se puede satisfacer mediante un órgano independiente e imparcial delegado por la ley para la administración del arbitraje.

En este sentido, la creación de un tribunal o de un instituto arbitral - como ocurre en otras áreas del Derecho como por ejemplo en materia mercantil - para solucionar controversias tributarias en condición de juez, o al menos para oficiar de árbitro, tropieza con el grave inconveniente de los elevados costos que aquello importa. De allí que una visión pragmática nos puede llevar a proponer que lo que cabe es utilizar, para el arbitraje tributario en nuestro país, los mismos Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) que actualmente existen para poder hablar de un sistema eficaz.

En este contexto, destaco el modelo portugués de arbitraje en donde el cuerpo arbitral se encuentra integrado en el Consejo Superior de los Tribunales

Administrativos y Fiscales, dando garantías de independencia, imparcialidad y conocimiento técnico en el contencioso administrativo.

Por su parte, para asuntos de menor cuantía, el cuerpo arbitral pudiera estar organizado dentro de la Defensoría Nacional del Contribuyente (DENACON), institución recientemente estrenada en nuestra legislación a propósito de la dictación de la Ley 21.210, y cuyo objeto es velar por la protección y resguardo gratuito de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes, principalmente PYMES y personas naturales de bajos ingresos, en materias que sean de competencia del Servicio de Impuestos Internos. Esto, por cuanto dentro de sus funciones está la de promover procedimientos de mediación en los conflictos de los contribuyentes con la autoridad tributaria, y actuar como tercero en ellos.

Debería mantenerse por cierto la característica de que el árbitro sea nombrado de común acuerdo por las partes, contribuyente y Administración, pero habrá de elegirse de una nómina pública que incluya a personas de reconocida capacidad y competencia en materias de Derecho, las que deberían ser seleccionadas previo concurso público de antecedentes, conforme los procedimientos vigentes en el seno de los TTA y DENACON.

En suma, este supuesto hace referencia a la intervención de órganos ajenos a la Administración Tributaria en los cuerpos arbitrales, llamados a solucionar los conflictos entre la autoridad y los contribuyentes, excluyendo así a los árbitros tributarios del principio de jerarquía y del sometimiento a la interpretación administrativa, no pudiendo, por ende, recibir instrucciones o estar subordinados a los órganos de la Administración Tributaria que han generado la actuación o resolución conflictiva y que ahora pretende resolverse mediante el arbitraje. Esto, aludiendo a una de las principales críticas que se han realizado a los mecanismos hetero-compositivos de solución de controversias tributarias a nivel del Derecho comparado, que se desenvuelven desde dentro de la propia Administración Tributaria.<sup>49</sup>

Este es precisamente el escenario que presenta el sistema chileno donde, si bien se han ido abriendo instancias de contradicción entre los contribuyentes y la Administración, de intercambio de información y eventualmente de acuerdos, éstas están diseñadas sobre la base de numerosos recursos administrativos dentro del propio Servicio de Impuestos Internos.

## **5. Intervención mínima, Certeza y Agilidad**

---

<sup>49</sup> ANDRÉS Aucejo, Eva. 2016. Ob. cit., pp. 44. Al respecto, véase cuadro resumen de MASC en Derecho Comparado, en Nota No. 43 del presente trabajo.

Bajo los mismos argumentos esgrimidos para sostener que el arbitraje debe ser de Derecho en cuanto a la resolución de la controversia, sostenemos que el procedimiento al cual deben someterse los conflictos también debería ser aquel determinado en la ley.

Sin embargo, con miras a conferir al arbitraje tributario la necesaria celeridad procesal, se debiera adoptar un proceso con formalidades mínimas que garanticen el cumplimiento con los principios fundamentales de carácter procesal que deben ser respetados en todo contradictorio - por ejemplo, el principio de juridicidad, bilateralidad de la audiencia y justificación de las sentencias - y un límite temporal para emitir la decisión arbitral.

En aquellas situaciones en que el arbitraje obre como alternativa a los recursos administrativos o jurisdiccionales en contra del acto administrativo dictado por la autoridad tributaria, el laudo por medio del cual se tome la decisión arbitral constituirá un equivalente jurisdiccional y, como tal, será vinculante para las partes, tendrá autoridad de cosa juzgada y mérito ejecutivo para cumplirse de conformidad con la normativa que regula la ejecución de sentencias.

Así las cosas, las resoluciones de los árbitros tributarios serían vinculantes para la Administración Tributaria que deberá dictar la liquidación que proceda

en sustitución de la anterior, retrotraer actuaciones al momento anterior a la liquidación objeto de la decisión arbitral, o revisar los actos tributarios que se encuentren en una relación de dependencia con los actos tributarios objeto de dicha decisión.

Similar al modelo de arbitraje portugués, excepcionalmente, las resoluciones de los árbitros podrían ser objeto de recursos de nulidad ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, cuando se planteen problemas de procedencia del instituto, cuando se hayan vulnerado las normas del debido proceso, o bien cuando dichas resoluciones sean contrarias a derecho o a la doctrina mantenida en la materia por los propios tribunales.<sup>50 51</sup>

De esta manera, se resguarda el Orden Público tributario, al introducir herramientas de control jurisdiccional del arbitraje en sede de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, quienes además podrán ir dotando de contenido a este concepto a través de su jurisprudencia, delineando el límite natural de la arbitrabilidad en materia tributaria.

---

<sup>50</sup> ADAME Martínez, Francisco. 2019. El arbitraje tributario. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria. España. Disponible en <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-arbitraje-tributario>.

<sup>51</sup> CHICO de la Cámara, Pablo. Ob. cit., pp. 129.

Cabría también la posibilidad de que las partes lleguen a un acuerdo sobre el fondo en el transcurso del proceso arbitral, acuerdo que implica una solución al conflicto jurídico planteado y que se trasladará directamente en una resolución que revestirá la forma de laudo arbitral. El laudo arbitral consensuado gozaría de los mismos efectos que el laudo arbitral en contradicción.



## **CAPÍTULO III**

### **SITUACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA EN QUE PUEDE DARSE EL ARBITRAJE EN CHILE**

En Chile prepondera el sistema de la autodeclaración tributaria, según el cual los impuestos primeramente se determinan por los contribuyentes - sujetos pasivos de la obligación tributaria-, cuando se cumplen los hechos generadores previstos en la ley, y se plasman en las declaraciones que deben preparar y presentar en la fecha prevista por la ley, sin intervención de la Administración Tributaria.

Como lo expone la profesora Andrés Aucejo, una de las principales defensoras de la introducción de métodos alternativos de solución de controversias en materia tributaria en la doctrina española, el contribuyente se ve compelido a realizar en unidad de acto la declaración, la calificación y la liquidación del tributo, a cuyo respecto a menudo le asaltan dudas sobre cómo interpretar, valorar y calificar el fenómeno tributario. Máxime teniendo en cuenta

la gran cantidad de conceptos jurídicos indeterminados, presunciones, ficciones, normas defectuosas en su elaboración, excesivos reenvíos normativos o a veces casuística prolija e innecesaria en la formulación legal, además de lagunas, una espiral inflacionista de todo tipo de normativa infralegal, y un lamentable etcétera.<sup>52</sup>

Lo expuesto no es ajeno a nuestra realidad local, qué duda cabe, a lo cual se suma la existencia en nuestro ordenamiento jurídico tributario de figuras impositivas que exigen el conocimiento de un número importante de datos y circunstancias que la Administración difícilmente puede obtener y procesar por sus propios medios, lo que a su vez ha motivado la exigencia de una colaboración creciente por parte de los obligados tributarios, a través de la presentación de numerosas declaraciones informativas.

Es por esta interacción permanente que, como bien lo expresa el destacado profesor de la Universidad de Barcelona, Tulio Rosemburj, la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente debe fundarse en el entendimiento fluido y regular, dado que no son relaciones transitorias, fugaces, o en la aplicación de la supremacía discrecional y unilateral. Esta última es la posición del conflicto y la controversia, cuyo final es el procedimiento judicial y la dilación

---

<sup>52</sup> ANDRÉS Aucejo, Eva. 2016. Ob.cit., pp. 14.

en el cobro de la deuda pretendida o la insolvencia declarada. Por el contrario, continúa el autor, los procedimientos consensuados liberan a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la fluida obtención de los ingresos tributarios previstos y la oportunidad de eliminar mediante la negociación y el compromiso un alto grado de conflicto fiscal y controversia permanente.<sup>53</sup>

Esto nos lleva a concluir sobre la conveniencia de incentivar formas no adversariales o de afrontación de los conflictos, en donde el autor ubica al arbitraje, por oposición a las formas adversariales o confrontacionales. Como expresa el autor, no se trata de una simple técnica de gestión de conflictos, sino que obedece a una nueva forma de recomposición de las relaciones entre el Estado y la sociedad civil, entre las relaciones de mercado y no de mercado, entre la esfera pública y privada.

En nuestra propuesta, la participación de un tercero ajeno a las partes, que arbitre entre las pretensiones contrapuestas del contribuyente y la Administración Tributaria, resolviendo sus diferencias, podría establecer una relación de mayor igualdad entre la Administración Tributaria y el obligado

---

<sup>53</sup> ROSEMBUJ, Tulio. 2000. La solución alternativa de conflictos tributarios. Magin Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente (coords.). Alternativas convencionales en el derecho tributario, pp. 97 y ss. En: TROYA Jaramillo, José Vicente. 2004. Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional. Foro Revista de Derecho, No. 3, UASB-Ecuador, pp. 11.

tributario, equilibrando las potestades públicas con las garantías del contribuyente, propiciar la imparcialidad administrativa y la participación ciudadana, mejorar la seguridad jurídica y, en definitiva, reducir la litigiosidad.

Entonces, cuando para la elaboración de la liquidación de impuestos deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta<sup>54</sup>, es allí donde tendrán cabida todas las técnicas y modalidades que una cultura del consenso aconseja.

## **1. Situaciones conceptuales en Derecho Tributario doméstico**

Con relación a las materias que podrían arbitrarse en sede tributaria, éstas podrían abarcar cuestiones relacionadas con la calificación del hecho imponible, cuestiones de prueba y, en general, todas las cuestiones que incidan en la interpretación y aplicación de la norma tributaria, con la única limitación de que

---

<sup>54</sup> MARTINOLI, Carol. 2017. Ob. cit., pp. 37.

debe ser el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos.

Muchos de los ejemplos que aquí se señalan corresponden a situaciones en que nuestro legislador ha permitido una suerte de acuerdo entre las partes, con el objeto de determinar el monto de la obligación tributaria, evitando de esta manera la judicialización de los conflictos.

Nadie entonces podría argumentar que en estos casos no es posible alcanzar el acuerdo apelando a la indisponibilidad del crédito tributario, porque cierto es que ya el legislador tributario y también la Administración han venido asumiendo que ni el sentido y alcance de las normas tributarias, ni la constatación de los hechos tienen el grado de verdad inconcusa y de certidumbre plena, por lo que no vemos fundamento para defender de modo absoluto la indisponibilidad del crédito tributario.<sup>55</sup>

Como desarrollamos en el capítulo anterior, los contribuyentes podrían tener diversas oportunidades dentro del procedimiento para manifestar su voluntad de

---

<sup>55</sup> Al respecto, cabe mencionar el gran avance en materia de solución alternativa de controversias que significa la incorporación del llamado a conciliación obligatorio en el marco del procedimiento general de reclamaciones, introducido por la Ley No. 21.210. Revisada la Historia de la Ley, no encontramos ninguna alusión al argumento de indisponibilidad del crédito tributario para manifestar oposición a la inclusión de este mecanismo, por lo que celebramos que exista la apertura entre nuestros legisladores para considerar estas temáticas.

querer concluir con la disputa mediante la utilización de técnicas arbitrales, esto es, en etapas tempranas de conflicto que puedan surgir durante la fiscalización o verificación de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes, o bien, una vez dictado el acto administrativo que contiene la pretensión fiscal.

En el primer caso, el objetivo del arbitraje será coadyuvar a las partes en la determinación de la base imponible, cuando exista incertidumbre respecto a su fijación. Entonces, concretamente, su utilización se circunscribirá a aquellos casos en que existe un margen de estimación, de valoración o de apreciación de la prueba, por lo que la finalidad perseguida con el arbitraje será la obtención de una determinación consensual de la base imponible, en aras de eliminar la incertidumbre que la rodea y de aumentar así la certeza jurídica.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> Similar a las funciones del Panel Técnico en materia de conflictos derivados de la ejecución de los contratos de concesión de obras públicas que hemos comentado en el Capítulo anterior, no obstante, las críticas a dicho modelo por cuanto no se tratarían propiamente de un arbitraje, considerando que la decisión del panel constituye más bien una recomendación técnica, sin carácter vinculante para las partes. En el Derecho Comparado, encontramos institutos similares como al propuesto que operan en materia tributaria, por ejemplo, el “*Early referral*” del Derecho americano o el “*Early neutral evaluation*” del Derecho inglés, en los cuales un tercero neutral interviene en la evaluación no vinculante sobre la controversia. De acuerdo con las evaluaciones efectuadas por las administraciones tributarias pertinentes sobre el funcionamiento del instituto, se indica que este mecanismo suele ser muy eficaz si se intenta en una etapa temprana del surgimiento de la disputa, antes de que se generen mayores costes. La principal ventaja que se señala es que las partes entablan conversaciones directas, y en ese caso la opinión de un tercero experto puede ayudar a encontrar una solución al conflicto. Resulta procedente en materia de determinación de hechos y valoraciones técnicas. MARTINOLI, Carol. 2017. Ob. cit. pp. 46 y 51.

Por su parte, una vez dictado el acto administrativo en contraposición a los intereses e interpretaciones sostenidas por el contribuyente, las controversias respecto de la debida determinación del tributo serían susceptibles de ser ventiladas ante la jurisdicción, conforme lo dispone el artículo 124 del Código Tributario, pero alternativamente podrían elevarse al conocimiento del juez árbitro, con el objeto de que este tercero imparcial establezca la más razonable aplicación de la ley y, con ello, la determinación de la obligación tributaria, zanjando la controversia planteada entre el contribuyente y la Administración Tributaria, con carácter vinculante y efecto de cosa juzgada.

En resumen, en cualquier etapa del proceso de fiscalización o, alternativamente a los recursos administrativos o al proceso general de reclamaciones, el contribuyente podría tener derecho a una solución arbitral y vinculante, en principio, en los siguientes supuestos que pasamos a enumerar:

**a.     Apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma**

En palabras de los profesores Seguel y Aguayo, las normas jurídicas contienen mandatos abstractos, por lo que, ante la ocurrencia de ciertos hechos, aquellas le imputan una consecuencia jurídica. De esta manera, es indispensable establecer la ocurrencia de los hechos, para que se gatillen las consecuencias jurídicas contenidas en las normas.

Continúan los autores indicando que, en la experiencia profesional, se puede constatar que gran parte de la litigiosidad en materia tributaria se relaciona con la prueba de los hechos, y ello ocurre especialmente en la revisión de las grandes empresas, cuya auditoría tributaria requiere que se puedan sustentar una considerable cantidad de partidas porque, normalmente, en los registros contables de las grandes compañías se asientan decenas de miles de transacciones.<sup>57</sup>

i. Por ejemplo, nuestros tribunales han resuelto que la necesidad para producir la renta de los gastos corresponde a un hecho<sup>58</sup>, lo mismo puede afirmarse sobre las pérdidas tributarias registradas por los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, por lo que una de las materias que provoca una gran cantidad de litigios podría ser resuelta alternativamente y de una manera ágil, con colaboración de terceros expertos que tuvieran la capacidad de gestión de la información y especialización requerida para dirimir en aquellas cuestiones de hecho que, por volumen, resultan en un trabado procesamiento a

---

<sup>57</sup> SEGUEL Malagueño, Luis y AGUAYO, Octavio. 2020. Ob.cit, pp. 104.

<sup>58</sup> CORTE SUPREMA. Ingeniería y Construcciones El Tepual S.A. con SII. 2004. Sentencia de Casación de fecha 28 de julio de 2004, Rol N° 4.557-2003, considerando 8°. Sociedad Comercial e Industrial Agromar Ltda. con SII. 2004. Sentencia de Casación de fecha 27 de abril de 2004, Rol N° 3.060-2003, considerando 25°.



nivel de las autoridades llamadas a conocer de los recursos administrativos o ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

ii. Otro ejemplo lo encontramos en la consulta vinculante en materia de elusión regulada en los artículos 4 bis, ter y quáter del Código Tributario, incorporados a raíz de la dictación de la Ley N° 20.899 y recientemente modificados por la Ley N° 21.210, que amplió el ámbito de estos pronunciamientos a las normas anti elusivas especiales. Este mecanismo ha resultado ser una gran herramienta para proveer seguridad en las relaciones jurídicas con la Administración Tributaria, debido a que los contribuyentes pueden obtener un pronunciamiento previo respecto de los hechos y circunstancias de un caso concreto.

De acuerdo a lo dispuesto por la Circular No. 44 de fecha 20 de junio de 2020 emitida por el Servicio de Impuestos Internos con ocasión de las modificaciones introducidas por la Ley 21.210 al artículo 26 bis del Código Tributario, las consultas podrán versar acerca de si actos, contratos, negocios o actividades económicas, concretas y claramente expuestas ante el Servicio, configuran alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refieren los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del Código Tributario, o si los mismos se encuentran afectos a alguna otra norma anti elusiva de carácter específico.

Cual contrato con la autoridad fiscal<sup>59</sup>, la novedad de las consultas vinculantes sobre elusión se encuentra en que lo dispuesto por el Servicio de Impuestos Internos no puede ser modificado, en la medida que los hechos analizados se mantengan. La respuesta será vinculante únicamente en relación con el consultante y el caso planteado, y ésta señalará expresamente y en forma fundada de qué manera los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formula la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como elusivas.

El carácter vinculante implica que el pronunciamiento será de aplicación obligatoria respecto de todo procedimiento de fiscalización que se desarrolle luego de la respuesta que verse sobre los hechos presentados por el contribuyente; y dicho carácter vinculante no regirá sólo en caso de que, en forma posterior, varíen sustantivamente los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó y que se trate del mismo consultante.

---

<sup>59</sup> SEER, Roman. 1996. Contratos, transacciones y otros acuerdos en Derecho Tributario alemán. Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario, pp. 139 y ss. En: TROYA Jaramillo, José Vicente. 2004. Ob. cit., pp. 8. En apoyo a este enfoque, a nivel de Derecho comparado, el Tribunal Financiero Federal alemán, basándose en el principio de la buena fe, concedió eficacia vinculante a los acuerdos, previo análisis de cada caso concreto, especialmente tratándose de hechos de realización futura y valores tributarios. Por su parte, gran parte de la doctrina alemana califica a los convenios sobre los hechos como contratos de derecho público vinculados por el principio de "*pacta sunt servanda*".

Una vez concretado el caso objeto de la consulta, en el evento que exista un conflicto con la autoridad sobre la apreciación de los hechos, bien pudieran las partes acudir - en forma alternativa a la jurisdicción administrativa o judicial - al árbitro especialista que pudiere dirimir de forma expedita en la controversia, llegando incluso a obligar al Fisco a cumplir lo pactado, en caso de que ésta se resuelva de forma favorable para el contribuyente.

iii. Por último, la Resolución N° 43 de fecha 8 de mayo de 2015 que fija el formato y condiciones de la solicitud que pueden presentar los contribuyentes de Impuesto Adicional que realicen las enajenaciones a que se refieren las letras a), c), d), e), h) y j), del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, haciendo uso del derecho conferido en el artículo 74 No. 4 del mismo cuerpo de normas, requiriendo del Servicio de Impuestos Internos que determine previamente el mayor valor sobre el cual debe calcularse el impuesto de retención que afecta a dichas operaciones.

Cuando el Servicio se haya pronunciado aceptando la solicitud del contribuyente y se hubiere materializado la operación que da origen al impuesto y la obligación de retención, dicho contribuyente deberá declarar y pagar la retención dentro del plazo de 5 días hábiles contado desde la notificación de la resolución favorable, caso en el cual se entenderá declarada y pagada oportunamente la retención.

El mayor valor que se haya determinado de acuerdo con lo anterior, no podrá ser objeto de fiscalización alguna, salvo que los antecedentes acompañados sean maliciosamente falsos, incompletos o erróneos, caso en el cual podrán, previa citación conforme al artículo 63 del Código Tributario, liquidarse y girarse las diferencias de impuestos que se detecten conforme a las reglas generales, más los reajustes, intereses y multas pertinentes.

Al igual que en el caso anterior, en el evento que exista un conflicto sobre la apreciación de los hechos que determinan el mayor valor en la enajenación de que se trate, el árbitro, por acuerdo de las partes, pudiera dirimir de forma expedita y sin forma de juicio el monto de la obligación debida, con efecto de cosa juzgada.

#### **b. Aplicación de conceptos jurídicos indeterminados**

No existe un único sentido y alcance de la ley aplicable a cada caso, al que cualquiera pueda llegar siguiendo el método interpretativo contenido en los artículos 19 a 24 del Código Civil, como si se tratara de comprobar una hipótesis mediante un experimento químico o físico.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Sobre la objetividad entendida en ese sentido véase VALENZUELA Cori, Rodrigo. 1999. Los sueños

La sola idea que la ley fiscal pueda tener un único sentido y alcance para cada uno de los casos que se pueda presentar no se compadece con la realidad, sea porque los textos legales emplean conceptos imprecisos, o porque ellos son el resultado de superposiciones de sistemas impositivos históricos, actualizados con una deficiente técnica legislativa o a consecuencia de negociaciones de posiciones que, en muchos casos, pueden tener como resultado una contradicción.<sup>61</sup>

El “valor corriente en plaza”, la “legítima razón de negocios”, los “efectos jurídicos o económicos relevantes”, “los gastos necesarios para producir la renta”, “el agotamiento prudencial de los medios de cobro”, los “precios, valores o rentabilidades normales de mercado”, son sólo algunos ejemplos de conceptos utilizados por la norma tributaria, que el Servicio de Impuestos Internos y los contribuyentes son llamados a dotar de contenido a través de la casuística y la oposición permanente, por lo que es innegable la necesidad en estos casos de acercar a las partes, mejorando sus relaciones y, en definitiva, zanjar sus conflictos de la manera más eficaz posible y al menor costo, en

---

de la razón. Santiago, RIL Editores, pp. 15-32. En: SEGUEL Malagueño, Luis y AGUAYO, Octavio. 2020. Ob.cit. n. 101, pp. 110.

<sup>61</sup> VERGARA, Gonzalo. 2019. Los sistemas de imposición a la renta. Revista Centro de Estudios Tributarios, N° 21. Universidad de Chile, pp. 95-151.

observancia de la jurisprudencia que ya se ha ido sentando sobre la materia, o enriqueciendo la ya existente a nivel administrativo y judicial.

**c. Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos que no pueden cuantificarse de forma cierta**

La introducción del arbitraje para la solución de diferencias generadas en el contexto de los precios de transferencia está ganando consenso internacional. En Derecho comparado, se destaca la revolucionaria “*Rule 124*” de la Tax Court de Estados Unidos que, con la finalidad de descargar a la Corte de casos sobre precios de transferencia, permite a las partes solicitar que cualquier aspecto sobre los hechos sea resuelto a través de un arbitraje que, una vez convenido, resulta obligatorio. Esto, dado el excesivo tiempo que toma resolver estas disputas y la complejidad de las materias.

Entre nosotros, la Resolución No. 68 de fecha 21 de junio de 2013 que imparte instrucciones sobre el procedimiento de suscripción de acuerdos anticipados de precios de transferencia, de acuerdo al No. 7 del artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contiene variadas instancias de negociación de los acuerdos con el Servicio de Impuestos Internos, en que la participación de un tercero imparcial que arbitre las conversaciones entre las partes podría ser de mucha utilidad a fin de lograr un adecuado equilibrio entre las posiciones

y, en última instancia, una eficiente resolución del conflicto cuando, el Servicio ponga fin al acuerdo invocando la variación sustancial de los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de la suscripción, prórroga o renovación del acuerdo.

Lo anterior, considerando que las resoluciones que se dicten por parte del Servicio dentro del marco de la negociación no son reclamables ni procede a su respecto recurso alguno, sin perjuicio de la reclamación o recursos que proceden respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, intereses y multas dictadas o aplicadas por el Servicio que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto el acuerdo anticipado.

## **2. Situaciones conceptuales en Derecho Tributario Internacional**

En lo referente a las controversias susceptibles de arbitraje en materia de Derecho Tributario Internacional, se ha propiciado este medio dentro de los problemas de doble imposición y sobre temas puntuales como los precios de transferencia.

El arbitraje tributario internacional es una de las herramientas impulsadas por la OCDE para avanzar hacia mejores niveles de seguridad jurídica, partiendo de la premisa que la resolución de conflictos de tributación

internacional por autoridades imparciales y técnicas, aumenta el nivel de confianza de los inversionistas.<sup>62</sup> La falta de mecanismos eficientes, coherentes y transparentes de resolución de conflictos, lo que hace que las sentencias de los órganos competentes sean muchas veces inoportunas, ineficaces e imposibles de predecir y, además, ciertas dimensiones internacionales, específicamente la falta de entendimiento por parte de la Autoridad Tributaria de los negocios internacionales, y la falta de experiencia de dicha autoridad en materias de tributación internacional, son parte de los problemas identificados por la OCDE y el FMI en los países, y que los inversionistas consideran como desincentivos a la elección de ciertas jurisdicciones para la inversión.<sup>63</sup>

Si bien la doble imposición es el cardumen del Derecho Internacional Tributario, a más de los precios de transferencia, existen otros puntos de importancia sobre los cuales podrían surgir discrepancias y que podrían solucionarse por la vía arbitral. Entre ellos merecen destacarse la limitación de beneficios, los paraísos fiscales, el sobre endeudamiento y la imposición

---

<sup>62</sup> CONFERENCIA de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. 2018. Informe sobre las Inversiones en el Mundo. La Inversión y las Nuevas Políticas Industriales. Mensaje Clave y Panorama General. En: LABBÉ Figueroa, María Francisca. 2019. Consideraciones sobre el arbitraje tributario internacional como herramienta de modernización tributaria. Revista Actualidad Jurídica N° 40. Universidad del Desarrollo, pp. 61-79. De acuerdo con el Informe sobre las Inversiones en el Mundo preparado por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), la inversión es un elemento fundamental toda vez que fomenta y moderniza los mercados y las industrias, conectando a los países y sus ciudadanos internacionalmente, impulsando la innovación y la competitividad.

<sup>63</sup> FMI y OCDE. 2018. Update on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018. pp. 40-43. En: LABBÉ Figueroa, María Francisca. 2019. Ob.cit., pp. 66.



transfronteriza. Otros ámbitos que inciden dentro del orden internacional tributario y que también podrían eventualmente someterse a arbitraje conciernen al comercio electrónico y a la economía digital. Como efecto de la globalización y la mundialización reinantes, es más que probable que surjan otros casos.

Los convenios internacionales para evitar la doble tributación contemplan el sometimiento de controversias de imposición tributaria a órganos arbitrales. En el caso de Chile, sólo algunos de los convenios que nuestro país ha suscrito disponen que el arbitraje procederá como mecanismo de solución de controversias, y siempre y cuando así lo acepte el Estado de Chile.

Por ejemplo, es el caso de los Convenios con Austria, Canadá, Ecuador, Italia, México, Paraguay, Perú, Polonia y Uruguay, que en el artículo referido al *“Procedimiento de Acuerdo Mutuo”*, a grandes rasgos, disponen que, si cualquier dificultad o duda que surja sobre la interpretación o aplicación del Convenio no puede ser resuelta por las autoridades competentes, el caso puede, si las autoridades competentes de ambos Estados Contratantes así lo acuerdan, ser sometido a arbitraje. Los procedimientos deberán ser acordados y se establecerán entre los Estados Contratantes mediante notas que deberán ser intercambiadas a través de canales diplomáticos.

Otra característica interesante de destacar es que el arbitraje tributario internacional en los convenios bilaterales vigentes tiene carácter disuasivo, pues pretende que los Estados pongan todas sus fuerzas en lograr resolver los conflictos antes de alcanzar esta etapa, evitando llegar a ella. Dado que la resolución obtenida a través del arbitraje es vinculante, las normas contenidas en los convenios buscan prevenir el conflicto primero, buscando asegurar que las autoridades de los países signatarios trabajen efectivamente en la consecución de un acuerdo a través del procedimiento amistoso, para luego introducir el arbitraje como última ratio para arribar a la solución de la controversia.

Por último, por su singular importancia, es preciso señalar que, en desarrollo de la Acción 15 del Proyecto BEPS (*“Base Erosion and Profit Shifting”*), impulsado por la OCDE y el G20, el 7 de junio de 2017 se suscribió en París la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (*“Convención Multilateral”* o *“MLI”* por sus siglas en inglés), para implementar cláusulas modificatorias de algunos Convenios para evitar la doble imposición suscritos por los signatarios. El 26 de noviembre de 2020, Chile realizó ante la OCDE el depósito del MLI, cumpliendo de esta forma uno de los trámites esenciales para su implementación en nuestro país.

En términos generales, el MLI tiene como objeto la revisión de las reglas y principios de la tributación internacional, para mejorar la coordinación normativa entre países y otorgarles herramientas que aseguren la tributación en los países en donde se realizan las actividades económicas que generan las rentas y donde se crea valor.

Particularmente, la Parte VI del clausulado del MLI pone a disposición de los adherentes la procedencia del arbitraje como método de solución de conflictos en materia de tributación internacional, de carácter obligatorio y vinculante para los casos allí previstos, regulando, entre otras materias, la designación de los árbitros, las normas sobre procedimiento arbitral, que resultan aplicables de manera supletoria a la voluntad de las partes, y la asunción de los costos asociados.

Como país signatario del MLI, Chile podrá optar por aplicar la Parte VI sobre Arbitraje Tributario Internacional respecto de todos sus convenios bilaterales, notificando su decisión a la contraparte signataria. Conforme lo dispone el MLI, el Arbitraje Tributario Internacional será aplicable a las jurisdicciones contratantes respecto de un convenio bilateral, únicamente cuando ambos Estados contratantes hayan remitido la notificación correspondiente.

## CONCLUSION

La historia del arbitraje en Chile si bien no es breve en términos temporales, si lo es en cuanto a su discusión, toda vez que pareciera no haber existido gran interés por perfeccionarla ni ampliar su campo de acción. Lo anterior, se aprecia en el hecho que todavía rigen códigos decimonómicos y carentes de toda reforma, y no se aprecia una voluntad real por generar una discusión en torno a su utilidad como mecanismo alternativo de solución de controversias, no obstante, los evidentes resultados positivos que se aprecian por su uso en materia mercantil.

De lo expuesto en el presente trabajo, podemos llegar a la conclusión de que no existe ninguna razón sólida para postular una exclusión apriorística de las fórmulas arbitrales en el ámbito tributario, y que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo.

La norma tributaria es compleja, cambiante y utiliza en ocasiones términos ambiguos que deben ser aclarados y acotados, tareas que no deben recaer de manera exclusiva en la Administración. Por ello, las técnicas convencionales y arbitrales pueden contribuir a potenciar el equilibrio entre las facultades de la Administración Tributaria y los derechos-garantías de los contribuyentes.

Como hemos visto, y constatado particularmente en materia de Derecho concesional, a consecuencia del fenómeno de privatización que afecta a todo el Derecho Público, el papel excluyente de la justicia ordinaria, como única competente para dirimir cuestiones en que el Estado es parte, dejó de tener relevancia. La justicia convencional se presenta como una alternativa que pasó a ser más bien la regla frente a esa evolución. Considerando las materias de Derecho Público en que el arbitraje está permitido, y sus similitudes con las materias tributarias que pusimos de manifiesto en el presente trabajo, observamos una gran riqueza de circunstancias en esta área en que el arbitraje sería de utilidad para lograr una reducción de la litigiosidad.

De esta manera, el arbitraje podrá utilizarse en materia tributaria para solventar la divergencia sobre un aspecto fáctico del presupuesto de hecho - como el volumen de las transacciones, la cuantificación de los ingresos y gastos, o la determinación del valor de un bien-, o sobre la interpretación de una

cuestión jurídica indeterminada - como el carácter deducible de un gasto, el valor corriente en plaza, la legítima razón de negocios, entre otros.

En nuestra opinión, para admitir la utilización del arbitraje como método de solución de controversias en el ámbito del Derecho Tributario, es necesario salvaguardar las garantías constitucionales exigidas y los intereses jurídicos en juego. En este sentido, estimamos que este mecanismo sólo será factible cuando se reconozca legalmente, se resguarde el principio de legalidad en la concreción de la obligación tributaria y se respeten los principios que inspiran el debido proceso.

La ley debería disponer un arbitraje voluntario y de Derecho, que los árbitros puedan ser designados por las partes - garantizando la independencia de los mismos frente a la controversia -, determinar los efectos del laudo arbitral, el mecanismo para su ejecución, así como también determinar en qué supuestos sería impugnabile el laudo y ante qué jurisdicción.

Adicionalmente, se deberían exigir ciertos requisitos para desempeñar la función arbitral que garanticen la especialización en la materia y, finalmente, preverse medidas que garanticen la publicidad de las decisiones arbitrales.

Superado el escollo de la indisponibilidad, se identifican varios temas en el arbitraje tributario que sería necesario seguir profundizando, y que dejo planteados en el presente trabajo para la reflexión posterior, con un esbozo de respuesta.

Habiendo observado la experiencia comparada, no pareciera descabellado pensar en un arbitraje subsidiado en el seno de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y la Defensoría Nacional del Contribuyente, explorando medidas que resulten proporcionadas a la mayor o menor complejidad de los conflictos y garanticen una celeridad mínima en la resolución, disminuyendo la recursividad administrativa – donde nuevamente el Fisco es juez y parte -, y descongestionando el actual sistema judicial.

Destacando la relevancia que presentó en materia de mecanismos alternativos de solución de controversias la inclusión de la conciliación y el avenimiento judicial, esperamos que la política tributaria siga en dicha senda, para seguir avanzando en la construcción de una justicia a la altura de los actuales desafíos y problemáticas que presenta el Derecho Tributario y, en especial, las regulaciones de las relaciones que se dan entre la Administración y los contribuyentes.

\*\*\*

## BIBLIOGRAFIA

1. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, JUAN. Derecho Tributario Y Medios Alternativos De Solución De Controversias. Anuario De La Facultad De Derecho De La Universidad Autónoma De Madrid, ISSN 1575-8427, N°. 11. 2007.
2. ANDRÉS AUCEJO, EVA. Sistemas De Resolución Alternativa De Conflictos (ADR) En Derecho Tributario Español Y Comparado. Propuestas Para Latinoamérica Y España. Revista Derecho del Estado, N° 37. 2016.
3. BERMÚDEZ SOTO, JORGE. Derecho Administrativo General. Editorial Legal Publishing, Chile. 2011.
4. BORDALÍ SALAMANCA, ANDRÉS. Organización Judicial En El Derecho Chileno: Un Poder Fragmentado. Revista Chilena De Derecho 36, N.º 2. 2009.
5. BOUZA VIDAL, NURIA. La arbitralidad de los litigios en la encrucijada de la competencia judicial internacional y de la competencia arbitral. RCEA Vol. N° 52 (N° 2). 2000.



6. CAIVANO, ROQUE JERÓNIMO. El Arbitraje: Nociones Introdutorias. Revista Electrónica de Derecho Comercial. 2001. Disponible en <http://www.derecho-comercial.com/Doctrina/Arb-001.pdf>
7. CALVO ORTEGA, RAFAEL. Litigiosidad Fiscal Y Arbitraje Tributario. Revista De Doctrina, Legislación Y Jurisprudencia N° 17. 2001.
8. CHICO DE LA CÁMARA, PABLO “et al”. Una Propuesta Para La Implementación De Medidas Alternativas de Solución de Conflictos (ADR) en el Sistema Tributario Español con Especial Referencia al Arbitraje. Editorial ePraxis. 2015.
9. COLOMBO CAMPBELL, JUAN. La Jurisdicción En El Derecho Chileno: Un Aporte Al Estudio Del Conflicto Y Sus Formas De Solución. Editorial Jurídica de Chile, Santiago. 1991.
10. ESPINOZA, YUBE E OSTOS. Arbitraje En Materia Tributaria ¿Es Posible De Acuerdo A Nuestra Constitución?. Revista Vox Juris, 12. 2004.
11. FANDIÑO CASTRO, MARCO. Mecanismos Alternativos Al Proceso Judicial. Guía para la Implementación de Mecanismos Alternativos al Proceso Judicial para favorecer el Acceso a la Justicia. CEJA. 2014.
12. FERRERO LAPATZA, JOSÉ JUAN. Arbitraje Sobre Relaciones Tributarias. Convención y arbitraje en el Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid. 1996.

13. FIGUEROA VELASCO, PATRICIO. Solución De Conflictos Tributarios Por Árbitros De Derecho. Estudios de arbitraje. Editorial Jurídica de Chile, Santiago. 2006.
14. FMI Y OCDE. Update on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, July 2018. 2018.
15. HOFFENS BARRIENTOS, BÁRBARA. El Arbitraje Tributario. Memoria Para Optar Al Grado De Licenciado En Ciencias Jurídicas Y Sociales. Universidad Austral De Chile. 2010.
16. HUANCA AYAVIRI, FÉLIX. Análisis Económico Y Perspectivas Para Una Política Judicial Eficiente. Revista Ciencia Y Cultura, N.º 1. 1997.
17. IBÁÑEZ GARCÍA, ISAAC. Sobre La Indisponibilidad De Las Obligaciones Tributarias». Actualidad Administrativa N° 14. 2006.
18. JEQUIER LEHUEDÉ, EDUARDO. Antecedentes Histórico-Jurídicos Del Arbitraje Interno En Chile. Planteamientos Para Una Revisión Estructural Impostergable. Revista Ius et Praxis N° 2, Año 21. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Talca. 2015.
19. LABBÉ FIGUEROA, MARÍA FRANCISCA. Consideraciones Sobre El Arbitraje Tributario Internacional Como Herramienta De Modernización Tributaria. Revista Actualidad Jurídica N° 40. Universidad del Desarrollo. 2019.

20. LIZARAZO POLANCO, SANTIAGO Y VARGAS PINZÓN, MATEO. Arbitraje Tributario En El Ordenamiento Jurídico Colombiano. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 78. 2018.
21. MANRIQUE CERVANTES, JOSÉ ANTONIO. El Arbitraje En Materia Tributaria Y Su Implementación En El Perú. Revista Sinergia e Innovación Vol. 2 N° 2. 2014.
22. MARTINOLI, CAROL. Fórmulas Alternativas Para La Resolución De Conflictos Tributarios - Análisis De Derecho Comparado. Monografías. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. 2017.
23. MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO. El Desarrollo De Los Principios Constitucionales Tributarios De Carácter Material En La Jurisprudencia Del Tribunal Constitucional. Revista de Derecho Universidad Católica del Norte, Año 19 - N° 1. 2012.
24. MERA, ALEJANDRA. Mecanismos Alternativos De Solución De Conflictos En América Latina. Diagnóstico Y Debate En Un Contexto De Reformas. Aportes Para Un Dialogo sobre el Acceso a la Justicia y Reforma Civil en América Latina. CEJA. 2016.
25. MORALES ROBLES, EDUARDO. Cátedra Código Tributario. Magister en Derecho Tributario. Facultad de Derecho Universidad de Chile. 2009.
26. NÚÑEZ OJEDA, RAÚL, Y CARRASCO DELGADO, NICOLÁS. Análisis Económico De La Administración De Justicia: ¿La Justicia Como Bien Público O Privado?. Revista Chilena De Derecho 42, N.º 2. 2015.

27. OBSERVATORIO JUDICIAL. Informe N° 33 de fecha 20 de abril de 2021. Disponible en <https://observatoriojudicial.org/category/informes/>
28. ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Informe sobre las Inversiones en el Mundo. La Inversión y las Nuevas Políticas Industriales. Mensaje Clave y Panorama General. 2018.
29. PLAZAS VEGA, MAURICIO. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Editorial Temis. 2017.
30. PÉREZ MARCHANT, JAVIER IGNACIO. El Principio de Legalidad Tributaria en la Nueva Etapa de Conciliación del Procedimiento de Reclamación Tributaria y Aduanera. AFE Para Optar Al Grado De Magister En Derecho Tributario. Facultad de Derecho, Universidad de Chile. 2018.
31. ROSEMBUJ, TULIO. La Solución Alternativa De Conflictos Tributarios. Alternativas Convencionales En El Derecho Tributario. Revista De Doctrina, Legislación Y Jurisprudencia, Año N° 16, N° 1. 2000.
32. SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO. El Nacimiento De La Obligación Tributaria. Hacienda y Derecho, Vol. IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

33. SÁNCHEZ LÓPEZ, MARÍA ESTHER. El Acuerdo De Voluntades En El  
Ámbito Tributario. Revista Jurídica de Castilla - La Mancha N° 32.  
Universidad de Castilla – La Mancha. 2002.
34. SANTOS FLORES, ISRAEL, “et al”. Acuerdos Conclusivos Primer Medio  
Alternativo De Solución De Controversias En Auditorías Fiscales. Serie  
de Cuadernos de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente No. XIV.  
México. 2014.
35. SEGUER, LUIS Y AGUAYO, OCTAVIO. Medios De Prevenir Los  
Conflictos Fiscales. RdDT Vol. 8. Universidad de Concepción. 2020.
36. SEER, ROMAN. Contratos, Transacciones Y Otros Acuerdos En  
Derecho Tributario Alemán. Convención y Arbitraje en el Derecho  
Tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones  
Jurídicas y Sociales S.A. 1996.
37. TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE. Los Medios Alternativos De  
Solución De Conflictos Y El Derecho Tributario Internacional. Foro  
Revista De Derecho N° 3. UASB-Ecuador. 2004.
38. UNIVERSIDAD DE CHILE. Seminario “10 Años De Jurisdicción Tributaria  
Chilena: Problemas Y Desafíos”. Departamento Enseñanza Clínica del  
Derecho. Facultad de Derecho. 2021.
39. VALENZUELA CORI, RODRIGO. Los Sueños De La Razón. Santiago,  
RIL Editores. 1999.

40. VARGAS VARGAS, MANUEL. Obligación Civil Y Obligación Tributaria. Revista de Derecho Económico 68-69. Facultad de Derecho. Universidad de Chile. 1986.
41. VÁSQUEZ PALMA, MARÍA FERNANDA. Tratado de Arbitraje en Chile. Arbitraje Interno e Internacional. Editorial Thomson Reuters. 2018.
42. VÁSQUEZ PALMA, MARÍA FERNANDA. Arbitraje En El Derecho Chileno Doméstico: La Reforma Que Falta. Riedpa: Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje N° 2. 2010.
43. VÁSQUEZ PALMA, MARÍA FERNANDA. La Arbitrabilidad Objetiva: Aspectos Históricos, Modernas Tendencias En Derecho Comparado Y Ubicación En El Escenario Legislativo Chileno. Revista Ius et Praxis, 12 (1). 2006.
44. VERGARA, GONZALO. Los Sistemas De Imposición A La Renta. Revista Centro de Estudios Tributarios, N° 21. Universidad de Chile. 2019.
45. VICENTE-ARCHE COLOMA, PAULA. El Arbitraje En El Ordenamiento Tributario Español: Una Propuesta. Editorial Marcial Pons. 2015.
46. VILLASMIL MOLERO, MILAGROS, "et al". Procedimiento Del Arbitraje Tributario En El Contexto Venezolano. Revista Venezolana De Gerencia 22, No. 80. 2018.

47. WALKER M., RICARDO. El Arbitraje En Materia Tributaria. Revista Del Abogado N° 44. 2008.

48. ZONORZA PÉREZ, JUAN. ¿Qué Podemos Aprender De Las Experiencias Comparadas? Admisibilidad De Los Convenios, Acuerdos Y Otras Técnicas Transaccionales En El Derecho Tributario Español. Crónica Tributaria No. 77. Universidad Carlos III de Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1996.

### **Sitios web**

1. ADAME MARTÍNEZ, FRANCISCO. El arbitraje tributario. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria. España. 2019. Disponible en <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-arbitraje-tributario>.

### **Sentencias Judiciales**

1. CORTE SUPREMA. Ingeniería y Construcciones El Tepual S.A. con SII. 2004. Sentencia de Casación de fecha 28 de julio de 2004, Rol N° 4.557-2003.
2. CORTE SUPREMA. Sociedad Comercial e Industrial Agromar Ltda. con SII. 2004. Sentencia de Casación de fecha 27 de abril de 2004, Rol N° 3.060-2003.

## **Instrucciones Administrativas**

1. Circular No. 44 de 20 de Junio de 2020. Servicio de Impuestos Internos.
2. Resolución No. 43 de 8 de Mayo de 2015. Servicio de Impuestos Internos.
3. Resolución No. 68 de 21 de Junio de 2013. Servicio de Impuestos Internos.

## **Normativa**

1. Código Civil.
2. Código Orgánico de Tribunales.
3. Convenios para evitar la Doble imposición Internacional. Disponibles en [www.sii.cl](http://www.sii.cl)
4. Constitución Política de la República.
5. Ley 21.210 Moderniza la Legislación Tributaria.
6. Ley 20.899 Simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.
7. Ley 19.880 Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado.
8. Ley 19.149 Establece régimen aduanero y tributario para las comunas de Porvenir y Primavera de la Provincia de Tierra del Fuego, de la XII



Región de Magallanes y de la Antártica chilena, modifica Decreto Supremo N° 341, de 1977, del Ministerio de Hacienda y otros cuerpos legales.

9. Ley 18.392 Establece un régimen preferencial aduanero y tributario para el territorio de la XII Región de Magallanes y de la Antártica chilena, por un plazo de 25 años.
10. DFL No. 1 Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL MOP No. 164, de 1991 Ley de Concesiones de Obras Públicas.
11. Decreto Ley No. 2186 Aprueba Ley Orgánica de Procedimiento de Expropiaciones.
12. Decreto No. 900 Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del DFL MOP No. 164, de 1991 Ley de Concesiones de Obras Públicas
13. Decreto No. 1.101 Fija el texto definitivo del Decreto con Fuerza de Ley No. 2 sobre Plan Habitacional.
14. Decreto No. 523 Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto Ley No. 600 Estatuto de la Inversión Extranjera.
15. Historia de la Ley 21.210.
16. Historia de la Ley 21.039.
17. Historia de la Ley 20.899.