

ARTÍCULOS

El estado de la conciliación en el procedimiento general de reclamación tributaria y la nueva constitución

Status of conciliation in the tax procedure and the new constitution

Javier Pérez Marchant 

Claro & Cía., Chile

RESUMEN Con el objeto de robustecer la justicia tributaria y resolver, principalmente, los problemas de congestión que presentaba el sistema, la Ley 21.039 incorporó al procedimiento general de reclamaciones tributarias y aduaneras una nueva etapa de conciliación, regulando su tramitación y materias, así como las limitaciones y requisitos para su aplicación. Sin embargo, a más de tres años de su incorporación, dicha herramienta ha mostrado escasa aplicación. Este artículo analiza las razones por las cuales dicha conciliación no ha sido exitosa, especialmente a la luz de las recientes modificaciones que la Ley 21.210, sobre modernización tributaria, ha introducido. Adicionalmente, se discute cómo esta regulación podría verse afectada por el actual proceso constituyente, ilustrando la experiencia comparada.

PALABRAS CLAVE Principio de legalidad tributaria, conciliación, reclamación tributaria y aduanera, nueva constitución.

ABSTRACT Aiming to improve the tax legal framework and to solve the delay presented in the newly-created tax courts, Law 21,039 added a conciliation stage to the general tax and customs procedure, regulating its application and the matters subject to it, as well as its limitations and requirements. However, after three years from its inclusion such a mechanism has barely been used. This article intends to analyze the reasons for such lack of application and effectiveness, particularly under the scope of the regulations introduced by Law 21,210. Additionally, the author discusses the effects that the Chile's constitutional drafting process could have on this regulation, including a reference to a relevant compared experience.

KEYWORDS Principle of tax legality, conciliation, tax and customs procedure, new Chilean Constitution.

Introducción

Mediante la Ley 21.039 de 2017 se buscó perfeccionar la relativamente nueva justicia tributaria y aduanera. Entre otras modificaciones, la reforma buscó dar dinamismo a los procesos de reclamación general tramitados ante los tribunales tributarios y aduaneros, especialmente en las jurisdicciones de las regiones Metropolitana, Valparaíso y del Biobío, que experimentaron un aumento desproporcional en el número de causas pendientes desde el comienzo del sistema y, como consecuencia de ello, se generó un grave atraso en los tiempos de resolución de las causas tributarias y aduaneras.

Entre las mayores novedades de la reforma está la inclusión de una instancia obligatoria de conciliación al procedimiento general de reclamación en materia tributaria y aduanera. De acuerdo con esta nueva regulación, las partes tendrían la posibilidad de poner término al juicio y de llegar a acuerdo en materias como la existencia u ocurrencia del hecho gravado, la calificación jurídica de los hechos discutidos, e incluso sobre la ponderación o valoración de las pruebas respectivas, entre otras.

Algunos autores han planteado que las cuestiones sometidas a este eventual acuerdo serían impertinentes y, en algunos casos, derechamente contrarias al principio de legalidad que rige el ordenamiento tributario chileno. Especialmente grave sería la posibilidad de que las partes puedan disponer sobre la ocurrencia, total o parcial, de los elementos y hechos que configuran un hecho gravado, cuestión que, bajo nuestra actual normativa constitucional tributaria, recae en forma exclusiva y excluyente en la ley o, al menos, en un debido proceso legislativo.

A poco más de tres años de la entrada en vigencia de la conciliación, observamos que la reforma legal mencionada ha sido totalmente ineficaz en lo pertinente a la utilización de dicho mecanismo de resolución anticipada de conflictos, y no hay impacto alguno en la reducción de los casos pendientes ante la justicia tributaria y aduanera. Postulamos que tal resultado se debe a una serie de factores. Primero, no se ha producido un desatochamiento efectivo de los tribunales tributarios y aduaneros, o, al menos, no uno atribuible a la aplicación de este mecanismo alternativo de resolución de conflictos tributarios. En efecto, al analizar la estadística entregada por dichos tribunales, comprobamos que la cantidad anual de causas finalizadas (cerradas por sentencia definitiva o conciliación) ha disminuido desde que entró en vigor la Ley 21.039 y, más aun, que la conciliación ha sido utilizada en muy pocos casos, evidenciando una bajísima tasa de aplicación. En gran parte, creemos que tal falta de uso de la conciliación se explicaría por una incorrecta técnica legislativa, aunque también a la diversa naturaleza del procedimiento tributario, en donde juega un rol relevante la presunción de legalidad del acto administrativo que se busca impugnar. Segundo, persisten los graves inconvenientes prácticos y legales que impiden una adecuada aplicación de la conciliación en materia tributaria, contribuyendo también a su nula utilización. El más grave de ellos es, a nuestro juicio,

la potencial vulneración del principio de legalidad tributaria y que diversos autores, junto con la Corte Suprema y el Tribunal Constitucional, ya han advertido. Estos impedimentos no han sido adecuadamente solucionados a través de las normas administrativas e instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos (SII). Por último, también ha tenido un impacto el cambio que ha implementado la autoridad tributaria respecto de sus políticas de fiscalización, a través de los cuales ha promovido el uso de herramientas de solución anticipada de conflictos tributarios a nivel administrativo, e incluso extrajudicial. Como consecuencia de lo anterior, los contribuyentes han terminado optando por otros mecanismos para poner término anticipado a los conflictos tributarios. Muestra clara de lo anterior es la inclusión, mediante la Ley de Modernización Tributaria del año 2020 de un avenimiento extrajudicial al procedimiento de reclamación tributaria. Por lo tanto, y aun cuando dicha reforma también incluye ciertas provisiones de mejoramiento de la conciliación (como el aumento la extensión de la conciliación a casos comenzados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 21.039, así como otros incentivos generales para aplicación de la conciliación), creemos que en definitiva esta reforma, alineada con los nuevos principios de auditoría tributaria, terminarán por quitar aún más efectividad a una institución que, debido a una pobre y confusa regulación, nunca logró constituirse como una alternativa efectiva para la resolución anticipada de conflictos tributarios.

Finalmente, se analizará el futuro de esta conciliación en materia tributaria frente a las potenciales reformas constitucionales que podrían incorporarse como parte del proceso constituyente chileno. En tal sentido, se explicará una experiencia comparada cercana en la cual se analizó específicamente la facultad de conciliar frente a las normas de contenido constitucional tributario, con contenidos normativos similares a los contenidos en nuestra actual Constitución.

Implementación de la Ley 21.039, que perfecciona la justicia tributaria y aduanera: La conciliación en materia tributaria

Antecedentes de la actual justicia tributaria

Previo a la creación del sistema autónomo de justicia tributaria que hoy conocemos, las reclamaciones tributarias eran conocidas, tramitadas y resueltas por el mismo órgano que emitía los actos administrativos impugnados, esto es, el SII. Lo anterior, no solo suponía una profunda desventaja estructural para el contribuyente a la luz de los principios básicos de todo procedimiento judicial (imparcialidad, imparcialidad, debido derecho a audiencia, régimen recursivo, transparencia, etcétera), sino que también representaba una gran carga administrativa para la autoridad tributaria, pues debía cargar con el proceso de fiscalización y auditoría tributaria, luego conocer

la reposición administrativa y, más aún, conocer, tramitar y resolver el reclamo contencioso en primera instancia.

Adicionalmente, ese modelo de justicia administrativa, que reunía al juez y parte en un mismo órgano administrativo, había sido ampliamente superado por la práctica moderna que apuntaba hacia tribunales contencioso-administrativos especializados e independientes de la Administración del Estado, en los cuales se implementaran totalmente los principios esenciales de imparcialidad e imparcialidad presentes en un sistema de justicia garantista (Costa, 2014: 156).

Ley 20.322 y el nuevo sistema tributario

Mediante la Ley 20.322 se implementó una nueva infraestructura para la justicia tributaria y aduanera, más acorde a los principios e ideas anteriormente comentados. El cambio más relevante de esta normativa fue, entonces, la creación de los tribunales tributarios y aduaneros como órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes de la Administración del Estado, que conocerían de las reclamaciones tributarias bajo principios procesales básicos como la bilateralidad, independencia e imparcialidad. Además, se creó una estructura legal y administrativa para el adecuado funcionamiento de dichos tribunales especializados, así como una completa adaptación del procedimiento de reclamación tributaria regulado por el Código Tributario.

No obstante, desde su completa implementación en el territorio de la República (a partir del 1 de febrero de 2013), la nueva justicia tributaria y aduanera ha mostrado no ser una solución definitiva para los contribuyentes ni para la autoridad tributaria. En efecto, y a pesar de ser independientes y contar con personal especializado y altamente capacitado, la desigual concentración territorial de los conflictos tributarios (que en su mayoría se ubican en los polos de desarrollo comercial, industrial y financiero del país) y, especialmente, la opción que dio la comentada reforma para migrar las causas antiguas tramitadas ante el SII al sistema nuevo produjo un grave atochamiento en ciertas jurisdicciones. Esto ha impedido el acceso a una justicia ágil a un gran número de contribuyentes, especialmente en aquellas jurisdicciones que presentan, precisamente, un mayor requerimiento de trámites tributarios y fiscalizaciones.

Desafortunadas medidas posteriores, como la reducción del presupuesto de los tribunales y de su unidad administradora, así como la imposibilidad para completar la dotación de planta de los mismos (Ley 20.752 de 2014), en conjunto con los efectos que tuvo la reforma tributaria del año 2015 en el índice de conflictos y litigios tributarios, contribuyeron a empeorar dicha situación, llevando al sistema al punto en que, en definitiva, no dio abasto para resolver la enorme cantidad de causas nuevas que ingresaban cada año.¹

1. De acuerdo con los datos publicados en julio de 2015, las causas tributarias nuevas se incrementa-

Ley 21.039 y la nueva etapa de conciliación

En este contexto, se buscó impulsar una nueva reforma para “perfeccionar” ciertos aspectos procedimentales de la justicia tributaria y, especialmente, robustecer la planta de funcionarios de los tribunales tributarios y aduaneros. De esta forma, el 20 de octubre de 2017, se promulgó la Ley 21.039 cuyas principales modificaciones fueron las siguientes: i) cambio al sistema de distribución de causas en los tribunales de la Región Metropolitana; ii) cambios formales al proceso de reclamación tributaria regulado en el Código Tributario, incorporando una etapa de conciliación, regulando expresamente un período de observaciones a la prueba, e implementando la tramitación electrónica; y iii) incremento de la dotación de planta y presupuesto de los tribunales y la unidad administradora de los mismos.

La reforma también buscó reducir el número de causas nuevas mediante el fortalecimiento de mecanismos de resolución anticipada de los conflictos tributarios. De esta forma, la Ley 21.039 estableció ciertas modificaciones al procedimiento administrativo de reposición del acto impugnado ante el SII (Reposición Administrativa Voluntaria, RAV).

En lo pertinente a la nueva etapa de conciliación, la Ley 21.039 agregó una audiencia obligatoria que tendrá lugar a continuación del traslado del SII al reclamo tributario. No obstante, se permite además otra instancia de conciliación voluntaria y a petición de parte, luego de vencido el plazo para que las partes realicen sus observaciones a la prueba. En cualquier caso, esta conciliación consistirá en una audiencia oral, desarrollada conforme a las reglas de los agregados artículos 132 y 132 bis del Código Tributario. En cuanto a las materias sobre las cuales podría recaer la eventual conciliación, se incluyó lo siguiente: i) existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; ii) cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; iii) calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento; iv) ponderación o valoración de las pruebas respectivas; y v) existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad.

La norma, además, contempla ciertos límites y exclusiones a esta conciliación. La más relevante es que la conciliación no podrá consistir en la mera disminución del monto de los impuestos adeudados, con ciertas contraexcepciones (véase artículo 132 bis, inciso segundo del Código Tributario). Asimismo, la norma excluye este trámite

ron en un 24% respecto al mismo período del año anterior. A esto, se sumó una similar reducción en la cantidad de casos resueltos o terminados. Solo en el Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, las causas pendientes se incrementaron en dicho período en un 490%. Véase Sebastián Valdenegro Toro, «Justicia teme colapso: causas se disparan en medio del atraso de la ley», Diario Financiero, 20 de julio de 2015, disponible en <https://bit.ly/3eHjEy2>.

de conciliación en aquellos procesos que digan relación con la aplicación de norma general antielusiva (regulada en los artículos 4 quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 del Código Tributario), así como en aquellos casos en que el SII haya ejercido la acción penal.

De existir bases para el acuerdo de las partes, la propuesta de conciliación deberá ser examinada y aceptada por el juez, quien velará por el cumplimiento de los requisitos y las restricciones expuestas anteriormente. Además, sobre las bases del arreglo se deberá pronunciarse el director nacional del SII, decisión que deberá contener fundamentos de hecho y de derecho, así como las condiciones en que acepta las bases de acuerdo.

Es importante destacar que la referida conciliación solo está disponible, en los términos de la norma original, para reclamaciones tributarias presentadas con posterioridad a la entrada en vigor de dicha norma (que de conformidad con lo dispuesto en el artículo segundo transitorio de la Ley 21.039, correspondería al primer día del mes siguiente de su fecha de publicación). En consecuencia, los reclamos tributados presentados en tribunales tributarios y aduaneros antes del 1 de noviembre del año 2017 no tendrían acceso a esta medida alternativa de resolución del conflicto.

Conciliación bajo las normas administrativas e instrucciones del SII

Además de la conciliación judicial explicada, también se permite la resolución anticipada de conflictos tributarios a nivel administrativo o extrajudicial. Antes aún de las múltiples modificaciones legales comentadas en el presente trabajo, el contribuyente poseía el derecho –plasmado dentro de las garantías consagrada en el artículo 8 bis del Código Tributario– de discutir y acordar las partidas que el SII haya imputado a partir de un proceso formal de fiscalización. En este sentido, la Circular 63, del 12 de octubre del 2000, regula específicamente el procedimiento y contenido del acta de conciliación, total o parcial, que puede resultar a partir de la aclaración o concesión, por parte del contribuyente, de ciertas partidas revisadas en el marco de un procedimiento de fiscalización regulado por el artículo 63 del Código Tributario. No obstante, hacemos presente que dicho procedimiento si bien incluye características similares a la conciliación analizada más arriba, se trata en verdad de una manifestación procedimental de las facultades de fiscalización de la autoridad tributaria que le permiten, conforme a estas y otras instrucciones generales y particulares, modificar las pretensiones fiscales que se originen a partir de un proceso de auditoría tributaria, sin agregar los elementos de discusión de fondo que vemos en la nuevas normas de conciliación judicial. Adicionalmente, tampoco existe un procedimiento judicial propiamente tal, requisito esencial para que exista una conciliación como equivalente jurisdiccional.

Por otra parte, e incluso con posterioridad al cierre de una fiscalización con un acto terminal (liquidación, resolución o giro), el contribuyente puede iniciar una ins-

tancia administrativa de revisión, formalmente conocida como Revisión de la Actuación Fiscalizadora (RAF). Mediante dicho recurso, el contribuyente puede solicitar la anulación o modificación de un acto administrativo que contiene vicios o errores manifiestos. Dentro de su tramitación se contempla una audiencia obligatoria de conciliación² que les permite a las partes acercar posiciones sobre las pretensiones expuestas.

Respecto del otro comúnmente empleado recurso administrativo, la Reposición Administrativa Voluntaria, la Ley 21.039 modificó el artículo 123 bis del Código Tributario que contiene la regulación de tal recurso, en el sentido de incluir también una audiencia de conciliación. El SII complementó dicha modificación legal mediante la Circular 34, del 27 de junio de 2018, indicando que la audiencia preliminar será voluntaria y tendrá por objeto “aclarar los fundamentos de la presentación”. En todo caso, creemos que si bien dicha regulación, y sus posteriores modificaciones, tienen como objetivo impulsar la resolución temprana o extrajudicial de conflictos tributarios, se trata de instancias más bien formales en las cuales la administración puede aclarar ciertos aspectos de los actos impugnados y que no presentan el alcance que ofrecen las reglas de la conciliación en los juicios tributarios. Nuevamente, acá tampoco existe un procedimiento judicial al que pueda ser aplicable una conciliación propiamente tal.

Más relevante aun, y a propósito de las nuevas modificaciones incorporadas a la conciliación judicial tributaria por la Ley 21.210 que serán explicadas en detalle más adelante, la nueva Circular 12, del 17 de febrero de 2021, ofrece ciertas interpretaciones procedimentales aplicables a la conciliación regulada en el artículo 132 del Código Tributario. En primer lugar, se postula que la audiencia podría tener lugar en un número ilimitado de oportunidades y en cualquier etapa del juicio, hasta antes de citar a las partes para oír sentencia. En segundo lugar, explica que la comparecencia de un abogado del SII con poder suficiente eliminaría la necesidad de la “intervención directa del director del Servicio”, sugiriendo que allí se puede producir una delegación total y completa de facultades. En tercer lugar, mandata al director del SII a emitir una resolución fundada que contemple los criterios generales para las eventuales bases de arreglo (que podrán aplicar los abogados de la entidad sin la aprobación especial del director). Y, en cuarto lugar, la autoridad interpreta que, para que haya lugar a una conciliación en los términos de los artículos 132 y 132 bis del Código Tributario, las materias —que deben corresponder a las contempladas en la norma— deben haber sido alegadas expresamente por el contribuyente en su reclamo. Más adelante analizaremos en detalle el alcance de cada una de estas instrucciones.

2. Regulada específicamente en la nueva Circular 12, del 17 de febrero de 2021.

Análisis de la aplicación de la conciliación en materia tributaria

A más de tres años de su entrada en vigor, la conciliación en materia tributaria no ha recibido aplicación efectiva ni ha tenido impacto alguno como mecanismo de resolución de conflictos de orden tributario o aduanero. A continuación, expondremos algunas de las razones que creemos podrían explicar tal situación.

Atochamiento de los tribunales tributarios y aduaneros

A la fecha, no se ha producido un desatochamiento efectivo de los tribunales tributarios y aduaneros o, como se acreditará en seguida, no hay ningún efecto atribuible a la aplicación de la conciliación a los litigios tributarios.

De acuerdo con el último reporte oficial de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (2021),³ durante el año 2020 ingresaron 978 nuevos reclamos al sistema de causas tributarias. Por su parte, de acuerdo con la cuenta pública inmediatamente anterior (2020),⁴ durante el año 2019 ingresaron 1.072 nuevos reclamos al sistema de causas tributarias. Si bien ambos períodos representan un menor número de causas ingresadas al sistema en comparación con el promedio anual de causas ingresadas entre los años 2013 a 2018,⁵ debemos descartar que lo anterior tenga relación alguna con la inclusión del trámite de conciliación. Como es evidente, tal mecanismo solo tendería el efecto de incrementar la cantidad de casos cerrados o fallados, pues solo puede ser aplicado una vez el reclamo se presenta al tribunal. Por tanto, o bien existe una menor tasa de conflictos tributarios ante el SII como consecuencia de la ausencia de reformas tributarias sustanciales o los cambios de criterios de fiscalización, o los contribuyentes están evitando llevar la fiscalización a instancias judiciales. Otra razón para este decrecimiento en causas ingresadas podría ser la efectividad que ha mostrado la solución de conflictos tributarios a nivel administrativo, sobre todo a partir del potenciamiento de la Reposición Administrativa Voluntaria, que no solo fue objeto de modificación por parte de la Ley 20.322, sino también en la reciente reforma de la Ley 21.010, como antes se indicó.

Ahora bien, de acuerdo con el mismo reporte citado anteriormente, durante el año 2020 se finalizaron 915 causas. Por su parte, durante el año 2019 los tribunales

3. Unidad Administrativa de los Tribunales Aduaneros, Cuenta Pública 2020, disponible en <https://bit.ly/3wTqdnL>.

4. Unidad Administrativa de los Tribunales Aduaneros, Cuenta Pública 2019, disponible en <https://bit.ly/3BqhnmK>.

5. Desde el comienzo del modelo y hasta el 31 de diciembre de 2018, los tribunales tributarios y aduaneros recibían en promedio 1.904 causas por año. Más aún, durante los dos primeros años de vigencia, los tribunales recibieron más de dos mil reclamos, incluyendo los nuevos reclamos y aquellos migrados del sistema anterior.

tributarios y aduaneros “cerraron” 1.383 causas.⁶ Dado que dentro esta categoría se encuentran las causas finalizadas por conciliación, tampoco podemos comprobar un impacto efectivo de la entrada en vigor de dicha herramienta, pues desde su implementación los tribunales tributarios y aduaneros han cerrado una menor cantidad de causas (por ejemplo, en los años 2017 y 2018, pudieron culminar 1.495 y 1.470 causas, respectivamente). Es decir, desde la entrada en vigor de la conciliación en materia tributaria, las causas cerradas anualmente no han aumentado, sino por el contrario, los tribunales han cerrado o resuelto menos juicios cada año, lo que resultó en un acumulado de causas que se ha incrementado gradualmente desde la existencia de los tribunales tributarios y aduaneros. De ello, podemos razonablemente concluir que la conciliación no ha sido determinante en contribuir a que los tribunales puedan cerrar un mayor número de causas, o al menos no ha producido un aumento en la cantidad de casos culminados.

Lo anterior es confirmado mediante la información entregada por transparencia tanto por la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros como por el SII. Según las estadísticas de los tribunales tributarios y aduaneros, entre los años 2018 y 2021 se han cerrado un total de 60 causas vía conciliación.⁷ De estas, y como podíamos anticipar, 36 causas estaban radicadas en el Primer y Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, tribunales con mayor número de causas. Asimismo, el tribunal de la Región de Valparaíso logró cerrar ocho causas a través de la conciliación, mientras el tribunal del Biobío llegó a acuerdo en cinco causas. En la **tabla 1** se puede encontrar la información estadística completa y detallada sobre los procesos conciliados ante los tribunales tributarios y aduaneros, de acuerdo con la información entregada a través del Portal de Transparencia.

Por otro lado, frente a similar solicitud, el SII informó (como puede verse en la **tabla 2**) que cuenta con información de veinte causas tributarias que han sido cerradas por conciliación.⁸ Si bien esta información no indica entre qué fechas se cerraron los juicios, ni el tribunal o instancia ante el cual se tramitaban, sí indica la materia y la diferencia entre el monto de impuestos debatidos y el monto finalmente girado. De ellos, podemos comprobar que no existe una importancia recaudatoria del mecanismo que, junto con la posibilidad de reducir los tiempos de tramitación en tribuna-

6. Para estos efectos, y de acuerdo con los reportes citados, causas terminadas o cerradas son las que se encuentran falladas por sentencia definitiva y/o conciliación, y por otros tipos de sentencias interlocutorias (abandono del procedimiento, desistimiento, declaración de inadmisibles y no presentadas).

7. Respuesta a Solicitud de Información por Transparencia AE013T0000147, Oficio Ordinario 2021-40, del 18 de febrero de 2021.

8. Respuesta a Solicitud de Información por Transparencia AE006W50020177, Resolución Exenta 0020177, del 19 de febrero de 2021. Dejamos constancia que dicha información no es consistente con la entregada por parte de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Tabla 1. Causas cerradas a través de conciliación desde 2018 y hasta el 31 de enero de 2021, por tribunal y año

Tribunales	2018	2019	2020	2021	Total
Tribunal de Tarapacá	1	1	1		3
Tribunal de Coquimbo		1			1
Tribunal de Valparaíso			6	2	8
Tribunal del Maule	2				2
Tribunal de Ñuble y del Biobío	2		3		5
Tribunal de Los Ríos	1	1			2
Tribunal de Aysén del Gral. Carlos Ibáñez del Campo			2		2
Tribunal de Magallanes y la Antártica Chilena			1		1
Primer Tribunal de la Región Metropolitana		10			10
Segundo Tribunal de la Región Metropolitana	1	23	2		26
Total	7	36	15		60

Fuente: Estadísticas Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

les, fueron los grandes pilares para su inclusión en el proceso tributario. Asimismo, tampoco existe una materia de litigio que sea predominante en la aplicación de la conciliación.

Previo a la entrega de información y atendido a la limitación existente en el actual proceso de conciliación, adelantábamos que la mayor cantidad de conciliaciones podría haberse dado en materias eminentemente técnicas en que errores de cálculos tienden a ocurrir con mayor frecuencia (contribuciones, avalúos, impuesto al valor agregado, etcétera). Sin embargo, vemos una distribución uniforme a partir de la información entregada por el SII. Para arribar a conclusiones más robustas sería ideal contar el perfil de contribuyente que ha podido acogerse a la conciliación, sobre todo considerando la pronta entrada en vigor de la Defensoría del Contribuyente, que pretende entregar asesoría tributaria a quienes usualmente carecen de la misma y, por tanto, tienen menos acceso a llegar a una conciliación prejudicial o judicial. Con todo, no existe a la fecha una información pública sistematizada que permita comprobar la muestra entregada por transparencia recibida por el autor de este artículo, que tampoco es consistente con la entregada por la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. En la **tabla 3** se puede analizar en detalle las materias, causas y recaudación real de los procesos conciliados que han sido informados por el SII a través del Portal de Transparencia.

En definitiva, ambas estadísticas apuntan en una misma dirección: sea en materia aduanera como en reclamos tributarios, la conciliación ha sido escasamente utilizada. Solo en los tribunales tributarios y aduaneros, que reciben anualmente cerca

Tabla 2. Causas conciliadas por el Servicio de Impuestos Internos

Número de conciliaciones	Materia Debatida	Monto total de Impuesto Debatido	Monto de impuesto girado
1	Reclamo por Vulneración. Se solicitó devolución por pagos en exceso en la DJ 1842 del año 2017	\$854.913	No aplica
2	Impuesto Global Complementario e Impuesto Único artículo 21 LIR	\$574.461.454	\$3.089.296
3	Impuesto Primera Categoría	\$13.686.162	\$0
4	Avaluaciones	\$32.104.360	\$6.349.361
5	IVA	\$3.424.064,00	\$141.653,00
6	IVA/Imp. Único. Término de Giro	\$33.762.304	\$35.283.918
7	Modificación individual de avalúo (Corrección AH)	\$0	\$0
8	Crédito por impuesto de primera categoría	\$22.754.301	\$115.583
9	Justificación de inversiones. Arts. 70 y 71 LIR	\$132.391.891,00	\$0,00
10	Exención Impuesto de Primera Categoría	\$20.700.578.650,00	\$0,00
11	Rol de Avalúo	No aplica	No aplica
12	Rol de Avalúo	No aplica	No aplica
13	Crédito Especial Empresas Constructoras	28.644.607 (neto)	2.804.283 (neto)
14	Subdeclaración de ingresos	\$9.205.503	\$0
15	Art. 4 transitorio, Ley 19.768	\$1.214.932.578	\$813.126.092
16	Ingresos por Cross Currency Swap	\$40.494.770	\$28.728.735
17	Retiros y/o dividendos distribuidos por S.A. y C.P.A. no declarados totalmente afectos a Imppto. Global Complementario	\$661.246	\$0
18	Pérdida Tributaria de Arrastre (2002 a 2010) y del ejercicio	(-\$12.495.450.493)	(-\$1.680.324.186)
19	Pérdida tributaria de arrastre y del ejercicio	(-\$5.770.908.340)	(-\$5.499.025.098)
20	Tributación en I. Global Complementario	\$ 2.052.166	\$0

Fuente: Estadísticas Servicio de Impuestos Internos.

de dos mil nuevas causas y que a fines de 2020 mantenían alrededor de 2.300 causas abiertas pendientes, la ocurrencia de la conciliación no alcanza al 3% de las causas en trámite. Peor aún, si tomamos en consideración las veinte causas tributarias que el SII informó como concluidas por conciliación, dicho porcentaje baja a menos del 2% de las causas pendientes.

Más evidente se hace esta negativa realidad al contrastar las causas conciliadas en relación con todas las causas nuevas que han ingresado desde la vigencia de dicho mecanismo (es decir, desde noviembre de 2017 a la fecha), y que no han terminado con una sentencia. De acuerdo con el mismo reporte anual de la Unidad Adminis-

Tabla 3. Causas cerradas a través de conciliación desde 2018 y hasta el 31 de enero de 2021, por materia

Procedimiento/Materia	Núm. Causas
Procedimiento de reclamo de avalúos de bienes raíces	4
Modificación individual de avalúo bien raíz no agrícola	3
Tasación general bien raíz no agrícola	1
Procedimiento de reclamo de multas por infracciones	5
Artículo 174 Ordenanza de Aduanas	2
Artículo 176 Ordenanza de Aduanas	3
Procedimiento general de reclamación	51
Cargos	40
Liquidación	10
Otras actuaciones base tributos	1
Total	60

Fuente: Estadísticas Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

tradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, entre noviembre del año 2017 y diciembre 2019 han ingresado 2.696 reclamos al sistema. Si a esto sumamos los 978 reclamos ingresados durante el período reportado para 2020, existen hoy más de 3.500 nuevos reclamos presentados durante la vigencia del mecanismo de la conciliación, de los cuales solo 60 (en el mejor de los casos) ha aplicado tal institución, lo que representa solo el 1,6% del total.

Ahora bien, para sustentar en forma absoluta tal conclusión debemos necesariamente mirar cuál es el contexto de la conciliación en nuestra justicia en general. De acuerdo con la última información disponible en el Instituto Nacional de Estadísticas (INE) en materia de justicia, durante el año 2019 en primera instancia de la justicia civil fueron resueltas o terminadas un total de 1.166.929 causas.⁹ De estas, 1.383 fueron cerradas por conciliación, lo que representa el 0,12% del total de causas terminadas. Por tanto, la justicia común exhibe una tasa aun menor de conciliación que la expuesta en la justicia tributaria.

En cambio, en la justicia familiar, del total de causas terminadas durante el mismo período (año 2019), que corresponden a 602.666, 52.037 fueron cerradas por acuerdo de conciliación. Esto representa un considerable 8,6% del total. En el mismo sentido, la justicia laboral presenta índices relativamente altos de aplicación de la conciliación, que en algunos casos ha llegado a cerca del 30% de las causas ingresadas anualmente

9. Instituto Nacional de Estadísticas, Estadísticas judiciales 2019, disponible en <https://bit.ly/2TonDYM>.

(Astorga, 2012: 110), índices que se han incrementado sustancialmente luego de la aplicación de la reforma al procedimiento laboral y sin considerar aquellos casos cerrados en la etapa de mediación previa.

No obstante, conviene destacar que, además de las diferencias ya denunciadas respecto de la técnica legislativa empleada, existen otras importantes diferencias entre el procedimiento tributario y los demás tipos de litigios en los cuales la conciliación presenta tasas más altas de aplicación, como en la justicia familiar o laboral, y que podrían explicar los distantes resultados en la aplicación de la conciliación como herramienta de solución alternativa. En primer lugar, creemos que el lato proceso de desarrollo de la conciliación en la justicia común le da una ventaja comparativa frente al procedimiento en materia tributaria, cuya incorporación es relativamente reciente. En efecto, la conciliación no solo ha sido regulada en el Código de Procedimiento Civil y en las sucesivas reformas a los diversos procedimientos especiales, como familia y laboral, sino que además ha sido incorporada en el origen mismo del sistema de justicia civil (Allende, 2019: 258), permitiéndole a los jueces madurar la experiencia en su aplicación y efectividad.

Luego, estos procedimientos que muestran una mayor aplicación de la conciliación están también inspirados por otra lógica como consecuencia de su exitoso tránsito al formato oral. En efecto, dichos procedimientos no solo fomentan el acercamiento de las partes a través de la aplicación de salidas alternativas o de instancias previas de mediación, sino que, y a pesar de basarse en una controversia jurídica contra-posicional, procuran la resolución del conflicto de manera eficiente. En particular, la justicia de familia y laboral contemplan etapas previas y obligatorias de mediación, conducidas por personal experto, en las cuales se guía a los futuros litigantes a solucionar sus conflictos de forma racional y anticipada. En cambio, el formato tradicional del procedimiento tributario impide una fluida relación entre las partes para efectos de poder acercar posiciones.

Creemos que incluso la naturaleza especial del procedimiento tributario hace prácticamente imposible la posibilidad de conciliación. En efecto, mediante el reclamo tributario se busca, usualmente, la anulación o modificación de un acto administrativo terminal, como una liquidación, resolución o giro. Ahora bien, este acto administrativo posee, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19.880 y a la extensa jurisprudencia y doctrina pertinente, una presunción de legalidad del acto administrativo (Pérez, 2018: 46) que deja márgenes muy acotados a la disposición de las partes sobre tales materias (Phillips, 2018: 23). Por tanto, creemos que las potenciales vulneraciones al principio de legalidad denunciadas en este trabajo impiden una limpia aplicación de la conciliación, y además también es esta presunción de legalidad la que impide a las partes la corrección de errores que no sean evidentes o manifiestos (errores en el procedimiento de fiscalización) o de cálculo (que son atribuibles a errores humanos o del sistema electrónico de declaración de impuesto).

Inconvenientes e impedimentos para una aplicación efectiva de la conciliación en materia tributaria

Creemos que la nula aplicación de la conciliación en materia tributaria se debe, mayoritariamente, a la existencia de ciertos inconvenientes prácticos y jurídicos derivados de una deficiente técnica legislativa, cuestión que ha sido denunciada en trabajos anteriores (Pérez, 2018: 62; Pohlhammer, 2019: 69). Dentro de estos inconvenientes, creemos que el más pertinente y relevante corresponde a la naturaleza diversa del juicio tributario que, por estar inspirado en el principio constitucional de legalidad tributaria, impediría a las partes disponer tanto de la ocurrencia como de los elementos del hecho gravado.

De esta forma, se plantea que la conciliación, en la forma en que actualmente está planteada, resultaría incompatible con el indicado principio de legalidad pues estaría delegando una función propia de la ley (ocurrencia y elementos del hecho gravado) y del legislador (establecimiento o modificación de un tributo) a una sede jurisdiccional que, por su propia naturaleza, no puede ni debe crear ley (Pohlhammer, 2019: 49). Esto fue particularmente denunciado por la Corte Suprema¹⁰ al emitir su informe en relación con el proyecto de ley que terminó con la Ley 21.039, y reiterado por el Tribunal Constitucional,¹¹ que indicó: “Conforme a la garantía constitucional de legalidad de los tributos, la referida conciliación o acuerdo judicial en caso alguno puede exceder las exigencias de dicha garantía”.

Algunos autores han indicado que tales advertencias no fueron lo suficientemente analizadas en el procedimiento legislativo omitiendo, inevitablemente, una cuestión substantiva relevante (Pérez, 2018: 57). Y, precisamente, en la opinión de los ministros del Tribunal Constitucional Aróstica, Letelier, Vásquez y Brahm sobre esta potestad de llamar a conciliación, debe respetarse lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de la Constitución, esto es, que ninguna autoridad tiene otras atribuciones que las que le confiere la Constitución o las leyes. Lo anterior refleja una de nuestras principales preocupaciones sobre la conciliación en materia tributaria. En efecto, la norma analizada pareciera delegar una función propia de la ley en un órgano del Estado (distinto a la autoridad tributaria, que sí posee ciertas potestades legales respecto a la interpretación de normas tributarias, así como la facultad para emitir normas administrativas). Lo mismo es aplicable a la actuación del SII que, al participar en la conciliación, estaría también excediendo sus facultades legales contenidas en la Ley Orgánica que lo regula.

En este sentido, concordamos con la precaución del Tribunal Constitucional en

10. Oficio 42-2015, del 15 de abril de 2015, disponible en <https://bit.ly/3rrPK5P>, y 16-2016, del 1 de febrero de 2016, disponible en <https://bit.ly/3hUaJev>.

11. Sentencia rol 3755-17-CPR, del 14 de septiembre de 2017, disponible en <https://bit.ly/3wUBDqU>.

la medida en que la norma de la conciliación no es precisa en su lenguaje al incluir como materia a conciliar la “existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley”. En un sentido amplio, la norma pareciera permitir al juez —o, incluso más, a las partes (una de las cuales es un órgano del Estado)— disponer sobre tales cuestiones, vulnerando abiertamente el principio de reserva legal en virtud de cual solo le están encomendadas tales funciones a la ley (véase en el artículo 19 número 20 de la Constitución Política de Chile, en conjunto con los artículos 63 y 65 del mismo texto).

Por otra parte, debemos también considerar que la norma pareciera delegar a la instancia jurisdiccional mayor atribuciones de las que legalmente posee. De esta forma, el tribunal no solo estaría excediendo su función propia y natural de interpretar y aplicar las normas al caso en particular, sino que también se estaría atribuyendo la facultad para “generar o modificar” la ley tributaria a través de tal conciliación, lo que sin lugar a duda no tiene cabida en un Estado de derecho sujeto a normas sustantivas tributarias tan claras. A mayor abundamiento, si todo juez ya está sujeto a estos mismos límites, el juez tributario debe además sortear una dificultad adicional que se origina a partir de las cuestiones que impone la presunción de legalidad del acto administrativo. Es decir, el juez no solo debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, sino además podrá ser consultado de la legalidad del acto administrativo (por ejemplo, si ha sido dictado con suficiente fundamento, si su proceso de emisión o notificación se ha conformado con la Ley 19.880, entre otros), transformándose en un verdadero “juez de legalidad” (Vergara, 2014: 196), lo que sin lugar a duda obstaculiza aún más la aplicación de la conciliación en los términos regulados.

Ahora bien, desde un punto de vista más bien práctico, la falta de conocimiento de la causa que naturalmente posee el juez para proponer adecuadas bases de arreglo es uno de los factores que también contribuye a desincentivar un efectivo uso de la conciliación. En efecto, la actual regulación de la conciliación ordena una audiencia obligatoria antes de la fase probatoria o incluso una a petición de parte en cualquier etapa del juicio. Si tenemos en consideración que el sistema judicial tributario ya presenta una alta tasa de congestión por el mero incremento de las causas, es natural y obvio que le resulte muy complicado al juez tomar un conocimiento profundo de la causa en la etapa previa a la prueba, máxime considerando que lo único que existe en tales momentos en el expediente es el acto impugnado, el reclamo tributario junto con algunos documentos fundantes de carácter formal (básicamente evidencia de su procedencia, plazo y poderes o personerías), y la contestación del SII (que usualmente es una reiteración de los argumentos del acto impugnado, junto con un set prediseñado de sentencias aplicables al caso). Para poder proponer bases de acuerdo acertadas al problema jurídico planteado, en armonía con un sistema justo y eficaz, el juez debe contar con un estudio más detallado del conflicto y de las pretensiones de las partes, lo que sin dudas toma tiempo considerable. Más aún, el magistrado difícil-

mente podrá tomar conocimiento directo de los documentos contables, tributarios o financieros que dicen relación con la materia sometida a su conocimiento y que son tan esenciales en una disciplina jurídica eminentemente técnica, por cuanto existe abundante doctrina respecto a que el procedimiento judicial no puede importar una nueva auditoría contable-tributaria, y por otro lado es común que previo a la prueba dichos antecedentes no estén simplemente en el expediente. En efecto, la conciliación no puede ser una mera negociación del monto del impuesto debido, sino que en definitiva debiera plantear una instancia de discusión jurídica seria y profunda sobre las cuestiones regulatorias discutidas entre las partes. Creemos que esto raramente podrá ocurrir en el contexto actual.

Adicionalmente, la actual conciliación tampoco se presenta como una solución expedita para el juez o para las partes, pues en el improbable caso de existir un acuerdo dentro de los términos legales de dicha instancia y de ser este consistente con el ordenamiento tributario, la propuesta de acuerdo debe pasar por una doble instancia de revisión, tanto por el juez como por el director nacional del SII. Es decir, la conciliación presenta tanta o más carga administrativa que una sentencia, pues el juez debe estudiarla tanto como si hubiera de producir una sentencia, y que el eventual acuerdo se lograría tras la etapa probatoria, etapa que usualmente resulta ser la más intensa del procedimiento en términos de actividad de las partes y de la carga de trabajo del mismo tribunal. De esta forma, es natural que no existan incentivos para las partes o para el tribunal de promover esta salida alternativa al procedimiento. No obstante, debemos destacar que uno de los cambios introducidos por la Ley 21.210 tiene precisamente por objeto reducir la carga administrativa para el SII al aprobar la propuesta de acuerdo. En efecto, dicha reforma modificó el artículo 132 bis del Código Tributario para permitir que el abogado que representa a la autoridad tributaria pueda aprobar o rechazar el acuerdo, lo que deberá respetar una resolución general del director del SII. Más allá de las problemáticas sustantivas de dicha norma (que exploraremos más adelante), es evidente que se intentó restringir las trabas formales que debe sortear una eventual conciliación, sobre todo la doble instancia de aprobación (por parte del director y del magistrado).

Por otro lado, como se ha denunciado previamente (Pérez, 2018: 62), también existen inconvenientes legales a la aplicación de la conciliación que la redacción de las normas propuestas no ha podido resolver. En general, se ha observado que la referencia al hecho gravado y sus elementos no podría ser una cuestión para someterse a la voluntad de las partes o del juez, por cuanto en nuestro ordenamiento rige plenamente el principio de legalidad tributaria (Casas, 2017: 19). Asimismo, el nuevo marco legal permite también conciliar sobre la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas. Este aspecto de la norma es al menos curioso, pues por una parte prohíbe la conciliación sobre el monto de los impuestos y, por otro, lo incorpora parcialmente, a pesar de existir normas administra-

tivas transparentes sobre condonación de intereses y reajustes derivados de impuestos impagos (existen otros impedimentos legales que atentan en contra del principio de legalidad tributario y que no serán analizados en este artículo, los que pueden ser revisados en detalle en Pérez, 2018: 62).

Utilización de mecanismos alternativos de resolución de conflicto y la Ley 21.210, sobre modernización de la legislación tributaria

Como consecuencia de las enormes trabas que presenta la actual conciliación judicial en materia tributaria, los contribuyentes han optado por la resolución anticipada o extrajudicial de los conflictos tributarios. Más aún, las políticas tributarias han fomentado esta práctica extrajudicial.

Muestra clara de lo anterior son las modificaciones introducidas por la Ley 21.210 de Modernización Tributaria de 2020, la que ha buscado impulsar la aplicación de mecanismos alternativos de resolución de conflictos como forma de resolver definitivamente la situación de la justicia tributaria. Entre sus principales cambios está la ampliación de la posibilidad de llamar a audiencia de conciliación en cualquier etapa del procedimiento tributario. Es decir, además de la audiencia obligatoria previa a la fase probatoria, el juez, de oficio o a petición de parte, podrá llamar a audiencia de conciliación en todo momento previo a la sentencia. En el mismo sentido, la reforma modifica el artículo segundo transitorio de la Ley 21.039 respecto de la aplicación de la conciliación a los juicios presentados antes de la entrada en vigor de dicha ley.¹² Por tanto, se abre entonces abre la posibilidad de conciliar en todas las causas pendientes de termino y que hayan comenzado incluso antes de la introducción de la Ley 21.039, independiente de la etapa en la que se encuentren. Esto podría resultar en un número considerable si tomamos en consideración el promedio de 1.500 causas nuevas ingresadas entre el año 2010 (comienzo del sistema), hasta la inclusión de la conciliación (noviembre de 2017), que se sumarían a aquellas que aún no han sido resueltas: más de 2.300 causas, de acuerdo con las estadísticas de la Unidad Administradora de los Tribunales Tributarios y Aduaneros a diciembre de 2020.

Adicionalmente, y como se comentó antes, la nueva reforma faculta al abogado representante del SII a pronunciarse sobre las bases de arreglo en la audiencia de conciliación, reemplazando la necesidad de aprobación por parte del director del SII. Creemos que esta es una materia discutible desde el punto de vista legal y los tribunales superiores de justicia tendrán que pronunciarse, eventualmente, sobre la validez legal y administrativa de una delegación de facultades tan amplia que permita prescindir de la aprobación del director nacional, máxime considerando los principios legales y constitucionales aplicables al caso en particular, y el espíritu de la norma original.

12. Véase el artículo 3 transitorio de la Ley 21.210.

Más curiosa aun es la introducción, por parte de la misma reforma, de un nuevo artículo 132 ter al Código Tributario que permitiría al contribuyente, mientras exista un procedimiento tributario pendiente ante un tribunal tributario y aduanero, concurrir ante el director nacional del SII con objeto de arribar a un eventual avenimiento extrajudicial, sujeto a las mismas normas, limitaciones y aprobaciones que la conciliación. Y es que esta norma, en último término, pone una lápida a la conciliación judicial, pues expresamente regula el acuerdo directo entre las partes, con el juez como mero espectador (no obstante, este deberá proceder a una revisión formal y aprobación del acuerdo). Esta versión desformalizada de la conciliación permitiría una resolución más expedita al conflicto tributario. Por ahora, creemos que la única razón por la cual un contribuyente no optaría por esta vía, de haber bases para acuerdo, podría ser la de evitar la exposición en la nómina pública que debe mantener el SII de conformidad con el nuevo artículo 132 ter del Código Tributario, en contraste con el acta de conciliación bajo el artículo 132 bis del mismo cuerpo legal, que mantiene su carácter de reservado, al igual que toda resolución o actuación del proceso de general de reclamación tributaria y aduanera. En definitiva, se impulsa oficialmente una salida menos formal y más libre que la misma conciliación. Con todo, creemos que esta medida, al poseer similares términos a la conciliación, no estará exenta de las complicaciones prácticas y legales en su aplicación. De hecho, conforme a una petición de información por transparencia, a marzo de 2021 el SII reportó no haber empleado aún esta herramienta.¹³

Por otro lado, la Ley 21.210 refuerza también una institución administrativa que tradicionalmente ha sido utilizada por los contribuyentes y la autoridad tributaria para resolver anticipadamente conflictos tributarios: la Reposición Administrativa Voluntaria. En efecto, en diversas secciones la reforma refuerza la aplicación de este recurso permitiendo, por una parte, que dicha instancia sea usada para condonar multas e intereses, cuestión que el SII ya podía realizar sin necesidad de esta norma y de manera automática, dentro de los parámetros legales e instrucciones al efecto. Por otra, la norma también da lugar a un eventual acuerdo o solución alternativa a la fiscalización en curso o terminada mediante acto administrativo terminal (resolución exenta, liquidación, giro, etcétera). De esta forma, la reforma no solo viene en formalizar ciertas prácticas administrativas que ya venían ocurriendo, sino que también otorga certeza a tales costumbres, estableciendo procedimientos y plazos, así como derechos del contribuyente (como el de obtener audiencias y recurrir los actos administrativos nacidos de dicha práctica). Si bien creemos que lo anterior es plenamente consistente con las recomendaciones y estándares internacionales en materia de prácticas administrativas (OCDE y FMI, 2018), una consecuencia importante de

13. Respuesta a Solicitud de Información por Transparencia AE006W50020486, del 18 de marzo de 2021.

impulsar dichos procedimientos será inevitablemente la desjudicialización de los conflictos tributarios y, específicamente, el (mayor) desuso de la conciliación como herramienta de término alternativo de juicios en materia impositiva.

Finalmente, conviene destacar las problemáticas que se originarían a partir de las instrucciones administrativas que el SII ha emitido como consecuencia de los cambios introducidos a la conciliación por la Ley 21.210. Como se indicó antes, mediante la Circular 12, del 17 de febrero de 2021, la autoridad tributaria intenta complementar las nuevas disposiciones incluyendo ciertos aspectos que pueden resultar discutibles.

En primer lugar, creemos que una interpretación tan amplia como la propuesta por SII, en materia de delegación de facultades, es abiertamente ilegítima. La norma anterior contemplaba que la eventual revisión de la propuesta de conciliación deberá ser aprobada por el director del SII. Sin embargo, en un intento para remover el doble control instaurado por la norma, el nuevo texto del artículo 132 bis del Código Tributario indica que sobre las bases de arreglo “deberá pronunciarse el abogado que represente a la autoridad tributaria, quien podrá aceptarla o rechazarla”. Para ello, el director del SII deberá emitir una resolución general que instruya sobre los criterios que se deberán utilizar para las eventuales bases de arreglo.

En nuestra opinión, la conclusión que ofrece el SII sobre la eliminación de la “intervención directa del director del Servicio” en el proceso de conciliación no es consistente con el espíritu de la norma original ni tampoco con el ánimo de la comentada reforma (que está orientada a eliminar la doble revisión de las bases de acuerdo). En efecto, en los registros de la discusión del proyecto queda claro que la idea era evitar audiencias improductivas en las cuales los abogados del SII no pudieran actuar (por falta de facultades expresas para conciliar), y no eliminar del todo la aprobación del director (a pesar de que dicha norma se eliminó completamente). La norma general que deberá dictar el director sobre criterios para conciliar no debería reemplazar su expresa aprobación pues tal instrucción debería entenderse solamente como una manifestación de lineamientos generales a las políticas de fiscalización, alineadas con las estrategias de fiscalización vigentes en tal momento, y no como un acto de delegación absoluta de facultades.

A mayor abundamiento, la actual normativa que rige a los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos¹⁴ no contempla facultades para que los funcionarios, incluido el director del organismo, puedan transigir o conciliar en juicio (con similar ausencia de regulación en la Ordenanza de Aduanas y la Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas). Incluso, algunos postulan que, a pesar de una delegación expresa del director del SII a algún abogado habilitado, tal acto sería anulable por cuanto en materia de intereses del Fisco (como lo es la pretensión de cobro de

14. Decreto con Fuerza de Ley 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

impuestos), solo el pleno del Consejo de Defensa del Estado poseería competencia para pronunciarse sobre una conciliación (Pohlhammer, 2019: 63), cuestión que creemos no ha sido analizada en detalle al aprobar la norma original ni sus respectivas modificaciones.

Por otro lado, existe una cuestión práctica que también se ha olvidado: el abogado que conduce la causa en particular no necesariamente participó en el proceso de fiscalización (o bien puede ser de una unidad complemente distinta del SII) y, por tanto, no poseerá el nivel de conocimiento de la causa apropiado para poder proponer o aprobar las propuestas de acuerdo que resulten en las audiencias, especialmente si la primera audiencia obligatoria es luego del traslado del reclamo. Se deja constancia que un problema similar ocurre en materia de reclamación aduanera pues, sea un por error legislativo o de manera deliberada, el artículo 128 bis de la Ordenanza de Aduanas (paralelo del artículo 132 bis del Código Tributario) no contempló la delegación del director nacional de Aduanas en los directivos regionales (Pohlhammer, 2019: 42), lo que impide en los hechos formalizar alguna propuesta de conciliación.

Por otra parte, la autoridad agrega en la comentada Circular 12 que, para que haya lugar a una conciliación, las materias deben ser alegadas expresamente en el reclamo y ser también consistentes con las contenidas en el artículo 132 bis del Código Tributario. Ante tal interpretación creemos que podrían generarse ciertas cuestiones a propósito del análisis de admisibilidad del tribunal, e incluso afectar el contenido de las reposiciones administrativas o del mismo acto terminal. La cuestión, creemos, es si el contribuyente tendría, primero, una especie de deber de reclamar el vicio en forma oportuna y en todas las instancias —en forma similar a una preparación de una casación— y, luego, si el SII podría cerrar las puertas a la conciliación solo basándose en cuestiones formales (por ejemplo, si el contribuyente fue o no lo suficientemente preciso en sus pretensiones y si estas son consistentes con las materias a conciliar). En nuestra opinión, una interpretación más justa tendería a evitar que el contribuyente pueda llegar a acuerdo en materias que no solo forman parte del procedimiento, sea porque estas no fueron reclamadas porque sencillamente no formaron parte de la fiscalización. De esta forma, se entiende más bien como una manifestación del principio de oportunidad y no, como podría entenderse a partir de lo expuesto en la Circular 12, de una restricción formal o de requisitos formales adicionales al reclamo tributario, cuestión que en definitiva debería resolver el juez al revisar y aprobar las bases de acuerdo.

Cambio en las estrategias de fiscalización por parte de la autoridad tributaria

La gran razón por la cual se ha buscado impulsar la conciliación (judicial y extrajudicial) como mecanismo de resolución de los conflictos tributarios judicializados ha sido el atochamiento focalizado en determinados tribunales tributarios que poseen

jurisdicciones estratégicas y con alto volumen de casos (particularmente, ciertos tribunales de las regiones Metropolitana, de Valparaíso y del Biobío). Y hasta la fecha, no existe una aplicación importante de dicha herramienta para reducir tal congestión. Por lo tanto, un análisis sistemático de esta situación nos obliga a tomar en consideración otros factores que pudieran haber influenciado en tales circunstancias.

Entre ellos, otro factor relevante para la falta de eficacia de la conciliación en materia tributaria corresponde al cambio de políticas sobre fiscalización implementadas por parte de la autoridad tributaria. En este sentido, podemos observar que, a contar del año 2018, la autoridad tributaria modificó su aproximación a los planes de fiscalización que se venían aplicando en períodos anteriores. En efecto, como se indicó en la Cuenta Pública Anual del SII para el año 2018,¹⁵ la autoridad, con ocasión de las mejoras introducidas en las reposiciones administrativas, decidió potenciar el uso de soluciones alternativas (a los reclamos tributarios) a los conflictos derivados de fiscalizaciones. Así, por ejemplo, se dio cuenta de un incremento del 231% en el uso de la Reposición Administrativa Voluntaria, además de aumentar el índice de acogimiento de tales recursos en más de un 50%. Esto es parte también de los lineamientos construidos en el Plan Estratégico 2018-2022 de la institución.

Asimismo, y como hemos visto, tal política ha impregnado las modificaciones recientes, particularmente la Ley 21.210, que no solo reforzó la institución administrativa de resolución de conflictos, sino también incorporó un avenimiento extrajudicial al proceso de reclamación tributario. Durante el proceso de discusión legislativa¹⁶ de dicha norma se indicó expresamente que la nueva política promueve la recaudación anticipada de juicios, aunque ello conlleve la condonación de intereses o multas, tomando en consideración el retraso de los tribunales y las necesidades recaudatorias. Y dicho cambio en la política de fiscalización ha probado ser exitoso desde el punto de recaudatorio. Según los indicadores del SII, el cambio de estrategia de auditoría logró incrementar la recaudación fiscal en un 39% durante el año tributario 2018.¹⁷ Sin duda, tal éxito ha dependido no solo de mejoras en los procesos de auditoría y resolución interna de casos, sino también del abandono de una política de judicialización tributaria que no obtuvo los resultados proyectados.

Conciliación tributaria frente a una nueva constitución

La “constitución tributaria”

Chile se encuentra inmerso en un proceso inédito. Una convención constitucional, compuesta por ciudadanos, estará encargada de redactar una nueva constitución que

15. SII, Cuenta Pública 2018, disponible en https://www.sii.cl/cuenta_publica/cp2018.html.

16. Congreso Nacional de Chile, Historia de la Ley 21.210, disponible en <https://bit.ly/2KIBOUo>.

17. SII, Cuenta Pública 2019, disponible en https://www.sii.cl/cuenta_publica/cuentapublica2019.html.

reemplazará a la actual. Y tal evento no es ajeno a la legislación tributaria, que actualmente descansa en importantes pilares contenidos en el texto constitucional.

Si bien nuestra actual Constitución se refiere brevemente a cuestiones tributarias, esos principios son extremadamente importantes en el entendimiento del sistema impositivo chileno. Una piedra angular de tal sistema es el principio de legalidad tributario o reserva legal, recogido principalmente en el artículo 19 número 20 de la Constitución. Conforme a tal norma, la fijación (y también la modificación y supresión) de los tributos se debe realizar por medio de una ley, cuya iniciativa legal recaerá en el Presidente de la República conforme a lo dispuesto en el artículo 65 de la Constitución. No obstante, la importancia de dicho principio va mucho más allá de la génesis de la ley tributaria, sino que es en verdad la norma jurídica llamada para comprender todos sus elementos y efectos, aplicación e interpretación (Navarro, 2008: 82). Y ya hemos visto como tal principio tiene particular relevancia en la conciliación como eventual forma de resolver conflictos tributarios.

De igual manera, la citada norma establece los principios de igualdad e igual repartición de los tributos, expresiones del principio general de igualdad ante la ley que inspira nuestra Constitución. Esta idea se recoge en las políticas públicas tributarias que inspiran reformas y ajustes al sistema tributario de modo que produzcan un efecto de redistribución entre los ciudadanos, pero también en la aplicación uniforme y equitativa en el tratamiento de los tributos, de modo de propender a “tributos proporcionados y justos” (Navarro, 2008: 84).

La Constitución de Chile también incluye los principios de no confiscatoriedad y de no afectación. El primero está en realidad íntimamente relacionado a la igualdad y legalidad, en la medida que también ampara la imposición de tributos justos y proporcionados. El segundo vela más bien porque los ingresos fiscales que se derivan de un tributo u otro no sean destinados a un fin específico. Esto es consistente con la visión de un Estado unitario como el chileno y con una administración descentralizada de las finanzas públicas. Una importante excepción a este principio, consagrada en el mismo artículo 19 número 20 de la Constitución, es la defensa nacional y la identificación local o regional.

Conciliación y normas constitucionales: experiencia comparada

Como se explica más arriba, nuestra Constitución únicamente contiene normas generales en materia impositiva, las cuales crean principios aplicables a todo el ordenamiento tributario, sin regular expresamente la conciliación u otros mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios. En el ordenamiento legal tampoco encontraremos referencias expresas a la facultad del Fisco para conciliar en materia impositiva. Por el contrario, las normas comunes prescriben que, para que una conciliación sea efectiva, las partes deben estar facultadas para conciliar o transigir

(Pohlhammer, 2019: 78), lo cual es altamente cuestionable en el caso de los impuestos, debido al antes analizado principio de legalidad o reserva legal de los tributos. Aun en la Ley Orgánica del SII solo podremos detectar la potestad genérica de la autoridad para “la aplicación y fiscalización de todos los impuestos [...] en que tenga interés el Fisco”.¹⁸ Sin embargo, este silencio no es constante en la experiencia comparada.

En efecto, son diversos los ordenamientos legales que prohíben la conciliación en materia de juicios tributarios inspirados en los mismos principios constitucionales que definen nuestro sistema (Pérez, 2018: 68). El mejor y más cercano ejemplo lo podemos encontrar en Colombia, donde se ha dado una intensa discusión a propósito de reformas legales impulsadas para introducir una conciliación o armisticio tributario a los contribuyentes.

En particular, sucesivas reformas tributarias en Colombia¹⁹ han incluido normas transitorias que permiten a cierto grupo de contribuyentes obtener una rebaja de parte de los intereses y reajustes que han originado ciertas deudas impositivas pendientes de resolución en un juicio tributario. Esta conciliación contencioso-administrativa le permite a la autoridad fiscal colombiana (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN) aplicar tales rebajas a contribuyentes que tengan demandas impositivas pendientes, dando una mayor proporción a aquellas causas que se encuentran en etapas más recientes frente a aquellas que se tramitan en etapas más tardías o en instancias superiores.²⁰

Frente a tales reformas, aquellos grupos de contribuyentes no beneficiados con la misma (quienes no han presentado demanda judicial o quienes no estaban amparados por la misma) presentaron demanda de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional colombiana, alegando que dicha norma sería inexecutable por ser contraria a diversos principios constitucionales de índole tributaria. En primer lugar, los reclamantes alegaron que facultar a la autoridad tributaria para realizar conciliaciones contencioso-administrativas sería contrario a la igualdad ante la ley (regulada en el artículo 13 de la Constitución) y, más particularmente, a la igual repartición de los tributos y equidad tributaria que inspira la norma constitucional colombiana (en sus artículos 95 y 363). Argumentan adicionalmente los reclamantes que la conciliación expuesta otorgaría a la autoridad mayores facultades de las que poseen, dado que les permitiría disponer de una materia que está entregada a la ley (facultad de

18. Véase en el artículo 1 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos que dispone: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”.

19. Véanse las leyes 863 de 2003, 1.739 de 2014 y 1.819 de 2016, entre otras.

20. Por ejemplo, el artículo 305 de la Ley 1.819 permite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aplicar un 80% de conciliación a aquellas causas en primera instancia, mientras que a las de segunda instancia solo les permite una rebaja del 70%, y así sucesivamente.

modificación y extinguir tributos), infringiendo no solo el principio de reserva legal, sino también la ley expresa en la medida que el ordenamiento colombiano prohíbe expresamente la conciliación en materia tributaria.²¹

La Corte Constitucional, al resolver el asunto, dispuso que, respecto a la primera alegación, la norma se apegaría a los principios de equidad e igualdad tributaria por cuanto para que sea practicable una conciliación, como modo de extinguir una disputa judicial, es imprescindible que exista un procedimiento administrativo-contencioso que pueda ser terminado.²² Por tanto, la mera diferenciación de casos y la exclusión de quienes no habían presentado reclamo administrativo era un requisito lógico y necesario para que se pudiera llevar a cabo la referida conciliación, no existiendo una diferencia arbitraria que pudiera vulnerar los principios referidos. Además, razona la Corte, la ley no exime a los contribuyentes de acudir a las instancias administrativas respectivas para cerrar de manera anticipada un potencial conflicto tributario.

Por otra parte, respecto a la delegación de facultades a la autoridad tributaria para realizar tal conciliación, la Corte concluye que tampoco existe una vulneración a la Constitución colombiana en tanto esta norma solo ordena que la conciliación sea implementada por la autoridad tributaria, pero sujeta al escrutinio judicial (dado que la norma exige que el acta de conciliación sea presentada ante un juez administrativo para su aprobación). Por tanto, la norma no podría ser válidamente interpretada como un “poder autónomo y amplio” a la autoridad tributaria para efectuar conciliaciones,²³ sino un mero cumplimiento de la ley. La Corte fue aun más allá y recalzó, a este respecto, que la denominada conciliación contencioso-administrativa solo será contraria al texto constitucional si carece de justificación, pues el principio de reserva legal (que ellos igualmente denominan principio de certeza) consiste “no en la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición”.²⁴

Igualmente, interesante resulta el desarrollo de la Corte Constitucional de Colombia sobre la denominada “prohibición constitucional de amnistías tributarias”. En efecto, de acuerdo a un antecedente judicial de la misma Corte (Sentencia C-804 de 2001) y al artículo 95-5 de la Constitución (sobre el deber de la persona y el ciudadano

21. Véase el Decreto 1.716, de 2009, artículo 2, párrafo 1 que indica: “No son susceptibles de conciliación extrajudicial en asuntos de lo contencioso administrativo: Los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario”. En igual sentido, el artículo 70, párrafo 2 de la Ley 446 de 1998, y el párrafo 2 del artículo 56 del Decreto 1.818 de 1998.

22. Véase el considerando 29 y siguientes de la Sentencia C-060-2018 (disponible en <https://bit.ly/36OfDUf>), y también las sentencias C-743-2015 (disponible en <https://bit.ly/2UB5DuX>) y C-910-2004 (disponible en <https://bit.ly/3rpADKa>).

23. Véase el considerando 8.3 de la Sentencia C-060-2018.

24. Véase el considerando 9.4 de la Sentencia C-060-2018.

de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado), se instaló la idea de que las amnistías tributarias son ilegítimas, por cuanto se suprimiría de forma injustificada el deber contributivo (reconocido allí constitucionalmente).²⁵ Esta situación también vulneraría la equidad en las cargas tributarias porque nuevamente sería una justificación invalidada para criterios de diferenciación.

Una discusión aún más específica, para nuestro caso, se dio en la Sentencia C-910-2004, en la cual la Corte Constitucional colombiana analizó especialmente la procedencia de la conciliación en materia tributaria. En particular, la reclamante en tal caso argumentó que la falta de igualdad entre las partes —y, más aún, la imposibilidad de conciliar sobre recursos públicos, que por su naturaleza son inalienables, imprescriptibles e inembargables (siguiendo la postura planteada por el Consejo de Estado, instancia jurisdiccional máxima en materias de litigación contencioso administrativa tributaria en Colombia)—, impedirían la aplicación de tal mecanismo. Al respecto, la Corte concluye que la materia en cuestión es susceptible de conciliación en la medida en que se refiere a pretensiones de carácter patrimonial y con contenido económico.²⁶ A mayor abundamiento, se aclara que tales pretensiones, como manifestaciones de normas tributarias, se encuentran dentro de la órbita de potestad del legislador, conforme al principio de reserva legal, pudiendo esta ser dictada mediante una ley. No obstante, con posterioridad el Consejo de Estado al estudiar un caso similar (de una potencial conciliación respecto a una sobretasa ambiental), confirmó que las rentas de carácter tributario no eran susceptibles de conciliación,²⁷ abriendo de esta forma la discusión.

¿Cómo el nuevo marco constitucional chileno podría alimentar estas discusiones, máxime considerando la similitud entre las normas tributarias recogidas en las constituciones de ambos países? En efecto, el principio de reserva legal de los tributos, que creemos seguirá inspirando el ordenamiento nacional, puede tener un rol relevante en la discusión de la legalidad de la conciliación en materia tributaria. Si bien aún no han existido acciones que busquen analizar esta cuestión, tal circunstancia fue denunciada por la Corte Suprema y por el mismo Tribunal Constitucional. Los principios de igualdad y equidad tributaria, que están de una forma u otra recogidos en nuestro texto constitucional, son quizás menos aplicables a nuestro caso, por cuanto no solo la última reforma al proceso de reclamación tributario (de la Ley 21.210) permitió un avenimiento extrajudicial, sino que también reforzó la solución de controversias a nivel administrativo, permitiendo que un contribuyente pueda llegar a acuerdo tanto en sede administrativa como judicial, bien dentro del juicio (conciliación), como fuera de él (avenimiento).

25. Véase el considerando 19 de la Sentencia C-060-2018.

26. Véase el considerando 9.4.2 de la Sentencia C-910-2004, disponible en <https://bit.ly/3rpADKa>.

27. Consejo de Estado, Sentencia del 8 de julio de 2010, Exp. 2008-90130-01.

Una discusión interesante podría darse en caso de que se reforme el estatuto administrativo del SII para incluir, expresamente como potestad del mismo o de su director, la facultad de conciliar en términos similares a como ocurre en derecho común (bajo el artículo 7 del Código de Procedimiento Civil). Igualmente, pertinente será la inclusión de otros principios expuestos a la norma constitucional. Dentro de ellos, uno que ha sido recogido en una diversidad de constituciones es el deber de contribuir.²⁸ Tal principio supone una obligación implícita de los cuidados de contribuir a los gastos públicos en función del nivel de la riqueza o capacidad económica que puedan tener (Fernández y Masbernat, 2011: 573), generando una suerte de contrapeso al principio de igualdad ante la ley e igual repartición de los tributos.

En el actual contexto político y social de Chile, será muy relevante el contenido normativo que se le otorgue al ordenamiento tributario, sobre todo en su dimensión distributiva o en el nivel de progresividad que se le querrá dar al sistema tributario. Por ello, creemos que un cambio de foco en estas materias podría terminar por generar, al igual como ha ocurrido en Colombia, un debate no resuelto sobre la validez de la conciliación en materia tributaria. Esto podría mitigarse de alguna manera al terminar con el silencio que existe en materia administrativa sobre la facultad del Fisco de disponer del bien litigioso en juicios donde este tiene interés —y el interés común— o bien modificando alguno de los principios y reglas constitucionales que hemos visto interactuar con tal herramienta de solución anticipada de conflictos, aunque esta última opción parece exceder la lógica más bien general de las normas a nivel constitucional.

Principios constitucionales tributarios en una nueva constitución y el futuro de la conciliación en causas tributarias

Cualquiera sea el resultado del proceso constitucional, creemos que una nueva constitución no tendería a alejarse radicalmente de los principios anteriormente enunciados. Tales principios inspiran, en una forma u otra, la mayoría de los textos constitucionales modernos y están, en definitiva, indiscutiblemente ligados a la noción contemporánea de los tributos, incluso bajo una mirada más bien retributiva. Por tanto, sea que Chile decida cambiar su estructura social y económica o que se perfeccione el modelo vigente, los impuestos seguirán siendo una crítica fuente de financiamiento para el Fisco, así como una efectiva herramienta para redistribuir la riqueza.

28. Véase en la Constitución Española, artículo 31.1 que indica: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. La misma Constitución colombiana en su artículo 95 numeral 9 contiene una norma similar. La carta magna costarricense contiene igual deber en su artículo 18.

El principio de legalidad o reserva legal está profundamente enlazado a la noción de un Estado de derecho, como el chileno. Y Chile continuará siéndolo en su reformada constitución. Por tanto, resulta improbable que el nuevo texto legal quite fuerza a tal principio, sea de un modo general o en materia tributaria. La cuestión que sí puede dar lugar a debate, creemos, será si el nuevo marco constitucional mantendrá la iniciativa exclusiva de leyes tributarias en manos del Presidente de la República o si se permitirá al Parlamento la iniciativa de este tipo de leyes. Igualmente, si dicho proceso permitirá de manera expresa la delegación de potestades en la autoridad administrativa, especialmente en materia tributaria (como lo podría ser implícitamente la conciliación). En ambos casos, la regulación de los hechos gravados y sus elementos seguirá recayendo en leyes, por lo que anticipamos que la conciliación, así como un avenimiento extrajudicial, en los términos actualmente regulados, continuará presentando importantes barreras para su aplicación al procedimiento tributario.

Ahora bien, especial fuerza tendrá el principio de igualdad en la discusión de una nueva constitución, sobre todo como consecuencia de las demostraciones sociales que han ocurrido en Chile durante los últimos años. Gran parte de estas pujaron por un cambio en dirección hacia un país más integrado y con una mayor equidad entre los ciudadanos. Por ello, este principio, que no solo inspira el sistema tributario, sino que también el marco legal en general, podría verse reforzado por una eventual constitución con un marcado carácter social. En particular, el ya referido principio del deber de contribuir podría, eventualmente, ser un equilibrio relevante en la aplicación de las normas tributarias, que apunte a una marcada de progresividad. Y en cuanto a los efectos de lo anterior en la conciliación, resulta esencial que tal mecanismo no permita una peor o más injusta distribución de las cargas tributarias o de sus efectos en los contribuyentes, ni tampoco implique la pérdida de oportunidades para resolver cuestiones tributarias por el mero hecho de caer en una categoría predeterminada de contribuyentes. En este sentido, debemos recordar que una de las novedades que la Ley 21.210 incluye es la creación de una Defensoría del Contribuyente con el objeto de proveer asesoría legal a personas vulnerables y a pequeñas y medianas empresas que, generalmente, carecen de acceso a asesoría tributaria especializada. Esto permitirá que la conciliación, como mecanismo de salida alternativa al procedimiento, pueda beneficiar a los representados por tal institución, que hoy día carecen de recursos para enfrentar un juicio tributario y que, precisamente, son mayormente afectados por una contingencia tributaria o por una fiscalización adversa.

Diferente es nuestra perspectiva frente al principio de no afectación que hoy rige en la Constitución. Si bien Chile es un estado unitario y descentralizado, y lo seguirá siendo en una nueva constitución, lo cierto es que existe evidencia respecto a que el desarrollo económico no ha beneficiado a la totalidad del territorio de la República y de una forma descentralizada. Según ciertos reportes, algunas regiones que poseen un producto interno bruto mayor al de la Región Metropolitana (que concentra al

40% de la población chilena), presentan un ingreso per cápita inferior al promedio nacional y al de la misma capital (Mieres, 2020: 100). Más aún, las regiones que más aportan al ingreso nacional (como Antofagasta y Tarapacá, dada la intensa actividad minera) presentan un índice de desarrollo humano y promedio de ingresos considerablemente menores a los promedios nacionales (Mieres, 2020: 114).

Tales circunstancias han sido reclamadas como parte de las reclamaciones sociales generadas en el país, que claman por una mayor integración regional al desarrollo del país. En este contexto, creemos que, incluso sin modificar la actual norma del principio de no afectación, se podría generar una importante discusión sobre la distribución de la carga tributaria a nivel regional y una aplicación más enfocada de la no confiscatoriedad. En este sentido, lamentamos que la conciliación también haya sido ideada bajo una óptica más bien centralizada, pues el colapso del sistema judicial tributario esencialmente ocurrió en la Región Metropolitana que, por ser el centro de la actividad legal, comercial, industrial y financiera, así como la de mayor población en el país, concentro una cantidad desproporcionada de causas cuyos tribunales no fueron capaces de absorber (por razones de presupuesto, distribución geográfica de causas, entre otras ya denunciadas). Asimismo, ya comprobamos que la gran mayoría de las conciliaciones ocurridas se dieron entre la Región Metropolitana, Valparaíso y el Gran Concepción. Por tanto, se trató en definitiva de una iniciativa hecha a medida para un grupo de tribunales que requirió alternativas para poder mejorar sus indicadores de resolución de casos. Existen otros procedimientos de naturaleza tributaria no regulados en el Código Tributario (patentes municipales, juicios en cobranza ejecutiva ante la Tesorería General de la República) y que tampoco han podido acceder a la conciliación, lo que en definitiva confirma una mirada muy acotada a un problema mayor: la modernización de todos los conflictos de carácter impositivo.

Conclusiones

La conciliación judicial en materia tributaria, incorporada por la Ley 21.039 de 2017, ha sido escasa o nulamente utilizada. Según la información estadística proporcionada por los tribunales tributarios y aduaneros, a enero de 2021 solo 60 causas han sido terminadas por conciliación. El SII informó incluso un número menor de causas cerradas vía conciliación. Si consideramos el total de causas ingresadas al sistema desde la entrada en vigor de la citada norma, menos del 2% de las causas han sido conciliadas, lo que demuestra una muy baja efectividad de la conciliación como mecanismo alternativo de resolución de conflictos (en contraste con otros sistemas de justicia en donde tal mecanismo tiene mayor aplicación).

Creemos que tal ineficacia se debe, principalmente, a una incorrecta técnica legislativa que se produjo al regular la conciliación en materia tributaria. En efecto, como algunos autores han denunciado, existen graves problemas prácticos y jurídicos para

que la conciliación sea aplicada en apego a los principios legales que modelan el ordenamiento tributario nacional. El más relevante de ellos es, a nuestro juicio, la posible vulneración al principio de legalidad en materia tributaria al permitir que las partes o el juez dispongan o alteren de manera voluntaria de la concurrencia del hecho gravado y sus elementos. Bajo nuestro actual ordenamiento, es la Ley la que determina los elementos y efectos del hecho gravado, y ni el contribuyente ni la autoridad tributaria pueden modificar tales cuestiones. Peor aun, el hecho de que una norma de rango legal delegue a las partes materias que, de acuerdo con el principio de reserva legal, le corresponde única y exclusivamente a la ley, resulta abiertamente peligroso. Asimismo, las limitaciones a la conciliación y falta de claridad en su regulación no permiten al juez tributario una adecuada inteligencia del conflicto que le permita proponer bases de arreglo adecuadas.

Por otra parte, entendemos que las diferencias que presenta el procedimiento tributario con el resto de las materias (en donde la conciliación tiene una aplicación más efectiva) podrían igualmente explicar la baja tasa de aplicación de dicha herramienta. En efecto, en los juicios orales modernos —como en materia de familia o laborales—, existen instancias formales y especializadas para acercar las posiciones de las partes, especialmente si se trata de pretensiones pecuniarias. Aun cuando en materia tributaria lo discutido posee un indiscutido carácter patrimonial, se trata en definitiva de otra lógica, pues el contribuyente busca la anulación de un acto que posee una presunción de legalidad y que en esencia presenta un interés público. Por tanto, no cualquier razón debiera dar lugar a su modificación, ni menos el simple hecho de la voluntad de las partes para cambiar su interpretación y/o los elementos del hecho gravado. Por otra parte, tampoco es del todo claro que el hecho imponible de la obligación tributaria pueda sea objeto de transacción por parte de las partes, ya que en su calidad de ingreso del Fisco muestra atributos de interés público que lo alejan de una simple pretensión pecuniaria de orden privado.

Posteriores reformas legales no han contribuido mayormente a dar un impulso a la conciliación, pues no solo han fortalecido la aplicación de prácticas administrativas más eficientes que la conciliación para terminar los conflictos tributarios, como lo es la Reposición Administrativa Voluntaria, sino que también han creado alternativas extrajudiciales para terminar un procedimiento de reclamación, como el avenimiento incorporado en la Ley 21.210. Incluso cuando esta modificación legal ha ampliado la conciliación a causas comenzadas con anterioridad a su entrada en vigor, es posible estimar que la conciliación no mostrará mayor adherencia a la actualmente presentada.

Finalmente, estimamos que el proceso de redacción de una nueva constitución en Chile podría presentar algunas consideraciones al futuro de la conciliación, especialmente a la luz de aquellos principios distintos a la legalidad tributaria o reserva legal. Un Estado más moderno y equitativo, como el que se espera resulte de este proceso


constitucional, deberá tomar medidas adicionales para que la justicia tributaria sea efectiva y dinámica, pero sin que aquello implique una vulneración de sus pilares esenciales o permita establecer diferencias arbitrarias e ilegítimas entre los contribuyentes. Esto ha ocurrido en países cercanos al discutir si una norma transitoria de conciliación tributaria puede ser contraria a las normas constitucionales. De esta forma, el nuevo texto constitucional, y la jurisprudencia que de allí emane, deberá hacerse cargo de un elemento importantísimo —el alcance de la legalidad en materia tributaria— y que ha sido analizado en materia comparada en relación con las facultades de la autoridad tributaria para poner fin a juicios administrativo-contenciosos en el ámbito tributario.

Referencias

- ALLENDE, José (2019). «Fortalecimiento del trámite de la conciliación como mecanismo para descongestionar los tribunales civiles de justicia». *Revista de Derecho (Universidad Austral de Chile)*, 32: 255-273. Disponible en <https://bit.ly/3i9ZeQx>.
- ASTORGA, Pablo (2012). Análisis técnico y estadístico de la conciliación laboral en la reforma procesal laboral vigente. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Disponible en <https://bit.ly/3i2n2FG>.
- CASAS, Patricio (2017). La introducción de la conciliación en los procedimientos tributarios jurisdiccionales. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile. Disponible en <https://bit.ly/3iOrlDS>.
- COSTA, Ezio (2014). «Los Tribunales Administrativos especiales en Chile» *Revista de Derecho (Universidad Austral de Chile)*, 27: 151-167.
- FERNÁNDEZ, José y Patricio Masbernat (2011). «El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España» *Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso)*, 37: 567-593. Disponible en <https://bit.ly/3fefLB5>.
- MIERES, Michelle (2020). «La dinámica de la desigualdad en Chile: Una mirada regional». *Revista de Análisis Económico*, 35: 91-133. Disponible en <https://bit.ly/3io5ZEi>.
- NAVARRO, Enrique (2008). «Notas sobre Principios de Derecho Constitucional Tributario». *Revista de Derecho Público*, 70: 77-87.
- OCDE y FMI, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y Fondo Monetario Internacional (2018). Update on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Disponible en <https://bit.ly/3rnUzoh>.

- PÉREZ, Javier (2018). «El principio de legalidad tributaria en la nueva etapa de conciliación del procedimiento general de reclamación». *Anuario de Derecho Tributario*, 10: 61-84.
- PHILLIPS, Jaime (2018). «El principio de protección de la confianza legítima en el artículo 26 del Código Tributario». *Ius et Praxis*, 24 (1): 19-68. Disponible en <https://bit.ly/3zz9dV5>.
- POHLHAMMER, Jorge (2019). Análisis e Interpretación de la Conciliación Tributaria y Aduanera, en el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota. Actividad Formativa Equivalente a Tesis (AFET) para optar al grado de Magister en Derecho Tributario. Universidad de Chile. Disponible en <https://bit.ly/3iPcdG3>.
- VERGARA, Gonzalo (2014). «El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción». *Revista de Estudios Tributarios*, 10: 171-208.

Sobre el autor

JAVIER PÉREZ MARCHANT es abogado, asociado senior de Claro & Cía. Magíster en Derecho Tributario por la Universidad de Chile, y Master of Laws (LLM) en Derecho Corporativo por la Universidad de Nueva York. Su correo electrónico es jperez@claro.cl.  <https://orcid.org/0000-0001-7568-0889>.

La *Revista de Derecho Económico* es un esfuerzo editorial de profesores del Departamento de Derecho Económico de la Universidad de Chile y de juristas externos que presentan ideas y reflexiones surgidas de sus investigaciones. La revista publica artículos sobre aspectos jurídicos relacionados con microeconomía, macroeconomía, políticas económicas, orden público económico, libre competencia, regulación de servicios públicos, derecho del consumidor, derecho bancario, derecho del mercado de valores, derecho tributario, contabilidad, comercio y finanzas internacionales, derecho del medioambiente y recursos naturales, derecho minero, derecho de aguas, derecho de la energía, derecho internacional económico, análisis económico del derecho y otras temáticas afines.

DIRECTOR

Rafael Plaza Reveco

EDITOR GENERAL

Jaime Gallegos Zúñiga

COMITÉ EDITORIAL

José Manuel Almudí Cid, Universidad Complutense, España
Luciane Klein Vieira, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil
Rodrigo Polanco Lazo, Universidad de Berna, Suiza

COLABORADORES

Octavio Aguayo Gajardo
Macarena González Born

SITIO WEB

revistaderechoeconomico.uchile.cl

CORREO ELECTRÓNICO

jgallegos@derecho.uchile.cl

LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo
estuvieron a cargo de Tipografía
(www.tipografica.io).