

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA NUEVA ETAPA DE CONCILIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIÓN

JAVIER PÉREZ MARCHANT⁴⁹

RESUMEN

La Ley N°21.039 incorporó una etapa de conciliación al procedimiento general de reclamación tributaria y aduanera, regulando la tramitación, materias y limitaciones de esta nueva gestión. A la luz del principio de legalidad tributaria y de la rigidez que dicha máxima transmite al sistema tributario nacional, el autor propone que este nuevo marco legal, especialmente en lo que respecta a las materias que podrían ser objeto del acuerdo conciliatorio, podría afectar el mencionado principio, puesto permitiría a las partes disponer y/o modificar ciertos elementos del hecho gravado, cuestión prohibida en materia tributaria. Esta grave circunstancia fue advertida por nuestra Excma. CS al emitir un informe durante la tramitación del proyecto de ley y, también, por el TC en fallo sobre el control de constitucionalidad. Además, se sugiere cierta ineficacia en la norma propuesta, al pretender regular materias que actualmente encuentran mecanismos de resolución. Finalmente, el autor denuncia la insuficiencia de las garantías y/o limitaciones que establece el nuevo marco legal para que los eventuales acuerdos no infrinjan el principio de legalidad tributaria, así como la falta de regulación interna de la autoridad tributaria sobre esta importante herramienta.

PALABRAS CLAVE: Legalidad Tributaria; Conciliación; Reclamo Tributario y Aduanero; Código Tributario.

⁴⁹ Abogado, Universidad de Chile.

INTRODUCCIÓN

Mediante la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017, se buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera⁵⁰.

Entre sus novedades, se encuentra la inclusión de una audiencia de conciliación al actual procedimiento de reclamación general en materia tributaria y aduanera. De acuerdo a la nueva regulación, serán materia de este trámite de conciliación: (i) la existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; (ii) la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; (iii) la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento; (iv) la ponderación o valoración de las pruebas respectivas; y (v) la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad.

Sin embargo, las cuestiones que serían sometidas a este eventual acuerdo nos parecen, en nuestra opinión, impertinentes y, en algunos casos, derechamente contrarias al principio de legalidad que rige en materia tributaria. En efecto, mediante el nuevo marco legal se estaría facultando a las partes del proceso tributario para evitar u omitir, parcial o totalmente, los elementos que configuran un hecho gravado. Esta situación nos parece particularmente grave en materia tributaria, pues el principio de legalidad que rige esta materia reza que solo la Ley, en forma exclusiva y excluyente, puede disponer de dichos elementos.

Además, creemos que las garantías establecidas en esta nueva Ley resultarían ineficaces para evitar que, mediante este nuevo procedimiento, no se afecte la naturaleza legal de las obligaciones tributarias desde el punto de vista del principio de legalidad. A lo anterior, se suma la falta de regulación del propio SII de este procedimiento, que complica aún más su aplicación.

⁵⁰ Ley N°21.039. Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, 20 octubre 2017.

I

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1. Del principio de legalidad en general

En principio de juridicidad implica el sometimiento del Estado y sus particulares al imperio de la norma⁵¹. Se habla de legalidad, en particular, cuando esta capitulación implica específicamente el predominio de una norma de rango legal, como límite y garantía de la actividad del Estado y sus órganos⁵².

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

En Chile, su fuente legal se puede hallar, esencialmente, en los arts. 6° y 7° de la CPR, normas que fijan el ámbito de actuación de los órganos estatales.

1.2. Legalidad en materia tributaria

Ahora bien, en materia tributaria, el principio de legalidad previene que solo en virtud de una Ley se pueden establecer o modificar los tributos⁵³.

⁵¹ DE LEÓN S., Sandra y FRINDT R., María Soledad. El principio de juridicidad administrativa frente a los derechos públicos subjetivos. Revista de Derecho, Universidad de Concepción N°203. Chile, 1998. P. 388.

⁵² NAVARRO B., Enrique y CARMONA S. Carlos. Recopilación de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2015), Cuadernos del Tribunal Constitucional N° 59. Chile, 2015. P. 46.

⁵³ La primera manifestación de éste principio se remota a la Carta Magna (1215). Más recientemente, el *Petition of Rights* (1628) sostiene en su artículo 10 que “nadie está obligado a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento”. A su vez, en el artículo IV de la *Bill of Rights* (1689) se reitera la idea que es ilegal el cobro de impuestos “sin consentimiento del Parlamento”. En el caso de Chile, se ha reconocido dicho principio desde la Constitución de 1812. Luego, la Constitución de 1833 aseguraba a todos los habitantes de la República que sólo en virtud de una ley se podía “imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar en caso necesario su repartimiento entre las provincias y departamentos”. Finalmente, la Constitución de 1925 reconocía “la igual repartición de los impuestos y contribuciones, en proporción de los haberes o en la progresión o forma que fije la ley”.

Como consecuencia de lo anterior, los impuestos son y deben ser materia de derecho estricto y requieren, para su aplicación, de una Ley expresa. Además, en el caso chileno, solo al legislador le está permitido definir los supuestos y elementos esenciales de la relación u obligación tributaria⁵⁴. La legalidad de la tributación exige que tanto las hipótesis como las consecuencias jurídicas de los impuestos deban ser establecidas en la Ley.

Tan amplio y fuerte es el alcance del principio de legalidad tributaria en nuestra legislación, que incluso está vedado a la administración la tarea de definir el núcleo de la hipótesis tributaria, su base de cálculo o la tasa aplicable, así como los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En efecto, es la ley la que debe contener todos y cada uno de los hechos de la obligación tributaria, sin que se admita, en forma alguna, delegación al Poder Ejecutivo ni facultades de definirlos en parte⁵⁵.

Lo anterior, tiene recepción en lo dispuesto en el art. 19 N°20 de la CPR, que alude a la fijación de los tributos por medio de la ley. Asimismo, el art. 63 del mismo cuerpo legal, que se complementa con su art. 65, prescribe que la iniciativa legal para la imponer, suprimir, reducir o condonar tributos, corresponde exclusivamente al presidente de la República y su discusión sólo puede tener su origen en la Cámara de Diputados.

A lo anterior, se suma lo indicado por el TC, que también ha hecho descansar este principio de legalidad tributaria en lo dispuesto por los arts. 6° y 7° de la CPR, ya citados, pues se trataría de una limitación para actuar, esta vez dirigida al órgano legislador⁵⁶.

En el mismo sentido, los TTA han resuelto que “*la reserva legal en materia tributaria que, en lo que nos concierne, dispone que sólo mediante una ley, de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, se puedan reducir tributos, establecer exenciones o modificar las existentes*”⁵⁷. De esta forma,

⁵⁴ NAVARRO B., Enrique. Principios de Derecho Constitucional Tributario Chileno, en Derecho Administrativo y Regulación Económica. Editorial Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2016. P. 690.

⁵⁵ MASSONE PARODI, Pedro. Principios de Derecho Tributario, Tomo I, Aspectos Generales. Thomson Reuters, 4° Ed., Santiago, Chile, 2016. P. 170.

⁵⁶ TC, Rol 759-2007, Considerando 14. A mayor abundamiento, ver también TC, Rol 247-1996 y TC, Rol 179-1985.

⁵⁷ 3° TTA de R.M., 3.11.2016, RUC 16-9-0000202-9; RIT GR-17-00066-2016. La misma idea se acoge en un fallo del TTA de Valparaíso, 14.4.2016, RUC 14-9-0001195-5; RIT AB-14-00099-2014.

se ha resuelto que “*Este principio viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, quedando vedado a la autoridad administrativa el ejercicio de dicho poder*”⁵⁸. En razón de tal importante restricción, el antes citado fallo prohíbe al SII incorporar o modificar exigencias legales mediante analogía, pues “*la exención, no distingue entre los socios favorecidos, tampoco la restrinja a menos casos de los que el propio texto interpretado señala, salvo, huelga mencionar, que otra disposición o ley expresamente así lo establezca*”⁵⁹.

Una idea similar ha sido concebida por la Excma. CS, al sostener que “*el principio de legalidad, consagrado en el artículo 7 de la Carta Fundamental en forma general y en materia tributaria en los artículos 63 N° 14 y 65 inciso 2 y 4 N° 1, todos de la Constitución Política de la República, ya que no puede establecerse un tributo o carga impositiva ni exención sino por medio de una ley (...) Es decir, que el contribuyente sepa a través de la ley qué hechos serán o no gravados, cuáles serán los requisitos del hecho gravado, cuál será la base imponible y la forma de determinarla, la tasa o monto a pagar y quien será el sujeto pasivo del impuesto*”⁶⁰.

Acá podemos identificar dos elementos fundamentales de la Ley tributaria: su obligatoriedad y la imposibilidad de las partes (incluso el fisco) de modificar el hecho gravado o sus elementos. Como veremos más adelante, esta restricción resulta clave para delimitar la labor de la administración en materia de fiscalización de las obligaciones tributarias.

⁵⁸ TTA de la Región de Los Ríos, 14.1.2016, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015. El mismo fallo citado indica que la CS se pronunció en términos análogos se pronunció en las causas Rol 5.176 2013, 15.7.2014; Rol 14.249 2013, 24.9.2014; Rol 2.593 2014, 20.10.2014; Rol 17.588 14, 26.5.2015; y Rol 6280 15, 27.5. 2015.

⁵⁹ TTA de la Región de Los Ríos, 14.1.2016, RUC 15-9-0001616-3; RIT GR-11-00031-2015.

⁶⁰ CS, 29.1.2015, Rol 11.877-2017.

II

LEY N°21.039, QUE PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y ADUANERA: NUEVA ETAPA DE CONCILIACIÓN

2.1. *Antecedentes y motivaciones que inspiraron la Ley N°21.039: problemática de la justicia tributaria*

Durante décadas las reclamaciones tributarias fueron conocidas, tramitadas y resueltas por el mismo órgano que emitía los actos administrativos impugnados, esto es, el SII. Lo anterior, suponía una profunda desventaja estructural para el contribuyente así como, también, una gran carga administrativa para la autoridad tributaria.

A partir de las profundas falencias incrustadas en dicho sistema, y mediante la Ley N°20.322, de fecha 13 de enero de 2009, se creó una nueva infraestructura para la justicia tributaria y aduanera. El cambio más relevante de esta normativa fue la creación de los TTA, órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes, que conocerían de las reclamaciones tributarias.

Sin embargo, desde su implementación total (a partir del 1 de febrero de 2013 en todas las regiones del país) la experiencia de la nueva justicia tributaria y aduanera reveló ciertas falencias. La más grave de éstas, corresponde al actual colapso de ciertos tribunales, que impide el acceso a una justicia ágil⁶¹. Este atasco se produjo en mayor medida por las siguientes razones: (i) concentración de causas en ciertas jurisdicciones, por la ubicación de los contribuyentes de mayor potencial de recaudación; (ii) la posibilidad de “migrar” los juicios tributarios iniciados en la justicia antigua a los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros; y (iii) la brusca reducción de la dotación de planta de los tribunales, incompleta en muchos casos respecto al presupuesto inicialmente asignado.

En este contexto y con fecha 3 de marzo de 2015, se ingresó el Mensaje N°1232-362, proyecto de ley que buscó perfeccionar la justicia tributaria y aduanera. Las principales propuestas del proyecto de ley dicen relación con: (i) cambio del sistema de distribución de causas en la

⁶¹ En este punto, entiéndase por colapso de la justicia, la inmensamente mayor cantidad de causas que ingresan anualmente en contraste con las causas terminadas.

Región Metropolitana; (ii) modificación del procedimiento administrativo de reclamación (Reposición Administrativa Voluntaria); y (iii) cambios formales al proceso de reclamación tributaria regulado en el CT, incorporando una etapa de conciliación y regulando expresamente el periodo de observaciones a la prueba.

Luego de una extensa tramitación, el Proyecto de Ley se vio reflejado en la Ley N°21.039, publicada con fecha 20 de octubre de 2017 y vigente desde noviembre de ese mismo año.

2.2. *Ley N°21.039 y la nueva etapa de conciliación*

En lo pertinente a la nueva etapa de conciliación, y de acuerdo al texto final, aprobado y publicado de la Ley N°21.039, la modificación consiste, básicamente, en agregar una audiencia obligatoria de conciliación luego del traslado del SII al reclamo tributario. Además, y luego de vencido el plazo para que las partes realicen sus observaciones a la prueba (etapa también agregada mediante la Ley N°21.039), el juez podrá nuevamente llamar a las partes a una audiencia de conciliación.

La conciliación será una audiencia oral, desarrollada conforme a las reglas del nuevo art. 132 bis del CT.

En cuanto a las materias del litigio que puede abarcar la conciliación, se consideran las siguientes: (i) existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; (ii) cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; (iii) calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento; (iv) ponderación o valoración de las pruebas respectivas; (v) existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad⁶².

La norma además contempla algunos límites o exclusiones a esta conciliación. En efecto, se indica que la conciliación no podrá consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados, con ciertas contra-excepciones⁶³. Igualmente, excluye este trámite de conciliación en

⁶² Véase con mayor detalle en el nuevo art. 132 bis del CT.

⁶³ La norma indica en lo pertinente que “*En ningún caso la conciliación podrá consistir en la mera disminución del monto del o los impuestos adeudados, salvo cuando ello se funde en la existencia de errores de hecho o de derecho en su determinación, o en antecedentes que permitan concluir que no concurren los elementos del hecho gravado establecido en la ley o cuando los*

aquellos procesos que digan relación con la aplicación de norma general anti-elusiva (regulada en los arts. 4 quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 del CT) y aquellos casos en que el SII haya ejercido la acción penal.

El eventual acuerdo o propuesta de conciliación deberá ser examinado y aceptado por el juez, quien deberá velar por el cumplimiento de los requisitos y las restricciones de las materias sobre las cuales no se admitiría conciliación. Además, sobre las bases de arreglo se pronunciará el Director nacional del SII, decisión que deberá contener fundamentos de hecho y de derecho y las condiciones en que acepta las bases.

2.3. Breve reseña a la experiencia comparada en materia de conciliación en procedimientos contenciosos administrativos y aproximaciones anteriores en nuestra propia legislación

La iniciativa de incluir una conciliación en materias contencioso-administrativas-tributarias no es novedosa en la experiencia comparada.

En el ámbito europeo, prima el concepto de “investigación conjunta” del hecho implicado. Así, por ejemplo, en la Ordenanza Administrativa Alemana, el Estado y el contribuyente colaboran en conjunto durante la etapa fiscalización y, si existieren acuerdos en este proceso, éstos pueden ser reconocidos por los tribunales especializados, con la única limitación que dichas convenciones solo pueden versar sobre aspectos de hecho del caso⁶⁴. En igual sentido, la regulación francesa permite la transacción en materia tributaria, regulada por una comisión liderada por el Juez Administrativo y diversos especialistas de la administración. Similares instancias se pueden encontrar en el derecho inglés, belga, italiano y danés⁶⁵.

En España, en cambio, existe una institución formal y gratuita de mediación, que se realiza directamente con oficiales de Hacienda y antes de un eventual juicio⁶⁶.

impuestos determinados resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación”.

⁶⁴ Corte Federal Tributaria Alemana, 11.9.1984. Véase en GOYA, Marta S., Mediación-Arbitraje Fiscal, Tesis para optar a la especialización en Tributación, Universidad de Buenos Aires, 2015. P. 81.

⁶⁵ *Ibíd.* P. 86.

⁶⁶ Código Tributario Español, Título XIV, Art. 305.

En EE.UU., el mecanismo de la conciliación ha sido flexibilizado al máximo en favor de la administración tributaria. En efecto, existe una norma que regula expresamente los procedimientos administrativos de conciliación (*Administrative Dispute Resolution Act* de 1996). Mediante ella, se autoriza a la autoridad tributaria a llegar a acuerdos escritos, sobre cualquier tributo y cualquier periodo⁶⁷.

En el ámbito Latinoamericano, por el contrario, no se ha considerado este mecanismo de resolución de conflictos. En efecto, tanto el Modelo de Código Tributario para América Latina propuesto por la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, como aquel propuesto por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, excluyen a este trámite dentro de sus propuestas. Más aun, en Argentina y Colombia se prohíbe expresamente la conciliación en materia tributaria (y en general en procesos contencioso-administrativos)⁶⁸.

En Brasil existen solo recientemente algunos anteproyectos que prevén soluciones alternativas a las judiciales para las controversias en materia tributaria⁶⁹.

En nuestro país, la institución de la conciliación propiamente tal en materia tributaria es verdaderamente rupturista. La única aproximación relativamente cercana fue el trámite incorporado por la Circular N°21, de fecha 30 de marzo de 2001, del SII. A través de ésta regulación, se creó un “Consejo de Revisión” de los actos administrativos, entidad colegiada que tenía la facultad de dirimir y crear una “instancia de conciliación”⁷⁰. Sin embargo, al revisar en detalle dicha regulación, se puede notar

⁶⁷ *Internal Revenue Code*, Sección 7121.

⁶⁸ En el caso colombiano, existe una norma que indica: Decreto 1818 de 1998, “*Parágrafo 2º. No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario. (Ley 446 de 1998, artículo 70 que modifica el artículo 59 de la Ley 23 de 1991)*”.

En la legislación Argentina, la propia Ley de Procedimientos de los Órganos del Estado, Ley N°26589, impide el procedimiento de mediación en causas en que el Estado Nacional o sus entidades descentralizadas sean parte.

⁶⁹ La Procuraduría de Hacienda Nacional de Brasil, mediante Oficio N° 624/PGFN-PG del 14 de Marzo de 2007 sometió al Ministerio de Hacienda dos anteproyectos: el primero sobre transacción y conciliación administrativa y Judicial de las controversias tributarias y sobre soluciones alternativas de controversias tributarias, y otro relativo a Ejecución Fiscal Administrativa.

⁷⁰ Circular N°57. CHILE. Instrucciones sobre la implementación de la reconsideración administrativa como etapa previa al reclamo ante el tribunal tributario. SII, 21 de septiembre de 2000.

claramente que constituye más bien una instancia extraordinaria de condonación previa al reclamo tributario. En efecto, las únicas facultades de este “Consejo de Revisión” consistían en proponer al contribuyente la posibilidad de convenir el pago de los tributos según el accertamiento administrativo, otorgándose la condonación de intereses y multas conforme a las facultades legales. Por tanto, no era en definitiva una conciliación y tampoco ha recibido una aplicación práctica relevante.

III PROBLEMÁTICAS DE LA CONCILIACIÓN A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

En nuestra opinión, el nuevo trámite de conciliación incorporado por la Ley N°21.039 presenta serias y graves falencias desde la perspectiva del principio de legalidad en materia tributaria.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el principio de legalidad tributaria o reserva legal de los tributos exige que el hecho gravado y/o sus elementos solo puedan ser determinados, modificados o eliminados a través de una norma de rango legal, impidiendo la aplicación de analogías y restringiendo su interpretación a la mínima expresión. Más aun, se ha llegado a entender que tanto la labor del juzgador como de la autoridad tributaria (como extensión de la administración) se debiera limitar únicamente a comprobar si los supuestos de la norma se han evidenciado en un caso en particular, sancionando sus efectos (por supuesto, éstos también regulados en la ley). Esta máxima aplica también para el contribuyente, que sabrá (o debería saber) ex ante los efectos tributarios que producirán sus actuaciones civiles y/o mercantiles.

Como veremos en detalle a continuación, la forma en que ha sido aprobado y publicado el nuevo art. 132 bis del CT, especialmente en lo pertinente a las materias sobre las cuales puede recaer esta posible conciliación, deja abierta, en nuestra opinión, la posibilidad de una eventual transacción que recaiga sobre ciertos elementos del hecho gravado o de las obligaciones tributarias que, creemos, son privativos al legislador, no pudiendo ni el juez ni las partes llegar a convenciones sobre éstos. Esto sería especialmente grave en materia tributaria pues potencialmente se podrían modificar y/o alterar los efectos de los hechos gravados regulados en las leyes.

En este punto, creemos importante recordar que la conciliación es un acto jurídico procesal que tiene por objeto poner fin anticipado o alternativo a la controversia. En los juicios civiles y en aquellos procesos en que no esté expresamente prohibido, la conciliación constituye un trámite obligatorio y esencial, cuya acta tiene mérito ejecutivo. Lo anterior, tiene claros beneficios en materia de economía procesal.

Con todo, la conciliación sólo puede tener lugar cuando las partes tienen efectivamente capacidad de disposición de los bienes o de las pretensiones sobre las cuales recae la controversia y que no se trate de materias en las cuales está prohibida la transacción. Es precisamente en materia tributaria en donde encontramos elementos que imposibilitan, en nuestra opinión, la aplicación de una transacción. Las limitaciones más importantes de éstas son, a nuestro juicio, las siguientes: (i) las partes del proceso tributario no pueden disponer libremente del bien objeto de la controversia, el cual consiste en definitiva en una obligación de pagar una cantidad de dinero al Fisco, por concepto de tributos; (ii) la pretensión del Fisco, a través del SII, no admite transacción pues no es divisible; (iii) la potestad fiscalizadora y sancionatoria del Fisco en materia de impuestos no es renunciable; y (iv) el hecho gravado no puede ser interpretado o modificado por los particulares sino mediante una norma de rango legal.

A continuación, se analizarán específicamente las principales problemáticas que en nuestra opinión presenta cada una de las materias que la Ley N°21.039 ha contemplado para la conciliación:

3.1. Disposición sobre el hecho gravado, sus elementos y/o efectos

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

Esta posibilidad nos parece particularmente grave pues, conforme al estricto mandato del principio de legalidad en materia tributaria, la producción o verificación de los elementos que conforman al hecho gravado y sus efectos no es una cuestión que pueda quedar al arbitrio de las partes. En efecto, comprobadas las hipótesis de hecho de un hecho gravado, el contribuyente, la administración y, también, el juez, solo pueden limitarse a hacer valer sus efectos. En el contexto de un procedimiento tributario, el juez podrá, a lo sumo, verificar que estos efectos se produzcan de conformidad a la norma legal.

Lo anterior implica que, en definitiva, las partes no podrían, mediante un acuerdo de voluntades, determinar o alterar la existencia de los elementos de un hecho gravado. En primer lugar, porque las hipótesis fácticas de cada obligación tributaria están determinadas totalmente en el cuerpo legal que las regula. Por tanto, solo correspondería realizar un análisis caso a caso para determinar si se han comprobado dichos elementos. En segundo lugar, porque la verificación fáctica de dichos elementos es una cuestión probatoria, que debe ser ponderada y valorada por el magistrado conforme las reglas legales aplicables y pertinentes. En un proceso tributario, las partes podrían, a lo más, acordar convenciones probatorias sobre hechos de pública notoriedad o cuestiones que no han sido debatidas durante el proceso de fiscalización.

Distinto es lo planteado por el nuevo art. 132 bis, esto es, conciliar sobre los elementos del hecho gravado. Como se mencionó, creemos que esta no es una cuestión disponible a las partes o el juez, dado que no pueden evitarse, alterarse y/o modificarse los efectos de un hecho gravado si éste ha ocurrido.

Más preocupante aún resulta la eventual conciliación recaída sobre hipótesis de hechos gravados complejos que, por su naturaleza, presentan particularidades que dificultan aún más esta tarea. En un hecho gravado completo se deben verificar múltiples presupuestos o simultáneas circunstancias, muchas veces unos conectados con los otros pero en otras ocasiones con hechos y elementos que pueden existir en forma independiente. Por lo anterior, en este tipo de casos resultaría simplemente imposible conciliar sobre solo algunos de los elementos que conforman la hipótesis del gravado, pues al estar conectados y/o dependientes unos a los otros, sin uno de ellos el hecho gravado pierde su sustento y la hipótesis legal exige la verificación de varios o todos de ellos. En estos casos, creemos que la norma ha omitido analizar cómo se podría llegar a acuerdo respecto de la ocurrencia de uno o varios de ellos, sin mirar el hecho gravado en su conjunto.

Adicionalmente, hacemos presente que, en nuestra opinión, el proceso de reclamación tributaria posee una naturaleza extraña desde el punto de vista procesal. Si bien *prima facie* pareciere que el reclamo es la acción, pues genera el impulso inicial al proceso e introduce las pretensiones del demandante/reclamante al juicio, se ha planteado, con fundadas razones, que es el acto administrativo impugnado en donde se fijan y delimitan las cuestiones que conocerá el

tribunal⁷¹. A esta postura, podemos añadir la presunción de legalidad y ejecutoriedad que se le suele asignar a los actos administrativos (resoluciones y liquidaciones) emitidas por el SII, consagrados especialmente en el art. 51 de la Ley N°19.880⁷². De esta forma, se puede concluir que, una vez proyectadas las pretensiones de las partes en el proceso tributario (el contribuyente a través del reclamo y el SII bien a través del acto impugnado o en el traslado al reclamo), no parece razonable que éstas puedan llegar a convenciones respecto del hecho gravado, sus elementos y/o efectos. Bajo esta lógica, si el contribuyente quisiera prescindir de su pretensión, puede simplemente desistirse del reclamo, conforme a las reglas generales. Asimismo, si el SII no quisiera controvertir el asunto, podría allanarse al reclamo tributario (aunque entendemos la razones políticas por las cuales esto rara vez podría prosperar). Lo que si tenemos claro, es que el punto intermedio, esto es, plantear la posibilidad para llegar a acuerdos sobre las pretensiones y contra-pretensiones o, peor aún, sobre los elementos del hecho gravado, no resulta plausible en materia tributaria, pues la *litis* viene prefijada desde el acto impugnado y el SII no puede modificarlo en forma voluntaria con posterioridad, de lo contrario, creemos que no solo incurriría en un actuar ilegal sino además quitaría valor a la antes mencionada presunción de legalidad de los actos administrativos.

Finalmente, creemos que existe una contradicción de esta materia de conciliación con la norma general anti-elusiva. En efecto, el principio detrás de este último conjunto de reglas es precisamente que los particulares no realicen actividades conducentes únicamente a evitar o distorsionar la ocurrencia de un hecho gravado. Menos aún para la administración. Por tanto, permitir al contribuyente y, asimismo, a la administración transigir sobre cuestiones tan relevantes respecto de la obligación tributaria pareciere ir en contra con el espíritu de las normas anti-elusión y, en nuestra opinión, podría agravar las consideraciones políticas respecto de los eventuales resultados de dichos acuerdos, sobre todo en casos de importancia mediática.

⁷¹ VERGARA Q., Gonzalo. El Reclamo Tributario: Características Esenciales de un Recurso Contencioso-Administrativo de Plena Jurisdicción. Revista del Centro de Estudios Tributarios, 10(171-208): 2014.

⁷² “**Art. 51. Ejecutoriedad.** Los actos de la Administración Pública sujetos al Derecho Administrativo causan inmediata ejecutoriedad, salvo en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior. Los decretos y las resoluciones producirán efectos jurídicos desde su notificación o publicación, según sean de contenido individual o general”.

3.2. *Cuantía y monto del impuesto a la luz de la facultad de condonación*

En segundo lugar, el nuevo marco legal permite conciliar sobre la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas.

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

Por otra parte, nos llama profundamente la atención esta regulación, pues en el inciso siguiente de la misma norma, se contempla una prohibición expresa de conciliar respecto solo a la disminución del monto de los impuestos adeudados. En este punto, solo podemos interpretar que el legislador se quiso referir a errores de cálculo, de tipeo o numéricos que resulten en una base imponible distorsionada o en un impuesto determinado en desapego a las normas legales. De ser efectiva esta hipótesis, igualmente creemos que se trata de una norma inaplicable en la práctica, pues el actual ordenamiento tributario ya contempla remedios administrativos para subsanar errores formales, tales como la existencia de errores formales o evidentes (cálculo, de tipeo o numéricos), en las resoluciones exentas, liquidaciones u otros actos emitidos por el SII.

Adicionalmente, los reajustes, intereses y/o multas de impuestos pueden, actualmente y sin necesidad de una nueva norma, ser condonados por el SII o por la TGR mediante los procedimientos y políticas generales establecidas para estos efectos. Además, la facultad para condonar se trata de una facultad propia de los Directores Regionales del SII, de acuerdo a lo dispuestos en el art. 6 B números 3 y N°4 del CT. Por tanto, esta regulación resulta innecesaria e impertinente.

Por último, creemos que la posibilidad de conciliar respecto de las multas o sanciones tributarias es a lo menos discutible desde un punto de vista conceptual. Las multas, a diferencia de los tributos propiamente tal, corresponden a una manifestación de la potestad sancionatoria del Estado, verificada usualmente a través de un procedimiento infraccional en el cual, por regla general, no hay una discusión lata de normas de fondo, sino usualmente sobre cuestiones fácticas (es decir, si se incurrió o no en la hipótesis infraccional). En este punto, creemos que se debe tener una precaución adicional pues la potestad sancionatoria del Estado renunciada es irrenunciable, rigiéndose por los principios generales de

legalidad y reserva legal, tipicidad, proporcionalidad, culpabilidad y de responsabilidad, propios también del Derecho Penal⁷³. Por tanto, si el fisco renunciare a su potestad sancionatoria llegando a una conciliación total o parcial de una multa aplicada en un proceso infraccional, podrían generarse, en nuestro entendimiento, graves consecuencias desde el punto de vista administrativo.

3.3. *Calificación jurídica de los hechos*

En tercer lugar, se contempla la posibilidad para llegar a acuerdo respecto de la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento.

Sobre este asunto, creemos que nuevamente la norma incurre en un error grave, pues las partes no pueden interpretar el hecho gravado, sus elementos o efectos, ni menos calificar jurídicamente el caso planteado: esta es una labor exclusiva del juez. La calificación jurídica que el SII realiza y que se plasma en los actos impugnados debe ser una mera aplicación de la norma legal y no puede esta autoridad atribuirse facultades de interpretación vinculante⁷⁴. Menos aún el contribuyente.

Adicionalmente y como advertimos previamente, la calificación jurídica (de los hechos) es una labor privativa del juez, que manifiesta en su pronunciamiento, y las partes solo pueden presentar una teoría del caso.

Por otra parte, la conciliación sobre materias de hecho se denomina “convenciones probatorias”, que a nuestro entender resulta perfectamente aplicable al proceso tributario.

Finalmente, creemos que existe también un impedimento práctico para la aplicación de la norma en esta materia: la audiencia de conciliación (obligatoria) es previa al periodo probatorio, por tanto el juez no ha tenido aun la posibilidad de analizar el caso ni su sustento fáctico con

⁷³ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, No. 42, Valparaíso: 2014.

⁷⁴ En este punto, se recuerda que la autoridad tributaria puede ejercer ciertas facultades de interpretación a través de los oficios (vinculantes). Sin embargo, eso no quiere decir que el SII puede interpretar obligatoriamente y con efecto general normas jurídicas tributarias.

detalle. Para la proposición de un acuerdo en este sentido el magistrado deberá, a lo menos, analizar concienzudamente el caso, lo que en definitiva atocharía más –aún– el sistema de justicia tributario.

3.4. *Ponderación y/o valorización de la prueba*

En cuarto lugar y relacionado con lo anterior, se incluye la conciliación respecto de la ponderación o valoración de las pruebas respectivas.

Este asunto es, creemos, el que mayor gravedad reviste desde el punto de vista formal, pues no solo estaría vulnerado el principio de legalidad en materia tributaria sino, además, las mismas bases del debido proceso y de las normas sustantivas de los procedimientos. En un proceso judicial la ponderación y valoración de la prueba es la tarea por excelencia encomendada al magistrado. Incluso en aquellos sistemas en los cuales se permite la valoración bajo las reglas de la sana crítica (como es el caso del procedimiento tributario) y en el cual el juez tiene “mayores libertades” al apreciar la producción y peso específico de la prueba, sigue siendo una tarea encargada única y exclusivamente a éste.

Este principio indispensable del procedimiento judicial se ve recogido diversas normas a lo largo del CPC. Un claro ejemplo son las normas sobre los medios de prueba en particular, en las cuales se habla, por ejemplo, de “*los tribunales apreciarán la fuerza probatoria*” (art. 384).

La jurisprudencia de nuestra Excma. CS ha resuelto irrevocablemente que “*como lo ha sostenido en forma reiterada esta Corte, la ponderación de la prueba que se rinde por los litigantes en juicio, para probar sus asertos, constituye una atribución privativa de los jueces de la instancia*”⁷⁵.

Por tanto, tenemos la convicción que no resulta posible que las partes concilien o alteren el valor probatorio de un medio de prueba u otro, más allá de la producción de objeciones, observaciones, presentación de recursos u otras actuaciones que la ley permita.

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

⁷⁵ CS, 11.6.2008, Rol 1686-2008.

magistrado a ventilar un probatorio anticipado o especial que, en nuestra opinión, no podría prosperar conforme el marco regulatorio actual.

Finalmente y como se advirtió en el punto anterior, esta norma resulta complicada de aplicar en la práctica pues esta nomenclatura obligaría al juez a estudiarse complementemente el caso, lo que exige su dedicación al caso, y además a exigiría a las partes la presentación de documentación que al menos sustente razonablemente sus pretensiones (una especie de pre-probatorio), de lo contrario no podrán proponerse bases de acuerdo razonables.

3.5. *Vicios o errores manifiestos*

Finalmente, el inc. 1º del art. 132 bis del CT permite conciliar sobre la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.

En este punto, vemos como el legislador ha querido hacerse cargo de un tema intensamente discutido en la jurisprudencia y doctrina tributaria de los últimos años, esto es: si el juez tributario se puede pronunciar sobre la nulidad de un acto administrativo al conocer de un reclamo general tributario. Explicado en forma breve, pues este tema excede el ámbito del presente trabajo, el problema sería el siguiente: de acuerdo a ciertos criterios asentados por los Tribunales Superiores de Justicia, el reclamo tributario no sería la acción idónea para buscar la nulidad de un acto administrativo emitido por el SII, pues ésta correspondería a una cuestión contencioso-administrativa que debe ventilarse en un procedimiento encaminado únicamente a discutir dicha nulidad (por ejemplo, en el control de legalidad de los actos administrativos o un recurso de protección).

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

las Revisiones de la Actuación Fiscalizadora (RAF) o de las Reposiciones Administrativas Voluntarias (RAV), ésta última expresamente regulada en el CT con el objeto de anular resoluciones o liquidaciones emitidas con vicios o errores manifiestos.

Por tanto, existiendo voluntad de parte de la autoridad para reconocer la existencia de vicios o errores manifiestos, no vemos porque debería intentarse vía conciliación, en circunstancias que son suficientes y claramente más eficientes las herramientas y medios prejudiciales actualmente existentes (RAV y/o RAF).

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

Por otro lado, creemos que las garantías y limitaciones que la Ley N°21.039 ha incorporado respecto de esta nueva etapa de conciliación son insuficientes y no evitarían que dicho proceso sea cuestionable a la luz del principio de legalidad tributaria. En efecto, en los inc. 4°, 5° y 6° del nuevo art. 132 bis del CT se han incluido las siguientes prevenciones para la aplicación de la conciliación: (i) El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación; y (ii) Sobre las bases de arreglo y la conciliación se pronunciará el Director Nacional del SII, quién de aceptar la decisión deberá indicar los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa, y las condiciones de dicha aceptación.

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

En el caso del juez, reiteramos que nuestro entendimiento del principio de legalidad es, de esta forma, plenamente consistente con el planteamiento del “juez operador del Derecho”. Lo anterior, implica que el juez es un mero instrumento del Derecho, que solo debe tener claridad sobre los aspectos fácticos del caso y, entonces, decidir si éstos son calificables o no dentro de una hipótesis legal, la que produce efectos

jurídicos claros, absolutos e irrenunciables. Por tanto, no le corresponde a dicha magistratura validar un acuerdo que puede versar, según nuestra opinión, en asuntos que vulneran abiertamente el principio de legalidad tributaria.

Por otra parte, creemos también que el Director del SII no sería la instancia adecuada ni eficiente para la revisión del eventual acuerdo o propuesta de conciliación. Primero, por una razón de conocimiento del caso, resultaría mucho más adecuado que se designe al Director Regional de la jurisdicción respectiva, quien tiene mayores opciones de aproximarse a los detalles del caso y que cuenta con el equipo de fiscalización que gestionó y llevo a cabo el proceso de auditoría en primera persona. Además, los actuales remedios administrativos de solución de conflictos (RAF o RAV) son resueltos por el Director Regional. Luego, también por una razón histórica, pues el Director Regional operaba otrora como juez tributario.

En definitiva, creemos que las garantías establecidas en la Ley N°21.039 respecto al trámite de conciliación son insuficientes para evitar que los eventuales acuerdos presenten riesgos de vulnerar el principio de legalidad en materia tributaria.

A todo lo anterior, se suma el hecho que la autoridad tributaria no regulado ni interpretado de forma alguna este nuevo procedimiento de conciliación. En efecto, ya a un año de su entrada en vigencia, el SII no ha instruido a sus funcionarios, mediante oficios, circulares o manuales internos, sobre la aplicación y/o limitaciones de esta nueva herramienta, lo que en definitiva complica aún más su utilización. Lo anterior, no es solo una cuestión de derecho administrativo sino eminentemente práctica, pues el SII no solo es parte del juicio tributario sino, con la nueva norma de conciliación, es también instancia de revisión del eventual acuerdo a través del Director Nacional.

Como vimos previamente, la anterior experiencia conciliadora del SII, a través de la Circular N°21, de fecha 30 de marzo de 2001, si bien no tuvo un efecto relevante, al menos había sido regulada íntegramente desde un punto de vista administrativo, pues se fijaron plazos, las autoridades a cargo y las limitaciones de su procedencia. Hoy, en cambio, nos encontramos con una norma innovadora pero que no recibe aplicación práctica ni pareciere tener cabida en el rígido sistema tributario.

3.7. Informe de la Corte Suprema

Si bien la Ley N°21.039 ya encuentra publicada, no somos los primeros que advierten sobre el potencial riesgo a la luz de principio de legalidad en materia tributaria.

Como parte de su tramitación legal y mediante el Oficio N°42-2015, el Pleno de la Excma. CS informó al Senado de la República sus conclusiones sobre el Proyecto de Ley. En lo pertinente a la incorporación de la conciliación, advierten los Sres. Valdés y Pierry, y las Sras. Maggi, Egnem y Sandoval que *“no se vislumbra cómo la ilegalidad de un acto administrativo puede ser sometida a conciliación. Si el acto es ilegal, el juez tendrá que declararlo en su fallo”*.

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

Por lo demás y como ya se denunció, actualmente existen variados mecanismos administrativos y judiciales para declarar y corregir, cuando corresponda, la nulidad de un acto administrativo emitido por el SII. En efecto, el mismo CT contempla la denominada RAV, recurso administrativo cuya finalidad apunta, precisamente, a la revisión de la legalidad de las actuaciones de fiscalización. Lo mismo, con la denominada RAF. Adicionalmente, la legalidad del acto administrativo puede ser objeto del reclamo tributario.

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

La prevención anterior es particularmente relevante para este análisis, pues la rigidez de la legalidad tributaria es lo que distingue a esta rama del derecho y lo que en definitiva debe guiar el ordenamiento y actuación de la administración. En efecto, la facultad recaudatoria del Fisco no puede ser renunciada a pretexto de mejorar la rapidez de los procesos judiciales en materia tributaria. Lo anterior también es cierto respecto de la potestad sancionatoria del Estado y en la potestad fiscalizadora involucrada en el actuar del SII, actividades que no puede aceptar parcialidades y, menos aún, utilizar al Juez Tributario y Aduanero como garante de dichas concesiones.

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

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

Luego, con fecha 1 de febrero de 2016, la Excma. CS envió un segundo informe, mediante el Oficio N°16-2016. Mediante éste, se insiste en la insuficiencia y amplitud de los límites en las materias para conciliar, pues *“aún existe autorización para conciliar sobre los elementos del hecho gravado, la cuantía o monto de los impuestos, sus reajustes, intereses o multas y la apreciación sobre el quórum necesario para otorgar facultades al Director del Servicio de Impuestos Internos para conciliar”*.

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

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

Ninguna de estas recomendaciones fueron consideradas por la Comisión de la Cámara de Diputados que revisó el Proyecto de Ley.

Más grave aún, este relevante tema tampoco fue incluido en la discusión parlamentaria.

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

A mayor abundamiento, la conciliación, como equivalente jurisdiccional, supone la renuncia, total o parcial, de alguna o todas de las pretensiones de las partes planteadas en el contexto de un procedimiento judicial. En materia tributaria, se produce una situación especial y difusa en cuanto al rol de las partes dentro de un reclamo tributario, pues si bien el contribuyente es quien tiene la iniciativa de presentación la acción (reclamo tributario), es a consecuencia de un acto administrativo emitido por la autoridad tributaria (resolución o liquidación). En este contexto, y sobre todo en el caso de las liquidaciones de impuesto (acto administrativo que contiene una pretensión de cobro), pareciera que el contribuyente es en realidad el demandado, pues con el reclamo sólo estaría intentando quitar valor a una especie de acción de cobro. En este contexto, creemos que la conciliación no resulta admisible, pues si el acto administrativo ya ha sido emitido por parte de la autoridad tributaria y este tiene, como frecuentemente señala la misma autoridad, pleno valor hasta que un tribunal falle en contrario, no podría en caso alguno renunciar, siquiera parcialmente, a dicha pretensión.

3.8. Control de constitucionalidad del TC

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

Si bien, en términos generales, esta Magistratura concluyó que las normas analizadas –dentro de las cuales se incluía el nuevo art. 132 bis del CT– no contravienen la Constitución, se dejó, por parte del Ministro Sr. Vásquez, una relevante prevención respecto del ejercicio de la conciliación contemplada en la reforma propuesta. En efecto, indicó que, conforme a la garantía constitucional de legalidad de los tributos, la

referida conciliación o acuerdo judicial “*en caso alguno puede exceder las exigencias de dicha garantía*”.

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

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

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

CONCLUSIONES

A la luz de un análisis estricto del principio de legalidad tributaria, es nuestra opinión que el trámite de conciliación incluido en la Ley N°21.039, de fecha 20 de octubre de 2017, posee serias falencias y presenta graves riesgos de llevar a un acuerdo que vulneraría dicha máxima.

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

A luz de lo anterior, creemos que las materias sometidas a esta conciliación e incluidas en el nuevo art. 132 bis del CT Tributario incluyen

aspectos que bajo ningún punto de vista podrían ser dispuestos por las partes, conforme al estricto apego a la legalidad tributaria, como la ocurrencia de los elementos del hecho gravado, la calificación jurídica de los hechos o la disposición de multas (manifestación clara de la potestad sancionatoria del Estado).

Adicionalmente, se incluyen materias potencialmente conciliables que resultarían, en nuestra opinión, innecesarias y redundantes, pues éstas pueden ser resueltas actualmente por los Directores Regionales del SII, conforme a las reglas generales establecidas en el art.6 B del CT, tales como la existencia de vicios formales (además reclamable mediante recursos administrativos). Otras materias son, creemos, letra muerta y no podrían ser aplicables en la práctica, tales como la disputa sobre los intereses o reajustes, que hoy pueden ser evitados mediante el pago anticipado de la liquidación o giro, o reducidos mediante las políticas generales y públicas de condonación del SII y/o de la TGR.

Asimismo, las limitaciones y garantías propuestas por la nueva norma no son, en nuestra opinión, suficientes para avalar que el acuerdo pactado por las partes se pronuncie sobre aspectos que son propios de la ley tributaria. La aprobación por parte del Director Nacional (personalmente o bajo delegación) es una herramienta meramente formal y bajo nuestro análisis no tendría eficacia alguna. Incluso aun la revisión de las bases de arreglo por el juez no aseguraría, bajo nuestro punto de vista, que éste no abandone su labor de operario estricto del Derecho: pues debe únicamente verificar si se comprobaron los hechos y supuestos jurídicos del hecho gravado, que una vez evidenciados no pueden ser evitados o modificados.

Lo anterior ya ha sido advertido por la Excma. CS, al conocer y opinar del Proyecto de Ley, y también en el control de constitucionalidad del proyecto practicado por el TC.

Finalmente, se acusa que, a un año de su entrada en vigencia, el SII no ha instruido ni regulado dicho procedimiento, a través de oficios, circulares u otras instrucciones internas, lo que complica aún más su aplicación y transforma a esta nueva herramienta en letra muerta. Lo anterior, considerando que la autoridad tributaria es parte del procedimiento tributario y, conforme al nuevo marco legal, instancia de revisión del acuerdo, por tanto, la debida instrucción no es solo necesaria desde el punto de vista práctico sino también requerida desde un punto de vista de derecho administrativo.