



## **MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS (MASC) EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA**

**Marco Antonio Vega López**

**ADVERTIMENT.** L'accés als continguts d'aquesta tesi doctoral i la seva utilització ha de respectar els drets de la persona autora. Pot ser utilitzada per a consulta o estudi personal, així com en activitats o materials d'investigació i docència en els termes establerts a l'art. 32 del Text Refós de la Llei de Propietat Intel·lectual (RDL 1/1996). Per altres utilitzacions es requereix l'autorització prèvia i expressa de la persona autora. En qualsevol cas, en la utilització dels seus continguts caldrà indicar de forma clara el nom i cognoms de la persona autora i el títol de la tesi doctoral. No s'autoritza la seva reproducció o altres formes d'explotació efectuades amb finalitats de lucre ni la seva comunicació pública des d'un lloc aliè al servei TDX. Tampoc s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant als continguts de la tesi com als seus resums i índexs.

**ADVERTENCIA.** El acceso a los contenidos de esta tesis doctoral y su utilización debe respetar los derechos de la persona autora. Puede ser utilizada para consulta o estudio personal, así como en actividades o materiales de investigación y docencia en los términos establecidos en el art. 32 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (RDL 1/1996). Para otros usos se requiere la autorización previa y expresa de la persona autora. En cualquier caso, en la utilización de sus contenidos se deberá indicar de forma clara el nombre y apellidos de la persona autora y el título de la tesis doctoral. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos ni su comunicación pública desde un sitio ajeno al servicio TDR. Tampoco se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al contenido de la tesis como a sus resúmenes e índices.

**WARNING.** Access to the contents of this doctoral thesis and its use must respect the rights of the author. It can be used for reference or private study, as well as research and learning activities or materials in the terms established by the 32nd article of the Spanish Consolidated Copyright Act (RDL 1/1996). Express and previous authorization of the author is required for any other uses. In any case, when using its content, full name of the author and title of the thesis must be clearly indicated. Reproduction or other forms of for profit use or public communication from outside TDX service is not allowed. Presentation of its content in a window or frame external to TDX (framing) is not authorized either. These rights affect both the content of the thesis and its abstracts and indexes.



UNIVERSITAT  
ROVIRA I VIRGILI

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS  
(MASC) EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA  
COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA**

---

MARCO ANTONIO VEGA LÓPEZ



**TESIS DOCTORAL  
2022**









UNIVERSITAT  
ROVIRA i VIRGILI

Departamento de Derecho Privado, Procesal y  
Financiero

Marco Antonio Vega López

MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN  
DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS (MASC) EN  
CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE  
LA EXPERIENCIA COMPARADA  
LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA

TESIS DOCTORAL

Dirigida por el Doctor Ángel Urquizu Cavallé

Tarragona-2022

TESIS DOCTORAL



---

FAIG CONSTAR que aquest treball, titulat "MECANISMES ALTERNATIUS DE SOLUCIÓ DE CONFLICTES TRIBUTARIS (MASC) EN XILE: SITUACIÓ ACTUAL I APORTS DES DE L'EXPERIÈNCIA COMPARADA LLATINOAMERICANA I ESPANYOLA", que presenta Marco Antonio Vega López per a l'obtenció del títol de Doctor, ha estat realitzat sota la meva direcció al Departament de Dret Privat, Processal i Financer d'aquesta universitat.

---

HAGO CONSTAR que el presente trabajo, titulado "MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS (MASC) EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.", que presenta Marco Antonio Vega López para la obtención del título de Doctor, ha sido realizado bajo mi dirección en el Departamento de Derecho Privado, Procesal y Financiero de esta universidad.

---

I STATE that the present study, entitled "ALTERNATIVE TAX DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS (MASC) IN CHILE: CURRENT SITUATION AND CONTRIBUTIONS FROM THE COMPARATIVE LATIN AMERICAN AND SPANISH EXPERIENCE", presented by Marco Antonio Vega López for the award of the degree of Doctor, has been carried out under my supervision at the Department of Private, Procedural and Financial Law of this university.

---

Tarragona, 27 de maig de 2022

El/s director/s de la tesi doctoral  
El/los director/es de la tesis doctoral  
Doctoral Thesis Supervisor/s

Àngel Urquizu Cavallé

URQUIZU  
CAVALLE  
ANGEL -  
39688991F

Firmado  
digitalmente por  
URQUIZU CAVALLE  
ANGEL - 39688991F  
Fecha: 2022.05.27  
14:03:24 +02'00'

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Dedicada a mis padres, a Meritxell y a mi hermano

Con especial agradecimiento a mi director  
el Dr. Ángel Urquizu Cavallé

## TESIS DOCTORAL

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS .....	14
RESUMEN INTRODUCTORIO .....	18
DESCRIPCIÓN DE OBJETIVOS Y METODOLOGÍA .....	21

**CAPÍTULO I**

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS  
DELIMITANDO DEL OBJETO DE ESTUDIO**

1. INTRODUCCION .....	25
2. CONTEXTO Y MARCO CONCEPTUAL .....	26
2.1. Desarrollo y expansión de los MASC en el Siglo XX .....	26
3. UTILIZACIÓN DEL CONCEPTO “MASC” .....	32
3.1. La voz “MASC” en Latinoamérica.....	38
3.2. Nuestra opinión .....	42
3.3. Sobre el carácter “alternativo” de los MASC.....	44
3.4. Nuestra opinión .....	48
4. CLASIFICACIONES DE LOS MASC .....	50
4.1. Heterocompositivos y Autocompositivos .....	50
4.2. Preventivos y Resolutivos .....	51
4.3. Judiciales y Extrajudiciales .....	53
4.4. Nacionales e Internacionales.....	54
4.5. Consideraciones para el presente trabajo .....	56
5. PRINCIPALES MASC RESOLUTIVOS DE CONFLICTOS .....	58
5.1. La Negociación.....	58
5.2. La Transacción .....	60
5.3. La Mediación .....	62
5.4. La Conciliación .....	64
5.5. El Arbitraje.....	65
5.5.1. Concepto de arbitraje.....	66
5.5.2. Naturaleza jurídica del arbitraje y su inclusión como MASC .....	68
5.5.3. Nuestra posición .....	69

TESIS DOCTORAL

6.	CONSIDERACIONES FINALES .....	70
----	-------------------------------	----

**CAPÍTULO II**

**DESARROLLO DE LOS MASC EN EL CAMPO TRIBUTARIO**

1.	RAZONES QUE JSUTIFICAN LA ADOPCION DE LOS MASC.	72
2.	LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA .....	76
2.1.	Los conflictos tributarios .....	76
3.	PRINCIPIOS QUE TRADICIONALMENTE HAN LIMITADO EL AVANCE LOS MASC EN DERECHO TRIBUTARIO .....	80
3.1.	El principio de legalidad de los tributos y los MASC .....	81
3.2.	La indisponibilidad del crédito tributario.....	87
3.3.	Avances de los MASC tributarios en el mundo .....	91
4.	CONSIDERACIONES FINALES .....	93

**CAPÍTULO III**

**SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN CHILE**

1.	INTRODUCCIÓN .....	97
2.	MECANISMOS PARA LA SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN CHILE EN LA ETAPA ADMINISTRATIVA .....	98
2.1.	Mecanismos preventivos .....	99
2.1.1.	Oficios (Consultas previas) .....	99
2.1.2.	Acuerdos sobre precios de transferencia (APA´s) .....	101
2.1.3.	Consulta previa de la Norma General Antielusión (NGA) .....	107
2.2.	Mecanismos Resolutivos de conflictos tributarios en la etapa administrativa .....	109
2.2.1.	Citación del artículo 63 inciso 2º del CT .....	109
2.2.2.	Reconsideración Administrativa Voluntaria (RAV).....	111
3.	VIA JUDICIAL PARA LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS EN CHILE .....	113
3.1.	Antecedentes sobre la Justicia Tributaria en Chile .....	113
3.1.1.	Etapas previas a la Ley 20.032 de 2009. Director Regional del SII como Juez Tributario.....	113
3.1.2.	Ley 20.322. Creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	117

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

3.2. Estructura del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias .....	125
3.2.1. Características .....	125
3.2.2. Etapas del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias .....	126
4. CONSIDERACIONES FINALES .....	131

**CAPÍTULO IV**

**INCORPORACIÓN DE LOS MASC EN LA LEGISLACIÓN  
TRIBUTARIA CHILENA. LA LEY 21.039 DE 2017 Y LA LEY  
21.210 DE 2020**

1. INTRODUCCIÓN .....	135
2. LA LEY N° 21.039 QUE INTRODUCE LA CONCILIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES TRIBUTARIAS .. .....	138
2.1. Concepto de Conciliación .....	139
2.2. La Conciliación en la legislación común chilena .....	140
2.3. Historia de la Ley N° 21.039 .....	142
2.4. Características de la Conciliación propuesta en la Ley 21.039 .. .....	145
2.5. Modificaciones al artículo 132 y nuevo artículo 132 bis del Código Tributario .....	147
2.5.1. Nuevo inciso segundo del artículo 132 .....	147
2.5.2. Análisis del nuevo artículo 132 bis del CT .....	150
2.5.3. Análisis del inciso 5° del artículo 132 bis del CT. Intervención del Director del SII en la conciliación .....	156
2.6. Aplicación práctica de la conciliación bajo la vigencia de la redacción original de la Ley 21.039 .....	160
3. LA LEY 21.210. QUE PERFECCIONA LA CONCILIACION E INTRODUCE EL AVENIMIENTO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS .....	164
3.1. Alcance de la Ley 21.210 .....	164
3.2. Modificaciones procesales introducidas por la Ley 21.210 ..	166
3.3. Perfeccionamiento de la Conciliación Tributaria. Modificaciones introducidas por la Ley 21.210 al artículo 132 bis del CT .....	168

TESIS DOCTORAL

4.	INTRODUCCIÓN DEL AVENIMIENTO EXTRAJUDICIAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	170
4.1.	Fundamentos .....	170
4.2.	El avenimiento extrajudicial en la Ley 21.210 .....	172
4.2.1.	Nuevo artículo 132 ter del CT.....	172
4.2.2.	Concepto de avenimiento .....	173
4.2.3.	Oportunidad procesal para llegar a avenimiento.....	175
4.2.4.	Impulso procesal.....	176
4.2.5.	Plazo para resolver .....	177
4.2.6.	Acta de avenimiento .....	178
5.	CREACIÓN DE LA DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE (DEDECON) Y LA MEDIACION. Ley 21.210.....	178
5.1.	Antecedentes .....	179
5.1.1.	Los Derechos de los contribuyentes.....	179
5.1.2.	Mensaje presidencial.....	182
5.2.	Características de la DEDECON en la Ley 21.210 .....	184
5.2.1.	Naturaleza y Objeto.....	184
5.2.2.	Organización de la DEDECON.....	186
5.2.3.	Funciones y atribuciones de la DEDECON .....	187
5.3.	La Mediación de la DEDECON en la Ley 21.210 .....	191
5.3.1.	La Mediación como un servicio de la Defensoría .....	191
5.3.2.	Procedencia de la Mediación.....	192
5.3.3.	Concepto de Mediación .....	194
5.3.4.	Características de la Mediación en la Ley 21.210.....	198
5.3.5.	El procedimiento de Mediación.....	199
6.	CONSIDERACIONES FINALES.....	207

**CAPÍTULO V**

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN LATINOAMERICA**

1.	INTRODUCCION.....	211
2.	ARGENTINA.....	212
2.1	Incorporación de los MASC en la normativa tributaria argentina.....	212

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

2.2	Mecanismos preventivos: .....	213
2.2.1	La consulta vinculante.....	213
2.2.2	Los Procedimientos de Acuerdo Mutuo.....	215
2.2.3	Determinación conjunta de precios internacionales.....	218
2.3	Mecanismos resolutivos.....	221
2.3.1	El Acuerdo Conclusivo Voluntario.....	221
2.3.2	La transacción sobre impuestos aduaneros.....	224
3.	BOLIVIA .....	227
3.1.	Las consultas vinculantes a la Administración.....	227
3.1.1.	Legitimidad para efectuar consultas.....	228
3.1.2.	Objeto de la consulta .....	228
3.1.3.	Requisitos formales.....	229
3.1.4.	Plazo para responder .....	229
3.1.5.	Efecto Vinculante.....	230
3.1.6.	Impugnación.....	230
3.1.7.	Nulidad de la respuesta a la consulta.....	230
3.2.	Consultas o acuerdos sobre precios de transferencia .....	231
4.	COLOMBIA.....	232
4.1.	Constitucionalización de los MASC en Colombia .....	232
4.2.	APA´s en Colombia .....	234
4.2.1.	Regulación.....	234
4.2.2.	Procedimiento .....	235
4.2.3.	Revisión del acuerdo .....	235
4.2.4.	Efectos.....	236
4.2.5.	Revocación.....	236
4.3.	Nuevos MASC introducidos por la “Ley de Inversión Social”	237
4.3.1.	Conciliación Contencioso Administrativa.....	238
4.3.2.	Terminación por Mutuo Acuerdo .....	239
4.4.	Silencio positivo de la Administración .....	242
5.	ECUADOR.....	245
5.1.	La consulta tributaria vinculante.....	245
5.1.1.	Sujetos .....	246

TESIS DOCTORAL

5.1.2.	Objeto de la consulta .....	246
5.1.3.	Requisitos .....	247
5.1.4.	Absolución de la consulta .....	248
5.1.5.	Efectos de la consulta .....	248
5.1.6.	Devolución .....	249
5.1.7.	Impugnación .....	249
5.2.	Consultas de valoración sobre precios de transferencia .....	250
5.2.1.	Regulación .....	251
5.2.2.	Oportunidad .....	252
5.2.3.	Contenido de la consulta .....	252
5.2.4.	Plazo para responder .....	253
5.2.5.	Efectos .....	254
5.2.6.	Acuerdos bilaterales .....	255
5.2.7.	Naturaleza jurídica .....	255
5.3.	La Transacción tributaria en Ecuador .....	256
5.3.1.	Consagración normativa .....	256
5.3.2.	Tipos de transacción .....	258
5.3.3.	Materias susceptibles de transacción .....	258
5.3.4.	Materias que no pueden ser objeto de transacción .....	258
5.3.5.	Partes del contrato .....	259
5.3.6.	Efectos frente a terceros .....	260
5.3.7.	Impugnabilidad de los acuerdos transaccionales .....	260
5.3.8.	Requisitos de la solicitud de transacción .....	261
5.3.9.	La Transacción Extraprocesal (TE) .....	261
5.3.10.	La Transacción Intraprocesal (TI) .....	266
5.4.	El desaparecido concordato tributario .....	267
6.	MÉXICO .....	269
6.1.	Constitucionalización de los MASC en México .....	269
6.2.	Los Acuerdos Conclusivos .....	271
6.2.1.	Consagración normativa .....	273
6.2.2.	Procedencia y plazo para solicitar los acuerdos conclusivos .....	273

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

6.2.3.	Principios del procedimiento .....	274
6.2.4.	El rol mediador de la PRODECON .....	275
6.2.5.	Tramitación de la solicitud .....	275
6.2.6.	Efectos del Acuerdo.....	277
6.2.7.	Revisión del Acuerdo.....	277
6.3.	Régimen de Consultas a la Administración .....	277
6.3.1.	Las consultas vinculantes a la Administración .....	278
6.3.2.	Las consultas sobre precios de transferencia en México	280
7.	PERÚ.....	289
7.1.	Constitucionalización de los MASC en Perú .....	290
7.2.	Las consultas a la Administración .....	292
7.3.	Los acuerdos sobre precios de transferencia en Perú.....	297
7.3.1.	Regulación sobre Precios de Transferencia .....	297
7.3.2.	Los acuerdos anticipados de precios (APA´s).....	299
8.	VENEZUELA.....	306
8.1.	MASC preventivos en etapa administrativa .....	307
8.1.1.	Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia en Venezuela. ....	307
8.1.2.	Las consultas tributarias en Venezuela .....	313
8.2.	MASC resolutivos en etapa judicial tributaria .....	316
8.2.2.	El arbitraje tributario en Venezuela.....	324
9.	CONSIDERACIONES FINALES .....	332

**CAPÍTULO VI**

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS  
TRIBUTARIOS EN ESPAÑA**

1.	INTRODUCCIÓN.....	335
2.	MECANISMOS PREVENTIVOS DE CONFLICTOS EN ETAPA ADMINISTRATIVA .....	336
2.1.	Actas con acuerdo (ACA).....	337
2.1.1.	Procedencia .....	337
2.1.2.	Procedimiento .....	338
2.1.3.	Efectos.....	340

## TESIS DOCTORAL

2.1.4.	Naturaleza jurídica.....	340
2.2.	Los acuerdos previos de valoración .....	342
2.2.1.	Características .....	343
2.2.2.	Procedimiento .....	344
2.2.3.	Efectos.....	345
2.2.4.	Naturaleza jurídica.....	345
2.3.	La tasación pericial contradictoria .....	347
2.3.1.	Procedimiento .....	350
2.3.2.	Efectos.....	351
2.3.3.	Naturaleza jurídica.....	351

### **CAPÍTULO VII**

PRESENTACIÓN DE RESULTADOS .....	357
CONCLUSIONES .....	363
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	374

### **ÍNDICE DE FIGURAS**

Figura 1 Niveles del conflicto y mecanismos de solución .....	57
Figura 2: Estructura básica de los nuevos TTA .....	123
Figura 3: Esquema del procedimiento de arbitraje tributario en Venezuela.....	331
Figura 4: Nivel de adopción de los MASC tributarios entre países estudiados (2022) .....	362

### **ÍNDICE DE TABLAS**

Tabla 1: Clasificación de los MASC .....	57
Tabla 2: Diferencias orgánicas de la justicia tributaria antes y después de la Ley 20.322 .....	122
Tabla 3: Diferencias procesales de la justicia tributaria antes y después de la Ley 20.322 .....	124

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Tabla 4: Número y porcentaje de causas terminadas por conciliación (2017-2019) .....	161
Tabla 5: Número de causas terminadas por conciliación por TTA (2017-2019) .....	162
Tabla 6: MASC por etapa de determinación de la obligación tributaria entre países estudiados .....	360
Tabla 7: Valoración del grado de implementación de los MASC en los países estudiados .....	361

TESIS DOCTORAL

**LISTADO DE ABREVIATURAS**

AA: Acto Administrativo

ADR: *Alternative Dispute Resolutions*

APA: *Advance Pricing Agreement*

APV: Acuerdo Previo de Valoración

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)

ATTA: Administrador de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

BOE: Boletín Oficial Español

CA: Corte de Apelaciones

CC: Código Civil de Chile

CCV: Código Civil de Venezuela

CFEUM: Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos

CFF: Código Fiscal de la Federación (México)

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

COT: Código Orgánico Tributario (Venezuela)

CPP: Constitución Política del Perú

CPR: Constitución Política de la República de Chile

CS: Corte Suprema de Justicia de Chile

CSII: Circular del Servicio de Impuestos Internos de Chile

CT: Código Tributario de Chile

CTE: Código Tributario de Ecuador

CTP: Código Tributario Peruano

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

DEDECON: Defensoría de los Derechos de los Contribuyentes

Defensor: Defensor Nacional del Contribuyente

DFL: Decreto con Fuerza de Ley

Director: Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos

DL: Decreto Ley

DO: Diario Oficial de Chile

DR: Director Regional del Servicio de Impuestos Internos

DS: Decreto Supremo

EE.UU.: Estados Unidos de Norteamérica

GPC: *Global Pound Conference*

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos  
Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto al Valor Agregado

LGT: Ley General Tributaria

LIR: Ley de Impuesto a la Renta (Chile)

LPT: Ley de Procedimiento Tributario de la Nación (Argentina)

LRIT: Ley de Régimen Interno Tributario (Ecuador)

MASC: Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias

MARC: Mecanismos Alternativos de Resolución de Conflictos

NGA: Norma General Antielusión.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OECD: *Organisation for Economic Cooperation and Development*

TESIS DOCTORAL

Of: Oficio del Servicio de Impuestos Internos

OMC: Organización Mundial de Comercio

ONU: Organización de las Naciones Unidas

PGR: Procuraduría General de la República (Venezuela)

PRODECON: Procuraduría Del Contribuyente (México)

R: Reglamento

RAV: Reconsideración Administrativa Voluntaria

Res: Resolución

RGI: Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de  
Gestión e Inspección tributaria

RT: Reclamación Tributaria

SENIAT: Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y  
Tributaria (Venezuela)

SII: Servicio de Impuestos Internos de Chile

SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración  
Tributaria (Perú)

SRI: Servicio de Rentas Internas de Ecuador

TC: Tribunal Constitucional de Chile

TGR: Tesorería General de la República de Chile

TPC: Tasación Pericial Contradictoria

TI: Tratado Internacional

TTA: Tribunal Tributario y Aduanero (Chile)

**MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.**

## TESIS DOCTORAL

### RESUMEN INTRODUCTORIO

Los mecanismos alternativos de solución de conflictos (MASC) se han desarrollado ampliamente en el derecho privado bajo la influencia del derecho anglosajón, actuando como vías paralelas o complementarias a la justicia ordinaria, con el objetivo de dar solución a los conflictos por medio de acuerdos con participación activas de las partes.

Existe consenso en la doctrina tributaria sobre la necesidad de avanzar en su utilización, para prevenir o buscar soluciones alternativas a los conflictos tributarios entre contribuyentes y Administración, evitando extender el conflicto con altos costos en recursos y tiempo para las partes.

No existe el mismo consenso al definir los mecanismos en particular que podrían utilizarse en materia tributaria, el problema se presentaría, especialmente, en aquellos que implican mayores grados de disposición del crédito tributario, como el arbitraje y la transacción, donde conceptos como la *indisponibilidad del crédito tributario* o el *principio de legalidad y tipicidad estricta*, configurarían límites materiales para su adopción.

Con todo, la evidencia práctica y la doctrina mayoritaria demuestran la reinterpretación de estos principios, y la adopción de estos mecanismos en derecho tributario es una realidad en el *Common Law* y buena parte de Europa.

En esta investigación se aborda, desde la dogmática jurídica, la situación actual de la normativa que ha implementado los MASC en la solución de los conflictos tributarios en el derecho latinoamericano, considerando en esta oportunidad, como muestra, a los países andinos, en sentido amplio, incluyendo a Argentina, Bolivia, Chile,

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, además, se incluye a México y España.

Los estudios publicados por los autores más calificados no se ocupan suficientemente de la situación actual en el derecho latinoamericano y, cuando lo hacen, es de modo parcial y referida a países y situaciones muy específicas.

Por su parte, en Latinoamérica, la producción de artículos científicos sobre los MASC como alternativas a las vías ordinarias de solución de conflictos tributarios ha sido muy escasa, y su presencia en manuales y textos de estudio de Derecho Tributario, casi inexistente.

Estos esfuerzos, por lo demás, han quedado superados por recientes desarrollos normativos ocurridos en varios países de la región. Los que han sido impulsados por cambios constitucionales y legales que imponen una nueva mirada sobre la relación entre el Estado y los particulares y, además, por la necesidades de hacer frente a los efectos económicos de la pandemia por Covid-19.

Es así, como algunos países, entre ellos Chile, Colombia y Ecuador, han avanzado en la adopción de mecanismos administrativos y judiciales para acelerar la solución conflictos tributarios. Otros, como Venezuela y México, presentan una larga tradición en el uso de estos mecanismos, que será importante visibilizar y actualizar.

En este trabajo se presentan esas experiencias, con el objeto de construir una línea base actualizada que aporte al conocimiento y las futuras investigaciones en una área del derecho tributario en franco desarrollo y de gran importancia para la práctica jurídica.

## TESIS DOCTORAL

Finalmente, se hace un esfuerzo de sistematización de los resultados, intentando identificar, a partir de la experiencia comparada, los mecanismos que podrían ser considerados para el sistema de solución de conflictos tributarios en Chile.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **DESCRIPCIÓN DE OBJETIVOS Y METODOLOGÍA**

El objeto de la investigación se centra en realizar un estudio dogmático-jurídico comparado del estado actual de la adopción de los mecanismos alternativos de solución de conflictos tributarios (MASC), en la normativa tributaria interna, tanto en etapa administrativa como judicial en Chile, Latinoamérica y España.

Especialmente, se analizará la adopción de estos mecanismos dentro del sistema de solución de conflictos tributarios chileno, donde recientemente la Ley 21.032 de 2017 y la Ley 21.210 de 2020, han incorporado los MASC en etapas administrativas y judiciales, aún en proceso de implementación. Asimismo, se estudiará el avance que han tenido estos mecanismos en el derecho comparado, mediante una muestra de países latinoamericanos, identificados como países andinos, en un sentido amplio, Argentina, Bolivia, Perú, Colombia, Ecuador y Venezuela. Además, se revisará la situación en esta materia de México y España, por la influencia que han tenido en el desarrollo del derecho latinoamericano en general, y en el derecho tributario en particular.

No se considera, en el objeto de esta investigación, la solución de conflictos tributarios internacionales.

Para orientar el estudio de este objeto, en realidades y contextos normativos muy diversos, nos hemos propuesto las siguientes preguntas de investigación; ¿Qué se entiende por MASC en sentido general y cuál ha sido su alcance en materia tributaria? ¿Qué motivos han favorecido la utilización de los MASC en materia tributaria y qué principios han impedido su mayor utilización? ¿Qué avances ha habido en la utilización de los MASC en el derecho tributario chileno? ¿Qué países de los estudiados presentarían

## TESIS DOCTORAL

mayores avances en la incorporación de los MASC en materia tributaria? y ¿Qué mecanismos de la experiencia comparada podrían ser considerados en nuevas investigaciones para su adopción en la legislación chilena?

Para abordar estas preguntas, en esta investigación se han seguido los métodos propios de la dogmática jurídica, con un enfoque exploratorio y comparado, recurriendo a las fuentes normativas de los ordenamientos jurídicos en los países de la muestra, a la bibliografía disponible sobre el tema y a diversos artículos doctrinarios. Se utilizó la base de datos Tirant lo Blanch y buscadores como Google Académico.

El trabajo se presenta estructurado en siete capítulos y unas conclusiones finales.

En el capítulo primero se establece el contexto y marco conceptual de los MASC en general, el contenido del acrónimo y su utilización. Además, se presentan las clasificaciones más utilizadas para ellos, y se estudia en particular las características de los principales mecanismos.

En el capítulo segundo se analiza el desarrollo de los MASC en el campo tributario, los motivos para su utilización y su relación con los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario, en cuanto han sido límites materiales para su avance en el derecho tributario.

En el capítulo tercero se realiza una introducción al sistema de solución de conflictos tributarios en Chile, tanto en etapa administrativa como judicial, presentando en detalle la creación de los tribunales tributarios y el procedimiento general de reclamaciones

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

que se sustancia ente ellos. Todo con el objeto de dar contexto al estudio de los MASC en el siguiente capítulo.

El capítulo cuarto se dedica al análisis de los recientes desarrollos normativos que han impulsado los MASC en el sistema tributario chileno, especialmente la Ley 21.039 de 2017 y la Ley 21.210 de 2020. Estas normas regulan, en los procedimientos tributarios, la conciliación y el avenimiento extrajudicial. Además, crean la Defensoría del Contribuyente que permitirá llevar a cabo procesos de mediación en conflictos tributarios.

En el capítulo quinto se busca establecer el avance de los MASC en la solución de conflictos tributarios en Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador, México, Perú y Venezuela. Acorde al enfoque exploratorio de esta investigación, se busca identificar y presentar los mecanismos que en la normativa vigente se contemplan -en etapa administrativa o judicial- sin efectuar ahora una valoración de su aplicación práctica o efectividad.

En los mismos términos del capítulo anterior, en el capítulo sexto se presenta la situación de los MASC en el sistema de solución de conflictos tributarios de España.

En el capítulo séptimo, se presentan los resultados de la indagación realizada en los países señalados, sistematizando los mecanismos encontrados de acuerdo las categorías más recurrentes y a la etapa del procedimiento de determinación de la obligación tributaria en que se aplican.

Finalmente, se presentan las conclusiones del trabajo intentando dar respuesta a las preguntas de investigación propuestas inicialmente.

## TESIS DOCTORAL

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

**CAPÍTULO I**

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS  
DELIMITANDO DEL OBJETO DE ESTUDIO**

**1. INTRODUCCION**

En el presente capítulo nos dedicaremos a los aspectos generales de los mecanismos alternativos de solución de conflictos. Tendrá por objeto establecer el marco conceptual en que se desenvuelven los sistemas alternativos de resolución de conflictos en la actualidad y las definiciones previas que permitan precisar el objeto de estudio de la presente investigación referida a los MASC en materia tributaria, en adelante, MASC, también conocidos como ADR's por sus siglas en inglés *Alternative Dispute Resolutions*.

Primero se presentará el desarrollo que han tenido en los MASC en general en el derecho contemporáneo y se revisarán las definiciones y clasificaciones esenciales para introducirnos en esta temática.

En capítulos posteriores estudiaremos cuáles de ellos son utilizados en los diferentes sistemas tributarios para resolver las contiendas con la Administración Tributaria (en adelante, “la Administración”).

## **2. CONTEXTO Y MARCO CONCEPTUAL**

### **2.1. Desarrollo y expansión de los MASC en el Siglo XX**

Existe consenso en que el uso de mecanismos alternativos de solución de conflictos no es una creación moderna, instituciones como el arbitraje han estado presente desde la antigüedad en la solución de disputas de todo tipo.

Muchas de esas formas de solución de conflictos ya se contemplaban en el derecho antiguo desde el cual los heredamos en los sistemas modernos. Según nos recuerda FERNÁNDEZ DE BUJAN, en la República Romana se reconocía la distinción entre conflictos o contiendas no contenciosas y litigios, pudiendo las primeras ser resueltas por arbitraje, conciliación o mediación y reservando las segundas para su conocimiento por los magistrados provistos de jurisdicción.

*La lesión de los derechos ajenos, su no reconocimiento, las divergencias de opinión sobre la interpretación de las disposiciones contenidas en una norma jurídica o sobre el ejercicio de las facultades propias de los derechos subjetivos, superada la etapa de la autodefensa, desemboca, de forma natural, desde los tiempos más remotos, en la petición de amparo y reparación ante un órgano imparcial de la propia comunidad política o ante un árbitro o tribunal arbitral elegido, de común acuerdo, por las partes en conflicto. (...) La contienda o controversia entre las partes se sustancia, desde los primeros*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*tiempos, por la vía del proceso, el arbitraje, la mediación, la transacción o la conciliación*<sup>1</sup>.

Aunque su denominación moderna como Mecanismos Alternativos para la Solución de Conflictos (MASC o ADR), utilizada para designar a algunas de esas instituciones, y otras creadas con posterioridad, en cuanto sirven a las partes para extraer un asunto del conocimiento de los tribunales ordinarios de justicia, tardaría en aparecer miles de años.

Se puede apreciar que el desarrollo de los MASC, incluso del arbitraje, que había tenido un desarrollo más temprano de la mano del comercio internacional, adquirió mayor preponderancia en la solución de asunto civiles y comerciales desde mediados del Siglo XX, en el sistema anglosajón. En este sentido, NIEVA-FENOLL, catedrático de Derecho Procesal de la Universidad de Barcelona, sostiene que “el boom de los ADR se produce sobre todo en los años ochenta del siglo pasado tras la *Pound Conference* de 1976”<sup>2</sup>, en un intento de desjudicializar algunas materias, evitando largos y costosos procesos judiciales. Atribuyendo el desarrollo que tuvieron en el modelo anglosajón a lo que él considera, paradójicamente, los

---

<sup>1</sup> FERNÁNDEZ DE BUJÁN, F. A., “Conflicto, Controversia, Contraposición, Contienda, Polémica, Oposición: Proceso y Litigio”, *Revista de Derecho UNED*, vol. 10, 2012, (Ensayo de Humanidades), pp. 177 y 178/, fecha de consulta 29 abril 2021, en <http://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/11095>.

<sup>2</sup> La *Global Pound Conference* (GPC) de 1976, fue convocada por Warren E. Burger, el presidente del Tribunal Supremo de los Estados Unidos, oficialmente titulada “Conferencia Nacional sobre las causas del descontento popular con la Administración de Justicia.”. Entre 2016 y 2017 se desarrolló una nueva serie de conferencias, cuyo objetivo fue “Dar forma al futuro de la resolución de disputas y mejorar el acceso a la justicia” convocada por el Instituto Internacional de Mediación (IMI). Esta serie de conferencias, especialmente la de 1976, suelen asociarse al origen de los movimientos en pro de la masificación del uso de los ADR. Sobre la historia y el legado de las *Pound Conferences* véase: FARKAS, B.; TRAUM, L., *The History and Legacy of the Pound Conferences*, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2017, p. 684, fecha de consulta 1 mayo 2021, en <https://papers.ssrn.com/abstract=2968653>.

## TESIS DOCTORAL

defectos de éste, entre ellos; el sistema de jurados<sup>3</sup>, los altos costos de los honorarios de los abogados y una creciente acumulación de causas en el sistema.

*No se puede hablar realmente de una cultura de pacto de origen anglosajón, ni tampoco de una mayor facilidad para resolver los conflictos pacíficamente. Simplemente, los defectos del sistema judicial estadounidense han favorecido que sea así<sup>4</sup>.*

Para BARONA VILAR los inicios del movimiento en favor del uso de los ADR en EE. UU. comenzaron en los años treinta o cuarenta del Siglo pasado. En su opinión, numerosos factores influyeron:

*La crisis de 1929, la depresión de los años treinta, la intervención en las dos guerras mundiales, y la inestable situación laboral, penitenciaria, migratoria, económica y social producida en esa década –no en vano el impulso inicial de estos medios se produce en esencia en los ámbitos penitenciario y laboral<sup>5</sup>.*

---

<sup>3</sup> Este autor plantea no olvidar que en el sistema norteamericano muchos procesos civiles son resueltos por medio de jurados, de acuerdo a la VII Enmienda de la Constitución, cuyas decisiones son “verdaderamente imprevisibles” y sería por esto que los juristas americanos impulsaron el *Mandatory Binding Arbitration*, que no es otra cosa, que una cláusula de sumisión expresa a un arbitraje en los contratos (el compromiso arbitral), “Esa es la razón central de la inclinación por este medio alternativo: la elusión del jurado y sus no pocas veces sorprendentes veredictos” y no el evitar costes, pues señala que, muchas veces, los juicios arbitrales suelen ser tanto o más caros que los procesos judiciales.

NIEVA-FENOLL J., “Mediación y Arbitraje: ¿Una Ilusión Decepcionante?”, en MERCADO, R., *La mediación como método para la resolución de conflictos.*, ed. Dykinson, SL, 2017, p. 15-27. Fecha de consulta 20 de abril de 2020 en [https://books.google.es/books?id=iehGDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?id=iehGDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 18.

<sup>5</sup> BARONA VILAR, S., “Integración de la mediación en el moderno concepto de Acceso a Justice”, *Revista para el Análisis del Derecho*, 2014, p. 5, fecha de consulta, 20 de Abril de 2021 en [WI2R3H6Y/Vilar%20-%20Integración%20de%20la%20mediación%20en%20el%20moderno%20concepto.pdf](https://www.wi2r3h6y.com/Vilar%20-%20Integración%20de%20la%20mediación%20en%20el%20moderno%20concepto.pdf).

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Todo ello habría generado un gran aumento de la litigiosidad y complejidad de los conflictos, y habría puesto en evidencia la inoperancia del sistema de justicia tradicional estatal ocasionando el colapso de los órganos jurisdiccionales civiles y penales, aumentando un sentimiento creciente de falta de medios adecuados para resolver las controversias, disputas o diferencias existentes. Así, aunque los cauces que integran los ADR eran “viejos” conocidos, no se puede dudar que “como movimiento” encontró un campo adecuado en los Estados Unidos.

Para CAPELETTI, las bases teóricas del desarrollo de los ADR, que él define como “aquellos mecanismos que intentan resolver disputas, principalmente al margen de los tribunales, o mediante medios no judiciales”<sup>6</sup> se encontrarían en los movimientos teóricos que surgen a partir de una reacción al extremo *formalismo jurídico* predominante en EE.UU. y Europa, y que identificaban al derecho como un “sistema de normas” producidas por el estado que, en su opinión, sobre simplificaban la realidad, siendo el movimiento del “realismo jurídico” o “escepticismo normativo”, de finales del siglo XIX, una reacción a ese modelo formalista, alcanzando su punto más extremo en el movimiento conocido como *Critical Legal Studies* el que atribuye “total indeterminación a las normas legislativas o judiciales”<sup>7</sup>.

CAPELETTI considera que el moderno movimiento de *acceso a la justicia*, (al que se le suele atribuir el desarrollo de los ADR), se movería entre ambas posiciones -realista y formalista- logrando una

---

<sup>6</sup> CAPPELETTI, M., “Alternative Dispute Resolution Processes within the Framework of the World-Wide Access-to-Justice Movement”, *The Modern Law Review*, vol. 56, 3, 1993, fecha de consulta 2 mayo 2021, en <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-2230.1993.tb02673.x>. p. 282. Disponible en <https://www.jstor.org/stable/1096668> consultado el 3 de diciembre de 2021.

<sup>7</sup> *Ibid.*, p. 282.

## TESIS DOCTORAL

visión más completa de la complejidad de la sociedad y una visión más contextualizada del derecho que, sin dejar de lado la importancia de las normas, las considera un elemento más a tener presente, pero no el más importante, el principal elemento a considerar serían las personas y sus circunstancias, en palabras del propio autor; “la gente y sus circunstancias culturales, económicas y psicológicas”<sup>8</sup>.

En el mismo sentido, para BARONA VILAR el movimiento de las ADR´s se encauzó en el mundo anglosajón con el movimiento de *libre acceso a la justicia*, dirigido a la búsqueda de alternativas a los tribunales, alternativas que no siempre fueron nuevas, y que pretendían que todos tuvieran la posibilidad de acceder a algún medio que hiciera posible conseguir una solución efectiva a sus conflictos, considerando la naturaleza y proporcionalidad del medio alcanzado<sup>9</sup>. Para esta autora, estos movimientos pro-ADR´s también tuvieron detractores que tildaban de “triviales” las soluciones ADR frente al proceso judicial, generando un desprestigio de la función social de los tribunales de justicia. Sin embargo, con el paso de los años, y su gran adopción en el sistema Norteamericano, las opiniones disidentes fueron quedando aisladas, y hoy son una realidad extendida en los sistemas jurídicos anglosajones, europeos continentales y latinoamericanos<sup>10</sup>.

En efecto, el éxito que ha tenido durante el Siglo XX el uso de los MASC en materias civiles y comerciales, especialmente en el sistema anglosajón, ha hecho que en las diferentes legislaciones se extendiera cada vez más su aplicación a otras áreas del derecho y de

---

<sup>8</sup> *Ibid.*, p. 283.

<sup>9</sup> BARONA VILAR, S., “Las ADR en la justicia del siglo XXI, en especial la mediación”, *Revista de derecho (Coquimbo)*, vol. 18, 1, 2011, Universidad Católica del Norte, pp. 191 y ss.

<sup>10</sup> Importante en este esfuerzo ha sido el trabajo de la Comisión de Naciones Unidas para la unificación del derecho mercantil internacional (CNUDMI) en desarrollar la “Ley Modelo sobre Arbitraje Comercial Internacional” de 1985.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

la sociedad. Impulsado por el desarrollo del arbitraje y la negociación, en base a los postulados de la llamada *Escuela de Negociación de Harvard*, que encuentra su base teórica en la obra de 1980 “*Getting a Yes*” (Obtenga el sí) de FISHER, URY y PATTON<sup>11</sup> y que desarrolló un nuevo enfoque, basado en “personas, intereses, alternativas y criterios”, alejándose de la negociación basada en “las posiciones” de las partes, que definían a la visión clásica de negociación.

El éxito de esta escuela de pensamiento, se puede apreciar en que actualmente la mayor parte de la doctrina reconoce un lugar destacado a “la negociación” como un ADR en sí mismo, a la par de los más reconocidos y regulados; Mediación, Conciliación y Arbitraje, aun cuando presenta características jurídicas muy distintas, y carece, en muchos casos, de bases normativas en los distintos sistemas, como se explicará más adelante.

Así, el uso los MASC se ha extendido tanto vertical como horizontalmente, yendo más allá de la solución convencional y voluntaria preventiva de conflictos (legislaciones como la chilena, mexicana, colombiana o peruana, han optado en determinados casos por imponer a las partes recurrir a ellos de forma obligatoria como instancias previas o coetáneas a los procedimientos judiciales), incluso, confiriendo a los jueces de la causa respectiva un rol activo en su implementación<sup>12</sup>, y abordando nuevas materias en las que, al

---

<sup>11</sup> FISHER, R.; URY, W. L.; PATTON, B., *Getting to Yes: Negotiating Agreement Without Giving In*, Ed. Penguin, 2011.

<sup>12</sup> Dando lugar a la clasificación entre MASC judiciales y extrajudiciales. En este sentido el artículo 262 del CPC chileno establece que: “En todo juicio civil, en que legalmente sea admisible la transacción, con excepción de los juicios o procedimientos especiales de que tratan los Títulos I, II, III, V y XVI del Libro III, una vez agotados los trámites de discusión y siempre que no se trate de los casos mencionados en el artículo 313, el juez llamará a las partes a conciliación y les propondrá personalmente bases de arreglo. (...)”

El llamado a conciliación no obsta a que el juez pueda, en cualquier estado de la causa, efectuar la misma convocatoria, una vez evacuado el trámite de contestación de la demanda”.

## TESIS DOCTORAL

haber un interés público o superior comprometido, se pensaba que quedarían excluidas de las soluciones autocompositivas, donde tradicionalmente se ponen en juego solo bienes e intereses privados de los que las partes podían disponer libremente. Hoy, sin embargo, el uso de los MASC se extiende naturalmente a los asuntos de familia<sup>13</sup>, laborales<sup>14</sup>, penales<sup>15</sup> y tributarios, entre otros<sup>16</sup>. Tal ha sido su éxito, que legislaciones como la colombiana y mexicana les han asignado rango constitucional, a la par de la justicia ordinaria.

### 3. UTILIZACIÓN DEL CONCEPTO “MASC”

Múltiples definiciones se han dado para los mecanismos alternativos que utilizan las partes para solucionar sus conflictos, comúnmente comprendidos bajo el acrónimo MASC o ADR, para su

---

A mayor abundamiento, el artículo 263 establece que: “El juez obrará como amigable componedor. Tratará de obtener un avenimiento total o parcial en el litigio. Las opiniones que emita no lo inhabilitan para seguir conociendo de la causa.

<sup>13</sup> Véase: RIVEROS FERRADA, C., “Los mecanismos alternativos de solución de conflictos como manifestación de la autonomía privada en el Derecho familiar chileno, a propósito de la Ley N° 19.947 y la Ley N° 19.968”, *Revista Familia y Derecho*, N°1, 2017, fecha de consulta en [https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-00122019000100415](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122019000100415).

<sup>14</sup> Véase: Organización de Estados Americanos, *Métodos alternativos de resolución de conflictos en los sistemas de justicia de los países americanos*, Grupo Especial encargado de dar cumplimiento a las Recomendaciones de las Reuniones de Ministros de Justicia o de Ministros o Procuradores Generales de las Américas, GE/REMJA/doc.77/01, 3 de diciembre 2001, fecha de consulta 22 abril 2021, en [https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/1149/dt\\_149.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/1149/dt_149.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

<sup>15</sup> Véase: CARNEVALI R., R., “Mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia penal en Chile. Una propuesta de lege ferenda”, *Ius et Praxis*, vol. 25, 1, 2019, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, fecha de consulta 29 abril 2021, en [http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S0718-00122019000100415&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0718-00122019000100415&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

<sup>16</sup> Véase: ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, *Revista Derecho del Estado*, 37, 2016, fecha de consulta 22 abril 2021, en <http://uexternado.metarevistas.org/index.php/derest/article/view/4773>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

sigla en inglés. Existe consenso en que bajo estas expresiones se designa a las diversas opciones disponibles en cada sistema para que las partes en conflicto logren, prevenir o resolver sus diferencias en forma paralela o alternativa a la vía jurisdiccional tradicional.

Para LANDERO, la expresión “mecanismos alternativos de solución de conflictos” o “métodos alternos para la resolución de controversias”, se han usado para designar las diversas opciones disponibles para las partes en conflicto, con el propósito de resolver los diferendos que, eventualmente, puedan surgir entre ellas, como alternativa a la vía meramente jurisdiccional. “Los medios alternativos consisten en diversos procedimientos mediante los cuales las personas puedan resolver sus controversias, sin necesidad de una intervención jurisdiccional, y consisten en la negociación (autocomposición), mediación, conciliación y el arbitraje (heterocomposición)”<sup>17</sup>.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, los define como “aquellos procedimientos que permiten resolver conflictos o disputas con independencia del sistema judicial de forma pacífica y jurídicamente admisible, dando una prevalencia a la autonomía de las propias partes”. Agregando que los “ADR son los sistemas autocompositivos o heterocompositivos de resolución de conflictos, ajenos a la jurisdicción”<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> LANDERO CORNELIO, E., “Los mecanismos alternativos de solución de controversias como derecho humano”, *Barataria. Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales*, 17, 2014, p. 5, fecha de consulta 15 febrero 2022, en <https://revistabarataria.es/web/index.php/rb/article/view/57>. Fecha de consulta 3 de mayo de 2021, en <https://revistabarataria.es/web/index.php/rb/article/view/57/56>

<sup>18</sup> Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (72/2013). Citada por BARONA VILAR, S., “Las ADR en la justicia del siglo XXI, en especial la mediación”, ob. cit.,.

## TESIS DOCTORAL

En cuanto a la definición de ADR, el diccionario de *Legal Information Institute*, de la Facultad de Derecho de la universidad de Cornell, los ha definido de la siguiente manera:

*“La resolución alternativa de disputas ("ADR") se refiere a cualquier medio de resolver disputas fuera de la sala del tribunal. La ADR generalmente incluye evaluación neutral temprana, negociación, conciliación, mediación y arbitraje. A medida que las crecientes colas en los tribunales, los crecientes costos de los litigios y los retrasos continúan afectando a los litigantes, más estados han comenzado a experimentar con programas de ADR. Algunos de estos programas son voluntarios; otros son obligatorios.”*<sup>19</sup>

Una tarea que debemos atender para delimitar el objeto de estudio de esta investigación, tiene que ver con la nomenclatura utilizada para designar a este conjunto de mecanismos o procedimientos jurídicos, que la doctrina ampliamente denomina Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos y su acrónimo (MASC), para entender si ellas encierran o no diferencias sustantivas significativas y, en segundo lugar, cuáles serían aquellos que para el presente trabajo nos van a interesar.

Si bien, el acrónimo MASC parece ser el más extendido en la literatura castellana, la denominación y su significado entre los autores en los distintos sistemas jurídicos es muy amplia, (medios, métodos, mecanismos, modalidades etc.), también hay diferencias en cuanto lo que buscan solucionar (conflictos, controversias, contiendas etc.), especialmente en los sistemas latinoamericanos y en España.

---

<sup>19</sup> CORNELL LAW SCHOOL, L. I. I., “WEX, Diccionario y Enciclopedia Legal de acceso abierto”, <https://www.law.cornell.edu/wex>, 2021, fecha de consulta 1 mayo 2021, en [https://www.law.cornell.edu/wex/alternative\\_dispute\\_resolution](https://www.law.cornell.edu/wex/alternative_dispute_resolution).

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En el modelo anglosajón y en la normativa común Europea, parece mucho más extendida y uniforme la voz ADR, (ADR's para el plural), denominación que conserva desde su masificación en la década del 70 del siglo pasado.<sup>20</sup> Si bien, no resulta fácil identificar cuando se empezó a utilizar esta denominación, es en esta década en que autores como CAPPELLETI identifican iniciativas concretas para masificar la búsqueda de soluciones a los conflictos fuera de la vía judicial.<sup>21</sup>

A nivel europeo, la normativa común utiliza el concepto de “Modalidades Alternativas para la Solución de Conflictos” para referirse a ellos. Esta opción se adopta en el año 2002 con la formulación del “*Libro Verde sobre las modalidades alternativas de solución de conflictos en el ámbito del derecho civil y mercantil*”, de la que creemos deriva el uso del acrónimo MASC, ampliamente extendido en la doctrina moderna y el más utilizado en la bibliografía

---

<sup>20</sup> En la doctrina aparece la denominación ADR de manera constante y homogénea. Sobre el desarrollo y masificación del uso de los ADR en EE.UU durante la década del 70, véase EDWARDS, H. T., “Alternative Dispute Resolution: Panacea or Anathema?”, *Harvard Law Review*, vol. 99, 3, 1986, The Harvard Law Review Association, fecha de consulta 24 abril 2021, en <https://www.jstor.org/stable/1341152>. Sobre las estrategias seguidas para su institucionalización y desarrollo, EDELMAN, P. B., “Institutionalizing Dispute Resolution Alternatives”, *Justice System Journal*, vol. 9, 1984, fecha de consulta en <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/jusj9&id=136&div=&collection=>. Sobre el desarrollo y comparación del sistema de ADR usado en Irlanda, Reino Unido y EEUU véase TEAGUE, P.; ROCHE, W.; CURRIE, D.; GORMLEY, T., “Resolución alternativa de disputas en Irlanda y el modelo estadounidense”, *ILR Review*, vol. 73, 2, 2020, SAGE Publications Inc, fecha de consulta 24 abril 2021, en <https://doi.org/10.1177/0019793919872448>.

<sup>21</sup> Para CAPPELLETTI: “El proceso alternativo de disputas es un área en la que la Fundación Ford desarrolló un programa pionero ya en 1978, que lanzó una amplia búsqueda de lo que se denominó “nuevos enfoques para la resolución de conflictos”, que tratan particularmente “Disputas complejas de política pública”, “disputas regulatorias”, “disputas que surgen de programas de asistencia social”, todos los cuales estaban destinados a encontrar formas de manejar las disputas fuera del sistema formal” (traducción propia). CAPPELLETTI, M., “Alternative Dispute Resolution Processes within the Framework of the World-Wide Access-to-Justice Movement”, ob. cit., p. 287. Disponible en <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-2230.1993.tb02673.x>, accedido con fecha 02 de Mayo de 2021.

## TESIS DOCTORAL

en español. Pese al encabezado, en el texto del Libro Verde se opta expresamente por utilizar en el documento como sinónimo el acrónimo ADR.

En la “Síntesis inicial” del Libro Verde se establece que “Las modalidades alternativas de solución de conflictos en el ámbito del derecho civil y mercantil que, en adelante y por las necesidades inherentes al Libro Verde y por convención se denominarán "ADR" por *Alternative Dispute Resolution*”<sup>22</sup>.

Posteriormente, en el año 2008, la Directiva Europea que regula “La Mediación en asuntos civiles y comerciales”, referida a asuntos transfronterizos, utiliza el término ADR en su versión en inglés y mantiene el de “modalidades alternativas de solución de conflictos” para sus otras versiones<sup>23</sup>. De todas formas, hacemos notar que la normativa europea citada utiliza ambas denominaciones siempre como sinónimas.

Sin embargo, la doctrina ha introducido diversas definiciones para el acrónimo MASC, especialmente en España, donde no parece haber consenso y una sola voz para designarlos, entre las distintas definiciones que le han dado los autores se puede mencionar a BLANCO CARRASCO que se refiere a ellos como ADR o “Sistemas alternativos de resolución de conflictos” por considerar ésta la traducción española más adecuada para ADR<sup>24</sup> y la que se utiliza en

---

<sup>22</sup>, COMISIÓN EUROPEA “Libro Verde sobre las modalidades alternativas de solución de conflictos en el ámbito del derecho civil y mercantil”, p. 5. “EUR-Lex - 52002DC0196 - ES - EUR-Lex”, p. 5, fecha de consulta 24 abril 2021, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52002DC0196>.

<sup>23</sup> DIRECTIVA 2008/52/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO en “EUR-Lex - 32008L0052 - EUR-Lex”, fecha de consulta 24 abril 2021, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE-IT-ES/TXT/?from=EN&uri=CELEX%3A32008L0052&qid=1619256139442>.

<sup>24</sup> BLANCO CARRASCO, M. B., *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos: Una visión jurídica*, Editorial Reus, 2018, p. 13.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

la normativa europea<sup>25</sup>; En sentido similar, ANDRÉS AUCEJO los denomina “Sistemas de resolución alternativa de conflictos”<sup>26</sup>, manteniendo para ellos, indistintamente, los acrónimos MASC o ADR. En el mismo sentido, y destacando su carácter de “sistemas” SAN CRISTOBAL REALES hace mención de ellos como “Sistemas alternativos de resolución de conflictos”<sup>27</sup>.

El profesor CHICO DE LA CÁMARA, se refiere a ellos como “Medidas alternativas de solución de conflictos”<sup>28</sup>. En un sentido similar TROYA JARAMILLO los denomina “Medios alternativos de solución de conflictos”<sup>29</sup>. DOMINGOZ por su parte, los llama “Métodos de resolución alternativa de conflictos”<sup>30</sup>. ORTUÑO, ya no habla de “conflictos” sino de “controversias” y los define como “Medios alternativos de resolución de controversias”, sin embargo, este autor, durante su excelente trabajo sobre el impacto de los ADR en la

---

<sup>25</sup> Sin embargo, y como se ha analizado la normativa europea utiliza el término “modalidades alternativas de solución de conflictos” de la que creemos deriva el ampliamente usado acrónimo MASC.

<sup>26</sup> ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, ob. cit.,

<sup>27</sup> REALES, S. S. C., “Sistemas alternativos de resolución de conflictos: negociación, conciliación, mediación, arbitraje, en el ámbito civil y mercantil”, *Anuario jurídico y económico escurialense*, 46, 2013, Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, fecha de consulta 25 abril 2021, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4182033>.

<sup>28</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.; *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el Sistema Tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, Madrid, 2015.

<sup>29</sup> TROYA JARAMILLO, J. V., “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional (Tema Central)”, 2004, Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, fecha de consulta 23 mayo 2022, en <http://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/1587>.

<sup>30</sup> DOMINGOS, F. J. N., “Los métodos de resolución alternativa de conflictos tributarios: nuevas tendencias dogmáticas”, 2012, de Extremadura, Cáceres, fecha de consulta 10 mayo 2021, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=39764>.

## TESIS DOCTORAL

modernización de la justicia europea usa, alternativamente, Medios, Métodos y ADR<sup>31</sup>.

Otros autores ponen el acento en su carácter extrajudicial, en este sentido; SALINAS LÓPEZ los denomina “Mecanismos de resolución extrajudicial de conflictos”<sup>32</sup>. Así también, PAZ LLOVERAS los llama “Mecanismos extrajudiciales de solución de conflictos”<sup>33</sup>.

Se puede apreciar entonces, una gama muy amplia de formas para designar a los MASC en la doctrina española, sin embargo, todos los autores y autoras citados, hacen sinónimos estos mecanismos a los ADR y mayoritariamente usan el acrónimo MASC, y no se aprecian diferencias significativas entre ellos en cuanto a su contenido. Destacando entre ellos, casi unánimemente; La Negociación, La Mediación, La Conciliación y el Arbitraje. Además de otras formas particulares como el Ombudsman figura que no alcanza la misma transversalidad y tratamiento en la doctrina.

### 3.1. La voz “MASC” en Latinoamérica

En Latinoamérica el acrónimo comúnmente utilizado es el de MASC, difiriendo los autores en su definición exacta. También se ha utilizado el acrónimo MARC (Perú).

---

<sup>31</sup> ORTUÑO MUÑOZ, P., “Panorama de Los Medios Alternativos de Resolución de Controversias, y su Impacto en la Modernización de la Justicia”, *Revista Jurídica de Cataluña*, vol. 1, 2016, fecha de consulta 18 marzo 2019, en <http://www.nmi-mediation.nl/english/welcome.php>.

<sup>32</sup> LOPEZ, A. M. S., “Los métodos de resolución extrajudicial de conflictos. Análisis e impacto de la mediación transfronteriza en el ámbito de la unión europea”, 2017, UNED, España, fecha de consulta 19 abril 2021, en [https://www.google.com/search?q=que+es+el+URL&rlz=1C1CHBD\\_esCL911CL912&oq=que+es+el+URL&aqs=chrome..69i57j0i20i263j0l8.4494j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8](https://www.google.com/search?q=que+es+el+URL&rlz=1C1CHBD_esCL911CL912&oq=que+es+el+URL&aqs=chrome..69i57j0i20i263j0l8.4494j0j15&sourceid=chrome&ie=UTF-8).

<sup>33</sup> PAZ LLOVERAS, E.; ASOCIACIÓN ESPAÑOLA PARA EL DERECHO Y LA ECONOMÍA DIGITAL, *Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales de Solución de Conflictos en España*, AENOR, Madrid, 2002.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### a) En Argentina

En Argentina, MARTINOLI, una de las autoras que más ha trabajado la temática en Latinoamérica, usa en un sentido amplio “Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC)” y señala además que estos son “conocidos en inglés como *Alternative Dispute Resolution (ADR)*” tratando como sinónimos ambos acrónimos, como lo hace la doctrina mayoritaria<sup>34</sup>. Sin embargo, esa definición en el país no es tan uniforme, los autores, al igual que ocurría en España, mantienen el acrónimo, pero difieren en su contenido, incluso en una misma obra se pueden utilizar distintas variaciones de su significado<sup>35</sup>.

SALASSA BOIX, utiliza también el acrónimo MAPRC, para referirse a ellos como Mecanismos Alternativos para la Prevención y Resolución de Conflictos. Que, aunque más preciso, no se encuentra muy extendido, posiblemente por su difícil pronunciación<sup>36</sup>.

### b) En Perú

---

<sup>34</sup> MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá, 2017, p. 17, fecha de consulta 20 septiembre 2021, en [https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv\\_I\\_Premio\\_Martinoli.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf).

<sup>35</sup> Así, por ejemplo; GARCIA ARAOZ en la obra titulada “*Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria*”, en su desarrollo los denomina “Mecanismos alternativos de resolución de controversias” GARCÍA ARAOZ, L.; MARTINOLI, C., *Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria*, AFIP, Buenos Aires, 2009, fecha de consulta 25 abril 2021, en <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C05.pdf>.

<sup>36</sup> SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios: un análisis de la normativa argentina vigente”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, vol. 1, 157, 2020, fecha de consulta 30 abril 2021, en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/15233>.

## TESIS DOCTORAL

En Perú MANRIQUE los define como “Medios alternativos de solución de conflictos”<sup>37</sup>. Para otros autores como HIDALGO, ORTIZ, LOBATÓN, HUAMANÍ y MEZONES se trataría de “Mecanismos alternativos para la solución de controversias”<sup>38</sup>. También hay quienes han usado la sigla MARC para aquellos Medios de Resolución de Conflictos que el legislador ha institucionalizado al margen de la vía judicial, reservando MASC para una idea más amplia de mecanismos sociales no necesariamente regulados o en una etapa previa a su regulación, como es el caso de DÍAZ HONORES<sup>39</sup>, y en el mismo sentido FRANCISKOVIC INGUNZA<sup>40</sup> utiliza el acrónimo MARC.

### c) En Colombia

En Colombia el legislador utiliza el término “Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos” desde la Ley de Arbitraje N°1563 de 2012<sup>41</sup>, donde además se define al arbitraje como un

---

<sup>37</sup> CERVANTES, J. A. M., “El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú”, *J. A.*, vol. 2, 2, 2014.

<sup>38</sup> HIDALGO-SALAS, D.; ORTIZ-PÉREZ, C.; LOBATÓN-FLORES, J.; HUAMANÍ-ÑAHUINLLA, P.; MEZONES-HOLGUÍN, E., “Mecanismos alternativos para la solución de controversias en el contexto de los derechos en salud: experiencia peruana desde el centro de conciliación y arbitraje de la Superintendencia Nacional de Salud”, *Revista Peruana de Medicina Experimental y Salud Pública*, vol. 33, 3, 2016, Instituto Nacional de Salud, fecha de consulta 2 mayo 2021, en [http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1726-46342016000300025&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1726-46342016000300025&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

<sup>39</sup> HONORES, J. D., “Los Principios del Arbitraje como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos”. Fecha de consulta 25 abril 2021, en <http://agnitio.pe/2019/11/25/los-principios-del-arbitraje-como-medio-alternativo-de-resolucion-de-conflictos/>.

<sup>40</sup> FRANCISKOVIC INGUNZA, B., “Qué son los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (MARC’s), por Beatriz Franciskovic Ingunza”, 2019, fecha de consulta 3 mayo 2021, en <https://lpderecho.pe/mecanismos-alternativos-resolucion-conflictos-marcs/>.

<sup>41</sup> Artículo 1° de la Ley 1563 de 2012 “Por medio de la cual se expide el Estatuto de Arbitraje Nacional e Internacional y se dictan otras disposiciones”, y que tiene su antecedente en la Ley 23 de 1991 “Por medio de la cual se crean otros *mecanismos* para descongestionar los Despachos Judiciales” y que, entre otras materias, regula la Conciliación y el Arbitraje.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

MASC. Entendemos que es por este motivo que los órganos oficiales y la doctrina colombiana están contestes en utilizar esta definición<sup>42</sup>.

### **d) En México**

En México, ha sido la propia Constitución Política de los Estados Mexicanos quien ha establecido la denominación “Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias”, y se utiliza ampliamente por la doctrina y la jurisprudencia esta denominación y el acrónimo MASC<sup>43</sup>.

### **e) En Chile**

En Chile, pese a no existir una definición por el legislador que los agrupe bajo una sola nomenclatura, la denominación más utilizada es la de “Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos” y el acrónimo MASC es utilizado ampliamente en doctrina. En este sentido; VÁSQUEZ PALMA; CARNEVALI; RIVEROS; DIAZ GUIDE y otros<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> CARRILLO FLÓREZ, F.; GÓMEZ LEE, I., *Los mecanismos alternativos de solución de conflictos en Colombia + MASC*, vol. 2, Instituto de Estudios del Ministerio Público-IEMP, Bogotá, 2020, fecha de consulta en <https://www.procuraduria.gov.co/iemp/media/file/img/noticias/Los%20mecanismos%20alternativos%20de%20soluci%C3%B3n%20de%20conflictos%20en%20Colombia%20+%20MASC.pdf>.

<sup>43</sup> Artículo 17°, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* de 1917. Las leyes 446/1998 y 1563/2012 establecen como Masc: la conciliación; el arbitraje y la amigable composición.

<sup>44</sup> CARNEVALI R., R., “Mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia penal en Chile. Una propuesta de lege ferenda”, ob. cit.,. VÁSQUEZ PALMA, M. F., *Mecanismos alternativos de solución de conflictos: un estudio multidisciplinar*, Ediciones Jurídicas de Santiago, 2016. RIVEROS FERRADA, C. Los mecanismos alternativos de solución de conflictos como manifestación de la autonomía privada en el Derecho familiar chileno, a propósito de la Ley N° 19.947 y la Ley N° 19.968. *Revista Familia y Derecho*, 2018, no 1. DIAZ GUIDE, A.; GONZALEZ RAMÍREZ, I.; LAGOS OCHOA, M., “Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos”, 2019, fecha de consulta 16 abril 2021, en

### 3.2. Nuestra opinión

Para nosotros, de acuerdo con la doctrina mayoritaria estudiada, los MASC en su sentido más amplio son Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, y cuando se les invoca como mecanismos alternativos una vez que se ha declarado una controversia judicial (en etapas resolutorias de conflictos ya declarados judicialmente) lo más adecuado sería usar la definición Mecanismos Alternativos de Solución de *Controversias*, y no usaríamos la palabra “Resolución” como los identifica parte de la doctrina (especialmente en Perú, donde incluso se cambia el acrónimo a MARC), pues el carácter *resolutivo* podría inducir a pensar en un acto de autoridad no negociado y que no son aplicables en forma preventiva.

Consideramos que se puede establecer una relación de género a especie entre esta definición y aquella que los denomina Mecanismos Alternativos de Solución de *Controversias*, con la cual compartirían el acrónimo MASC. Siendo el conflicto el género y las controversias la especie, y que esta última designa de mejor manera a los mecanismos resolutivos que intervienen para solucionar un conflicto en que ya se ha trabado una controversia de relevancia jurídica, donde existe conocimiento entre las partes de posiciones contrapuestas que deben ser resueltas por el procedimiento ordinario o por un MASC<sup>45</sup>.

Por lo tanto, para referirnos a todos ellos usaremos en este trabajo la denominación Mecanismos Alternativos de Solución de *Conflictos* o su acrónimo MASC, por considerarlo más amplio y

---

[https://intranet.academiajudicial.cl/Imagenes/Temp/MASC\\_MATERIAL\\_DOCENTE.pdf](https://intranet.academiajudicial.cl/Imagenes/Temp/MASC_MATERIAL_DOCENTE.pdf)

<sup>45</sup> Para la RAE un conflicto significa: *Oposición de intereses en que las partes no ceden. | El choque o colisión de derechos o pretensiones. Y una controversia es: la discusión de opiniones contrapuestas entre dos o más personas.*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

acorde a la realidad que describen y a la doctrina mayoritaria en lengua española.

En conclusión, nada impide utilizar el acrónimo MASC para ambas definiciones si se utilizan en el contexto adecuado.

Por el contrario, para nosotros el uso de la voz ADR representa, por su origen y naturaleza, una referencia más directa a los mecanismos alternativos resolutivos, especialmente a un grupo de ellos, basados en la negociación y acuerdo entre partes; la negociación, la mediación, la conciliación y el arbitraje. Por esto, evitaremos su uso en este trabajo, salvo como referencia.

Por otra parte, existen mecanismos que la doctrina ha incorporado bajo el concepto MASC, que a nuestro juicio son solamente mecanismos o instancias administrativas preventivas o evitativas de conflictos, y que no encierran en su conclusión una alternativa a un proceso judicial o a la decisión final de la propia autoridad administrativa.

Sostenemos que, en estos casos, usar el acrónimo MASC es confuso e inadecuado, pues no existe un camino ordinario versus otro extraordinario, se trata muchas veces sólo de una etapa o posibilidad dentro de la esfera administrativa que el legislador contempla habitualmente con carácter voluntario, pero en nuestra opinión el hecho de que sean voluntarios no los hace alternativos, en los términos señalados previamente en este apartado<sup>46</sup>. Igualmente, por su amplia difusión como MASC en la doctrina serán considerados, pero haremos la prevención cada caso, de que se trata de métodos administrativos de prevención de conflictos.

---

<sup>46</sup> Por ejemplo, sería el caso de las consultas vinculantes a la administración sobre la aplicación de la ley tributaria, o las consultas anticipadas sobre precios de transferencia, o la etapa del peritaje tercero en el proceso de determinación español o la *citación previa* del Código Tributario Chileno.

## TESIS DOCTORAL

### 3.3. Sobre el carácter “alternativo” de los MASC

Una cuestión que parece necesaria atender, en este esfuerzo inicial, dedicado a delimitar el objeto de estudio que, aunque menos disputada, no queremos pasar por alto, pese a que dentro de las distintas definiciones que se han dado para los MASC nadie reniega aún de su carácter *alternativo*, no es claro o es diverso, al menos, el sentido en que se emplea esa expresión.

En una primera aproximación doctrinaria encontramos distintas posiciones:

Para GOZAÍNI los MASC son métodos *alternativos a las formas adversariales* de los procesos ordinarios, en donde las partes no deben encuadrarse a las formas jurídicas ni ajustar sus pretensiones en las normas jurídicas, y en donde prima el acuerdo de voluntades:

*Cada una de las modalidades (arbitraje, conciliación, mediación, ombudsman, etc.) tiene una motivación particular que está desprendida del modelo adversarial que tipifican los procedimientos ordinarios. Son fórmulas de entendimiento racional, donde la crisis no se identifica necesariamente con la subsunción de los hechos en la norma jurídica; es decir, que persiguen la solución concertada, pacífica, sin tener que hallar el encuadre jurídico donde insertar la motivación fundante.*<sup>47</sup>

Para BLANCO, se les denomina alternativos porque mediante ellos se busca evitar la jurisdicción: “*por su intento de evitar la jurisdicción, se les denomina alternativos, puesto que ofrecen una*

---

<sup>47</sup> GOZAÍNI, O., *Formas alternativas para la resolución de conflictos: arbitraje, mediación, conciliación, ombudsman, procesos alternativos*, Depalma, Buenos Aires, 1995, p. 9.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*alternativa a la solución al conflicto de forma judicial*<sup>48</sup>. Esta posición, no logra explicar adecuadamente la situación del arbitraje, el que mayoritariamente es considerado por la doctrina, al igual que por la profesora BLANCO, como un mecanismo de solución de controversias jurisdiccional - junto al proceso-, por tanto, la idea de que los MASC buscan evitar la jurisdicción no parece sustentada. A mayor abundamiento, la autora cita a BARONA VILAR y concuerda con ella en que estos sistemas no debieran clasificarse entre judiciales y extrajudiciales sino más bien entre *mecanismos jurisdiccionales y extra jurisdiccionales de solución de conflictos*, asumiendo que los MASC podrían pertenecer a ambos tipos, ya que no es relevante si el tercero que interviene como un juez o no, entre los primeros considera al proceso y al arbitraje, y entre los segundos otras formas de MASC.<sup>49</sup>

En un sentido diverso, para DÍAZ LÓPEZ DE FALCÓ a propósito de la introducción del Ombudsman en la salud en México, los MASC serían métodos alternos a los procesos jurisdiccionales, pero también considera entre ellos al arbitraje, sin detenerse en si éste tiene carácter jurisdiccional o no:

*Estos MASC (entre los que se encuentran la negociación, la mediación, la conciliación y el arbitraje), alternos a los procesos jurisdiccionales, permiten, en primer lugar, cambiar el paradigma*

---

<sup>48</sup> BLANCO CARRASCO, M. B., *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos*, ob. cit., p. 11.

<sup>49</sup> BARONA VILAR, S., “Solución extrajudicial de conflictos en el ámbito empresarial: negociación, mediación y arbitraje”, *Mediación un método de solución de conflictos. Estudio interdisciplinar*, Colex, Madrid, 2010, pp. 167-169. Citado por BLANCO CARRASCO, M. B., ob. cit., p. 11.

TESIS DOCTORAL

*de la justicia controversial, y, en segundo término, propician una participación más activa de las partes involucradas*<sup>50</sup>.

Para ANDRÉS AUCEJO, quien trata el tema a propósito de la litigiosidad tributaria, sin abordar expresamente el punto, deja claro en su obra que los ADR (MASC) serían mecanismos que permitirían evitar, disminuir o acortar los *litigios tributarios*. Entendemos que para ella serían alternativos a los litigios como procedimientos contenciosos, tanto en sede administrativa como jurisdiccional.<sup>51</sup>

En un sentido similar, MARTINOLI en Argentina, también a propósito de los MASC en materia tributaria, señala que estos mecanismos son alternativos a los *procedimientos tributarios ordinarios*, sean estos administrativos o judiciales.

*Los mecanismos en cuestión constituyen un procedimiento de solución de controversias que se regulará y desenvolverá al margen del procedimiento tributario ordinario de resolución de disputas, que como se señaló precedentemente, está compuesto por distintas etapas e instancias recursivas (reclamaciones y recursos) durante la etapa administrativa y/o judicial* <sup>52</sup>.

También se ha señalado que el carácter alternativo de los MASC implica la posibilidad de resolver controversias sustrayendo el conocimiento de la Justicia Estatal o al Poder Judicial. En este sentido, a propósito del arbitraje, PEREZ SOLANO afirma que la Constitución Política de Colombia, en su artículo 116 en concordancia con la Ley 446 de 1998, trata al arbitraje como un

---

<sup>50</sup> DÍAZ LÓPEZ DE FALCÓ, R. M., “El ombudsman de la salud en México”, ISBN: 978-607-02-6228-9, 2016, IIJ, p. 18, fecha de consulta 2 mayo 2021, en <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/id/3709>.

<sup>51</sup> ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, ob. cit., p. 6.

<sup>52</sup> MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, ob. cit., p. 14.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

mecanismo alternativo de solución de controversias “mediante el cual las partes involucradas resuelven voluntaria y libremente sustraer de la justicia estatal la solución de un conflicto, a fin de que un tercero particular, revestido temporalmente de función jurisdiccional, adopte una decisión de carácter definitivo y vinculante para las partes”<sup>53</sup>.

Lo que no resuelve el caso en que sean los mismos tribunales quienes por disposición del legislador deban realizar procedimientos de Conciliación o Mediación.

Para GONZÁLEZ COSSIO los MASC son herramientas utilizadas para solucionar diferencias de una manera amistosa y “*sin la necesidad de tener que recurrir a medios adversariales, como el arbitraje y el litigio*”.<sup>54</sup> Asumiendo con esta posición que el arbitraje no debiera ser considerado un MASC.

Para BARONA VILAR, los MASC han dejado de ser “alternativos” y han pasado a ser “complementarios” en la mayor parte de los casos, dejando ella de lado al arbitraje que considera un cauce alternativo al proceso judicial, y excluyente de este. En su opinión, en los sistemas anglosajones donde se iniciaron, se han seguido conservando y lo que nació como *Alternative Dispute Resolution* han pasado a considerarse como *Adequated Dispute Resolution*. Ya que hoy se complementan e integran perfectamente con el modelo judicial para evitar o minimizar los conflictos “*Este movimiento que surge como algo “alternativo” y termina convirtiéndose en algo “complementario” o “integrado” en la propia Administración de*

---

<sup>53</sup> PÉREZ SOLANO, J. A., “El concepto y la naturaleza del arbitraje comercial en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Justicia*, vol. 22, 32, 2017, p. 275, fecha de consulta 2 mayo 2021, en <http://revistas.unisimon.edu.co/index.php/justicia/article/view/2917>.

<sup>54</sup> GONZÁLEZ DE COSSÍO, F., “Mecanismos alternativos de solución de controversias: nota sobre el creciente desarrollo del área”, *Ars Iuris: 2003, No. 30*, 2003, p. 39, disponible en <https://scripta.up.edu.mx/handle/20.500.12552/1259>. fecha de consulta 2 mayo 2021.

## TESIS DOCTORAL

*Justicia*<sup>55</sup>, en un proceso de creciente fortalecimiento y protagonismo del Poder Judicial en la vida jurídica dejando, en todo caso, a la libertad de cada persona que decida el cauce para ejercitar y alcanzar sus pretensiones de la forma más adecuada.

Para CORNELIO LANDERO la expresión “mecanismos alternativos de solución de conflictos” o “métodos alternos para la resolución de controversias”, se ha usado para designar las diversas opciones disponibles para las partes en conflicto con el propósito de resolver los diferendos que eventualmente puedan surgir entre ellas como alternativa a la vía meramente jurisdiccional. Para este autor, lo que los define es que “son cauces extra-jurisdiccionales que surgidos al margen del proceso y desarrollados algunas veces por órganos no vinculados al poder estatal y otras veces por las mismas instancias estatales”<sup>56</sup>, y que a través de prácticas y técnicas dirigidas tendrían por objeto: a) posibilitar la solución de los conflictos al margen de los tribunales en beneficio de todas las partes implicadas; b) reducir el costo y la dilación con relación al proceso judicial; y c) prevenir los conflictos jurídicos que estarían probablemente destinados a ser llevados ante los tribunales, coadyuvando en la búsqueda de tutela judicial efectiva.

### **3.4. Nuestra opinión**

En primer lugar, si bien los autores reconocen unánimemente el carácter *alternativo* como parte ineludible de las definiciones dadas para el acrónimo MASC y en su traducción ADR (*alternative*) la opinión no es uniforme en cuanto a qué son alternativos, variando

---

<sup>55</sup> BARONA VILAR, S., “Integración de la mediación en el moderno concepto de Acces to Justice”, ob. cit., p. 5.

<sup>56</sup> LANDERO CORNELIO, E., “Los mecanismos alternativos de solución de controversias como derecho humano”, ob. cit., p. 7. Disponible en <https://www.redalyc.org/pdf/3221/322132552006.pdf>, fecha de consulta 13 de marzo de 2022.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

entre la jurisdicción, procesos jurisdiccionales, el juicio, el proceso, el litigio, la justicia estatal, el procedimiento ordinario, medios adversariales etc.

La distinción es necesaria, porque lleva a concluir que, si los MASC son alternativos a la jurisdicción, al juicio o a los procedimientos adversariales, el arbitraje difícilmente podría ser considerado un MASC. Pero mayoritariamente la doctrina, la legislación y la jurisprudencia lo considera dentro de los MASC y en un lugar de privilegio. Pese a que, y luego de históricas discusiones sobre su naturaleza jurídica (que no es del caso reproducir en este momento), la doctrina y jurisprudencia parecen inclinarse por la teoría jurisdiccional del arbitraje, reconociéndole el carácter de juez dotado de jurisdicción<sup>57</sup>.

No serían, necesariamente, alternativos al proceso - puesto que algunos de ellos se dan dentro del procedimiento respectivo-, sí serían alternativos a la jurisdicción ordinaria o estatal, entendida como el poder de los jueces de juzgar, es decir, de aplicar la ley a un caso concreto, con efecto de cosa juzgada y hacer ejecutar lo juzgado. Pues serían las partes las que alcanzarían una solución al conflicto, y no la decisión del tribunal.

Por su parte, la jurisdicción que ejercen los jueces árbitros es considerada *jurisdicción extraordinaria*, pues el tribunal no está establecido por Ley en carácter permanente y, habitualmente, carecen de *imperio* para hacer cumplir lo juzgado, debiendo las partes recurrir a la justicia ordinaria, en su caso, para hacer cumplir el laudo.

---

<sup>57</sup>Para AYLWIN el arbitraje es un juicio, una contienda actual entre partes que debe ser resuelta por un tribunal "El arbitraje es una forma de decisión de controversias entre partes que se distingue de los demás juicios por su origen generalmente contractual y la investidura privada del tribunal llamado a sentenciar", AYLWIN AZÓCAR, P., *El Juicio Arbitral*, 4º, Fallos del Mes, Chile, 1982, p. 19 y ss.

## TESIS DOCTORAL

Por tanto, el hecho de asumir que los árbitros son jueces, y que el procedimiento seguido ante ellos es de naturaleza adversarial y su sentencia (*laudo*) es de naturaleza jurisdiccional, en nada impide que el arbitraje o juicio arbitral sea considerado un MASC pues seguirían siendo alternativos a la jurisdicción ordinaria.

### **4. CLASIFICACIONES DE LOS MASC**

#### **4.1. Heterocompositivos y Autocompositivos**

La primera gran clasificación que se establece para estos mecanismos y que suele generar confusión, como explicaremos más adelante, es la que distingue entre mecanismos *autocompositivos* y *heterocompositivos*, en atención a quien tiene el poder de decisión sobre el asunto en disputa.

Si bien, en ambos puede existir la presencia de terceros para ayudar a las partes a resolver su disputa, en los mecanismos autocompositivos las partes conservarán el poder de tomar las decisiones sobre la resolución de sus diferencias y poner fin a la controversia. En los mecanismos heterocompositivos será un tercero quien tomará las decisiones y pondrá a fin a la disputa de manera definitiva.

Se suele pensar que en los mecanismos autocompositivos no intervienen terceros, pero pueden hacerlo, como es el caso de la Mediación o la Conciliación, pero en su carácter de mediador o amigables compondores, no imponen su voluntad a las partes quienes mantienen el poder de resolver el conflicto por su decisión, aun cuando los terceros hagan “propuestas de acuerdo” a las partes, éstas no son vinculantes para ellas.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Dentro de los mecanismos autocompositivos encontramos la *Negociación, la Transacción, la Mediación y la Conciliación* como los principales exponentes.

Dentro de los mecanismos heterocompositivos se encuentra *el arbitraje* en sus distintas formas y, en un sentido más amplio, los procedimientos judiciales<sup>58</sup>.

### **4.2. Preventivos y Resolutivos**

Otra clasificación importante de destacar, es la que distingue entre MASC preventivos y resolutivos. En atención a si buscan evitar los conflictos y su consecuente judicialización o, si actúan una vez que el conflicto se ha declarado y surge una controversia de relevancia jurídica que debe ser resuelta por el derecho de manera definitiva.

Creemos que el principal problema de esta clasificación es que no existe claridad en cuanto al momento en que se puede establecer que surge el conflicto. Por ello será importante su externalización mediante la comunicación de posiciones antagónicas para considerar que el conflicto se ha declarado, sea que ésta se externalice mediante acciones judiciales o simples comunicaciones administrativas o notificaciones entre las partes.

En este sentido, podríamos establecer dos posiciones; una más formal, que asocie este momento con la traba de la litis judicial, y otra menos formal, que admita cualquier forma de comunicación

---

<sup>58</sup> Se considera al proceso judicial y a las decisiones de los tribunales de justicia como el mecanismo de solución heterocompositivo por excelencia. Sin embargo, para efectos de este trabajo no lo consideraremos un mecanismo *Alternativo* de solución de conflictos, pues el carácter alternativo de éstos deriva, precisamente de sustraer el fondo del litigio de la esfera de decisión del juez.

## TESIS DOCTORAL

entre las partes que dé cuenta de una controversia de relevancia jurídica.

Para la posición más formal, serán mecanismos preventivos todos los que busquen evitar el juicio y hasta antes de la notificación de la demanda, y serán resolutivos aquellos que actúen una vez que se ha trabado el juicio poniéndole fin. Considerando que en cada sistema los MASC se pueden utilizar en diferentes momentos, no se puede dar una enumeración taxativa de unos y otros. Sin embargo, se suele considerar por la doctrina como MASC preventivos a la Negociación y la Mediación y se consideran Resolutivos a la Conciliación y el Arbitraje.

En el sentido más amplio, que no requiere que haya un juicio pendiente entre las partes, todo mecanismo que tenga por objeto resolver diferencias en etapas previas al surgimiento del conflicto pueden ser considerados como preventivos, y se puede incluir en ellos mecanismos utilizados por algunas administraciones como las Consultas Previas a la Autoridad, las Defensorías u Ombudsman, Comités de Expertos, denuncias a Comités de Autorregulación entre otros, y también los MASC tradicionales siempre que tengan por objeto acercar posiciones entre las partes sin llegar a resolver el fondo de las controversia, como puede ser la Mediación, la Negociación, la Transacción cuando previene un litigio eventual, e incluso, la Conciliación, cuando se establece como instancia previa al juicio, puesto que podría terminar sin llegarse a ningún acuerdo.

En esta perspectiva amplia, se puede considerar Resolutivos a aquellos que ponen término a un conflicto, sea que se hubiere judicializado o no, pero ya se hubiera declarado; el arbitraje extrajudicial, los procesos de reconsideración administrativa en los conflictos con la administración del Estado, que sirven para revisar

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

decisiones o aclarar dudas de los ciudadanos. Una vez judicializados los conflictos, se puede señalar la Conciliación Judicial, la Transacción cuando pone término a un juicio, el Arbitraje Judicial, el Avenimiento judicial de las partes y la Mediación cuando se permita en cualquier estado del juicio.

### **4.3. Judiciales y Extrajudiciales**

Entro los tipos de MASC, los distintos sistemas pueden reconocer que algunos se desarrollan dentro de un procedimiento judicial o fuera de este, pudiendo incluso adoptar un mismo mecanismo ambas facetas, agregando a su denominación el carácter judicial o extrajudicial.

De esta forma, y pese a no existir una separación clara entre unos y otros, y no reservar la ley la exclusividad de su actuación al inicio de un litigio. Podemos señalar, en términos generales, que cuando se desarrollan con la supervisión del tribunal, una vez iniciado un procedimiento judicial o de manera paralela a él y sus resultados se ponen en conocimiento del tribunal para su perfeccionamiento y provocar el efecto de cosa juzgada, estaríamos frente a MASC Judiciales; como sería el caso de la Transacción Judicial o Avenimiento de las partes, la Conciliación Judicial<sup>59</sup> y el Juicio Arbitral<sup>60</sup>. Y, en otras oportunidades, los MASC actúan como

---

<sup>59</sup> Cuando la conciliación es encargada al mismo Juez que lleva el juicio principal, de oficio o a solicitud de partes. En muchos casos es un trámite incorporado como parte del proceso como trámite obligatorio, tal es el caso en Chile; en materias de familia, protección al consumidor y procedimientos tributarios, entre otros.

<sup>60</sup> Especialmente los casos de arbitraje forzoso, sobre los cuales existe mayor consenso de que se trataría de una instancia jurisdiccional, para nosotros se trataría entonces de un mecanismo alternativo (a la vía ordinaria) pero de naturaleza judicial en cuanto el árbitro dicta una sentencia en un juicio. Sobre las

## TESIS DOCTORAL

trámite previo al juicio, buscando evitarlo, o en forma paralela a él, pero sin requerir ser autorizados por el tribunal para su perfeccionamiento, desistiéndose las partes a sus acciones judiciales como parte del acuerdo al que han llegado<sup>61</sup>. En este sentido, ocupan un lugar destacado, la negociación, la mediación, la conciliación extrajudicial, la transacción extrajudicial, el avenimiento extrajudicial y el arbitraje voluntario<sup>62</sup>.

### **4.4. Nacionales e Internacionales**

En cuanto al ámbito territorial de aplicación, los MASC pueden ser nacionales e internacionales. En un contexto de gran desarrollo del comercio internacional, tanto físico como digital, las relaciones económicas y conflictos entre países y entre los nacionales de diversos Estados se han vuelto cotidianas, resulta evidente la necesidad de contar con mecanismos que resuelvan con celeridad e independencia los conflictos que pudieran surgir.

No ahondaremos en esta investigación sobre la dimensión internacional de los ADR, puesto que lo que nos interesa son los

---

posiciones de los clásicos sobre la naturaleza jurídica del arbitraje véase AYLWIN AZÓCAR, P., *El Juicio Arbitral*, ob. cit., pp. 30 y ss.

<sup>61</sup> Dentro de los MASC extrajudiciales podrían incluirse también, en un sentido amplio, todos los mecanismos preventivos que los distintos ordenamientos establezcan para solucionar conflictos y evitar la judicialización de los mismos, como podrían ser; las consultas previas a la administración tributaria; los comités de autorregulación o de ética, muy usados por los medios de comunicación, colegios profesionales y actividades deportivas; las instancias de reconsideración de actos administrativos para ser resueltos por el por el mismo órgano que dictó el acto; los comités de expertos, usados para fijar el alcance temas técnicos en los contratos; los acuerdos anti elusivos utilizados en las normas tributaria. Pero para mantener el orden de la presentación no referiremos a los MASC más tradicionales que hemos venidos desarrollando.

<sup>62</sup> Cuando las partes convienen voluntariamente someter a un árbitro el conflicto, antes de ir a juicio y sin estar obligadas por Ley o comprometidas previamente a ello. Especialmente cuando se trata de un árbitro arbitrador o amigable componedor.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

mecanismos internos que las distintas legislaciones han desarrollado para resolver las controversias tributarias con la Administración. Pero, podemos señalar que, en materias de comercio internacional e inversiones existen sistemas muy desarrollados para resolver los conflictos tributarios internacionales, tales como el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI)<sup>63</sup> que contempla diversos mecanismos, entre ellos el Arbitraje y la Conciliación.

Presentándose también, gran desarrollo de estos mecanismos en el Derecho Internacional Público, para solucionar conflictos entre Estados y que no serán objeto de la presente investigación<sup>64</sup>.

De acuerdo con MARTINOLI, en materia tributaria la mayor expresión de estos mecanismos ha tenido lugar en la suscripción de tratados internacionales con el objeto de evitar la doble tributación, “y que suelen contemplar procedimientos para resolver las disputas que puedan presentarse con ocasión de su aplicación e interpretación, tales como el del *acuerdo mutuo* y, en menor medida, el arbitraje”<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> Según se indica en su web, “El CIADI es la institución líder a nivel mundial dedicada al arreglo de diferencias relativas a inversiones internacionales. Posee amplia experiencia en este ámbito, dado que ha administrado la mayoría de los casos de inversión internacional. Los Estados han acordado que el CIADI sea el foro destinado al arreglo de diferencias entre inversionistas y Estados en la mayoría de los tratados internacionales de inversión, así como en numerosos contratos y legislación en materia de inversión”. “Acerca del CIADI | CIADI”, fecha de consulta 25 abril 2021, en <https://icsid.worldbank.org/es/acerca>.

<sup>64</sup> Sobre solución pacífica de controversias en Derecho Internacional véase: VILLALTA VIZCARRA, A. E., *Curso de Derecho Internacional: Solución de Controversias en el Derecho Internacional*, 2014, fecha de consulta 25 abril 2021, en [http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones\\_digital\\_XLI\\_curso\\_derecho\\_internacional\\_2014\\_Ana\\_Elizabeth\\_Villalta\\_Vizcarra.pdf](http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones_digital_XLI_curso_derecho_internacional_2014_Ana_Elizabeth_Villalta_Vizcarra.pdf).

<sup>65</sup> MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá, 2017, p. 25.

#### **4.5. Consideraciones para el presente trabajo**

Como se puede apreciar, las clasificaciones permiten que un mismo MASC pueda pertenecer por su naturaleza a una clasificación y por su oportunidad, o ámbito de aplicación a otra clasificación.

Para nosotros y para los fines del presente trabajo, las clasificaciones más importantes serán las que distingue entre MASC Preventivos y Resolutivos, entendiendo que su actuación siempre parte de la base de la existencia de un conflicto y algunos buscarán evitar que este llegue a transformarse en una controversia de relevancia jurídica en que existe la comunicación recíproca entre las partes de pretensiones divergentes o encontradas y, en otros casos, existiendo un conflicto este no llega a controvertirse judicialmente, no se traba la Litis.

Para efectos tributarios, donde la vía ordinaria de solución de conflictos es muy variada entre los distintos países. Algunos, con etapa administrativa recursiva solamente, otros con etapa contenciosa administrativa y/ o judicial. Los MASC en un sentido amplio, como los ha tratado la doctrina tributaria, son mecanismos a los que recurren las partes (habitualmente el contribuyente) y que serían alternativos a la determinación de la obligación tributaria de forma unilateral por la Administración (preventivos si ocurren antes de la determinación y resolutivos si concurren coetáneamente o con posterioridad a la determinación) y los MASC jurisdiccionales serían una especie dentro de los resolutivos, alternativos a la *jurisdicción ordinaria*, que es la que ejercen los tribunales establecidos por ley, con carácter permanente y con facultades para resolver y hacer cumplir lo fallado (*imperio*).

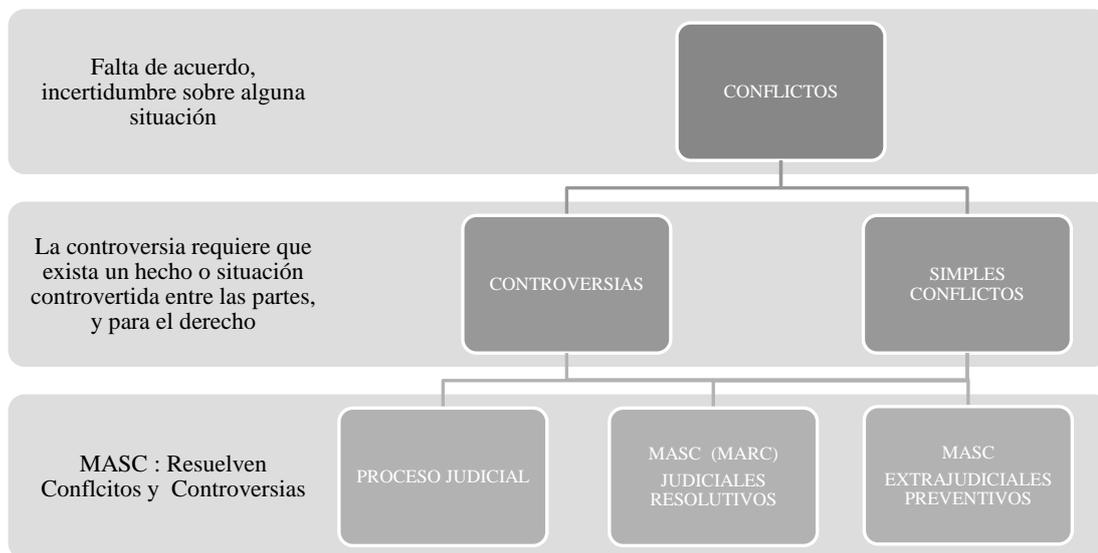
MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Tabla 1: Clasificación de los MASC

AUTO-COMPOSITIVOS	HETERO-COMPOSITIVOS	JUDICIALES	EXTRAJUDICIALES	PREVENTIVOS	RESOLUTIVOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Negociación</li> <li>• Mediación</li> <li>• Conciliación</li> <li>• Transacción</li> <li>• Avenimiento</li> <li>• Ombudsman</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbitraje</li> <li>• Determinación por terceros</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbitraje</li> <li>• Conciliación Judicial</li> <li>• Avenimiento judicial</li> <li>• Juez de Paz</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Negociación</li> <li>• Mediación</li> <li>• Conciliación Ex. J</li> <li>• Ombudsman</li> <li>• Acuerdos previos</li> <li>• Avenimiento Ex.J</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Negociación</li> <li>• Mediación</li> <li>• Conciliación</li> <li>• Transacción</li> <li>• Avenimiento</li> <li>• Ombudsman</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbitraje</li> <li>• Mediación</li> <li>• Conciliación Judicial</li> <li>• Transacción Judicial</li> <li>• Avenimiento judicial</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

Figura 1 Niveles del conflicto y mecanismos de solución



Fuente: Elaboración propia

## 5. PRINCIPALES MASC RESOLUTIVOS DE CONFLICTOS

A continuación, presentaremos algunas definiciones y características de los principales MASC, cuya utilización parece ser la más extendida en los diferentes países y con mayor desarrollo normativo y doctrinario. Sin embargo, se hace presente que no pretender ser un listado acabado de ellos, pues como veremos en capítulos posteriores al analizar la situación de Europa y Latinoamérica con mayor detalle, existe una gran diversidad de mecanismos contemplados para solucionar los conflictos que parecen derivar de algunas de las que se mencionarán a continuación:

### 5.1. La Negociación

Según el Diccionario de la Lengua Española: “Negociar es desarrollar tratos dirigidos a la conclusión de un convenio o pacto”<sup>66</sup>.

Habitualmente se reconoce la obra de Fisher, Ury y Patton<sup>67</sup>, exponentes de lo que se conoce como el “modelo de negociación de Harvard”, como la visión más innovadora en cuanto al desarrollo de la técnica de negociación como mecanismo de solución de conflictos, quienes establecen sus elementos más relevantes identificado diferentes tipos y alcances de la misma y que han sido ampliamente aceptados, así el método de Harvard, en opinión de estos autores consiste en:

*Decidir los problemas según sus méritos, en lugar de decidirlos mediante un proceso de regateo centrado en lo que cada parte dice que va o no va a hacer. Sugiere que se*

---

<sup>66</sup> Diccionario de la Lengua Española, ed. Real Academia Española. Disponible en <https://dle.rae.es/negociaci%C3%B3n?m=form>, visitado el 4 de mayo de 2020.

<sup>67</sup> FISHER, R. Y OTROS, *Getting to Yes*, ob. cit.,

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*busquen ventajas mutuas siempre que sea posible, y que cuando haya conflicto de intereses debe insistirse en que el resultado se base en algún criterio justo, independiente de la voluntad de las partes. El método de la negociación según los mencionados principios es duro para los argumentos y suave para las personas*<sup>68</sup>.

Basándose en el trabajo de estos autores, las profesoras DÍAZ, GONZÁLEZ Y LAGOS, han definido la Negociación como *“un medio a través del cual, una persona obtiene lo que quiere o desea de los demás. Es un proceso de comunicación de doble vía diseñado para permitir alcanzar un acuerdo cuando las partes tienen algunos intereses que son compartidos y otros que son contrapuestos”*<sup>69</sup>. Esta definición pone énfasis en la obtención del beneficio para una de las partes, más que en el acuerdo común, sería una forma de obtener algo de otro, sin importar si ese otro siente que ha obtenido algo a cambio que mira como equivalente.

Para PATTON, otro exponente de la Escuela de Harvard *“La negociación puede ser definida como una comunicación de ida y vuelta mediante la que se procura un acuerdo entre dos o más partes con algunos intereses comunes y otros que pueden ser encontrados o, simplemente, distintos”*<sup>70</sup>, en esta definición se vuelve a poner de relieve el acuerdo común, y el autor amplía el alcance de la Negociación, pues considera que no solo es aplicable a intereses

---

<sup>68</sup> *Ibid.* p. 3

<sup>69</sup> DÍAZ G.; GONZÁLEZ R. Y LAGOS O. *“Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos”* Academia Judicial de Chile, 2019 (Material de Apoyo Docente, fecha de consulta 13 de abril de 2021 en [https://intranet.academiajudicial.cl/Imagenes/Temp/MASC\\_MATERIAL\\_DOCENTE.pdf](https://intranet.academiajudicial.cl/Imagenes/Temp/MASC_MATERIAL_DOCENTE.pdf)

<sup>70</sup> PATTON, B., *Manual de Solucion de Controversias PattonReading | Negociación | Toma de decisiones*, p. 2, fecha de consulta 14 abril 2021, en <https://es.scribd.com/document/165620485/Manual-de-Solucion-de-Controversias-PattonReading-pdf>.

## TESIS DOCTORAL

contrapuestos, sino que también, cuando se trate de intereses simplemente distintos.

Como se puede apreciar, la Negociación es un mecanismo de solución de diferencias entre dos o más partes con intereses contrapuestos o simplemente diversos, que buscan alcanzar un acuerdo mediante el diálogo directo entre ellas sin la intervención de un tercero y normalmente fuera de la esfera judicial, por lo que no la consideramos un mecanismo de solución de controversias judiciales propiamente tal, sino más bien, un mecanismo o método de solución de conflictos o diferencias en el sentido más amplio, y que puede dar lugar a acuerdos posteriores de naturaleza más formal en distintas esferas, como la contractual o la judicial. Podemos dar como ejemplo, la negociación de una operación comercial o cuando un abogado negocia el monto de una indemnización para su cliente o dos gobiernos negocian un tratado internacional. El resultado de esa negociación puede dar lugar a distintos actos jurídicos, incluso, el acuerdo puede ser someter un tema a otro MASC.

Características: La Negociación es una acción, un método para llegar a acuerdos, existen intereses contrapuestos o distintos, y estrategias diversas, el acuerdo no siempre es formal.

### **5.2. La Transacción**

En la legislación chilena la Transacción, se encuentra contemplada en el Código Civil artículo 2.446 de la siguiente forma “La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

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

Para la Real Academia la transacción es la acción y efecto de *transigir* que a su vez es se define como “Ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa”.

En España BLANCO CARRASCO, a propósito de la Transacción y su tratamiento en el Código Civil español, la clasifica dentro de los contratos que buscan decidir o superar una controversia jurídica, señala que su causa o finalidad es la evitación de un pleito “a través de la composición o eliminación del conflicto que enfrenta a dos sujetos”<sup>71</sup>.

La Transacción, a diferencia de la negociación, es un contrato entre partes, un acuerdo de voluntades que suele expresarse jurídicamente en la suscripción de un acuerdo con fuerza vinculante, en que ambas partes, mediante concesiones recíprocas ponen término a un juicio o evitan uno eventualmente. Como tal es un acto de disposición que requiere tener la capacidad de disponer del objeto o derecho disputado.

A diferencia de la Negociación, la Transacción suele ser el instrumento final de un proceso de negociación, conciliación o mediación. Suele usarse erróneamente como sinónimo del procedimiento que la provoca, pero a nuestro juicio tiene un carácter distinto, pues no se identifica con el proceso sino más bien con el resultado del mecanismo<sup>72</sup>, y también, en cuanto contrato tiene una

---

<sup>71</sup> BLANCO CARRASCO, M. B., *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos*, ob. cit., p. 19.

<sup>72</sup> En Chile, la Ley 21.210 de 2020, que introduce la Mediación en los Procedimientos tributarios chilenos se establece que: “En el caso de que las partes alcancen un acuerdo, la Defensoría procederá a elaborar un proyecto de **transacción** que notificará a las partes para su aprobación”. Artículo 56.

## TESIS DOCTORAL

naturaleza jurídica propia y debe cumplir con las formalidades y exigencias de este. Entre ellas, como se ha dicho, la capacidad de las partes de disponer sobre el objeto y en el caso del mandato la facultad expresar de disposición para ello.

Creemos que por este motivo habitualmente no se le reconoce a la transacción como un MASC independiente, y muchos autores la omiten como un mecanismo de solución de controversias, entendemos la considerarla un contrato, un acto jurídico perfecto, que pone término a un conflicto que ha sido sometido a un mecanismo de solución previamente, no un mecanismo, proceso o método. Para nosotros, en cuanto se aplique para poner término a controversias tributarias, sí la consideraremos en el presente trabajo.

Características: La Transacción es un acto jurídico, normalmente un contrato, las partes realizan concesiones recíprocas, busca evitar un litigio o poner término a uno existente, se requiere capacidad o facultades de disponer sobre el objeto.

### **5.3. La Mediación**

La Mediación es uno de los MASC más extendidos, sobre todo en procedimientos civiles de y de familia, es ampliamente reconocida por su carácter voluntario y colaborativo en donde un tercero imparcial y sin capacidad de resolver el asunto, busca acercar a las partes en conflicto para que sean ellas mismas quienes solucionen sus diferencias.

Para BLANCO, en una definición que destaca el rol imparcial del mediador, *“la mediación es un ADR de carácter voluntario en el cual un tercero, el mediador, de forma neutral, imparcial y confidencial, guía a las partes para que sean éstas quienes alcancen un acuerdo,*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*careciendo en todo caso de capacidad decisoria sobre el fondo de la situación*".<sup>73</sup>

Para DIAZ GUIDE, se destaca la idea de que la mediación es un proceso y el rol de las partes en él, quienes deben tener la voluntad de dialogar y llegar a un acuerdo, asumiendo el mediador un rol secundario: "es un proceso de comunicación en el cual un tercero imparcial y neutral (mediador/a), conduce a las personas que están en un conflicto y que no pueden dialogar o comunicarse por sí solas, pero tienen la voluntad de hacerlo, para que se comuniquen de manera colaborativa, y encuentren una solución que considere las necesidades e intereses de cada uno"<sup>74</sup>.

Para la profesora de Negociación y Mediación de la Universidad de Chile, MARÍA SOLEDAD LAGOS "La mediación es un espacio de diálogo en el que, a través de un "proceso comunicacional", un tercero imparcial sin poder decisorio asiste a las partes en el intento de resolver un conflicto, incorporando los intereses prioritarios de cada una de ellas"<sup>75</sup>.

Características: La Mediación es un proceso dialogado, normalmente se desarrolla en varias instancias, intervienen un tercero imparcial "el mediador", sin capacidad de resolver el asunto, las partes son guiadas para buscar un dialogar sobre el asunto, incluso puede ser solo una instancia de comunicación y no terminar en un acuerdo formal.

---

<sup>73</sup> BLANCO CARRASCO, M. B., *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos*, ob. cit., p. 13.

<sup>74</sup> DIAZ GUIDE, A. Y OTROS, "Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos", ob. cit., p. 5.

<sup>75</sup> LAGOS OCHOA, M. S., "Mediación On Line: Un Mecanismo Adecuado y Necesario de Acceso a La Justicia en Tiempos de Pandemia", *DIARIO JURISPRUDENCIAL*, vol. 5, 2020, p. 5, fecha de consulta 18 abril 2020.

#### 5.4. La Conciliación

La Conciliación es un procedimiento de solución alternativa de conflictos, que guarda bastantes similitudes con la Mediación, en cuanto interviene un tercero ayudando a las partes a llegar un acuerdo. Sin embargo, en la Conciliación este tercero adquiere el carácter de amigable componedor, y su rol no se limita a una intermediación pasiva, lo propio de la Conciliación es que el tercero - habitualmente el juez de una causa- proponga las bases para un acuerdo, buscando dar un marco de mayor equilibrio y justicia en una relación que puede ser desigual en información y poder de negociación, o incluso, de desconocimiento por parte de las partes de los derechos de cada una y de las soluciones posibles al conflicto.

Conforme al Diccionario de la Lengua Española<sup>76</sup>, el término conciliación significa: *“Acción y efecto de conciliar / Conveniencia o semejanza de una cosa con otra/ Der. Acuerdo de los litigantes para evitar un pleito o desistir del ya iniciado”*. Al definir el término conciliar señala: *“Conciliar, Componer y ajustar los ánimos de los que estaban opuestos entre sí/ Conformar dos o más proposiciones o doctrinas al parecer contrarias”*

En doctrina Procesal, para GOZAÍNI<sup>77</sup>, la conciliación tiene una doble acepción:

*De ella se puede hablar en dos sentidos: o proveniente del acuerdo de voluntades que encuentra puntos de acercamiento entre los intereses que los enfrentan sin que para ello intervengan terceros; o también de la actividad dispuesta por*

---

<sup>76</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA “Diccionario de la Lengua Española”, Disponible en <https://dle.rae.es/conciliaci%C3%B3n?m=form>, visitado el 4 de mayo de 2020.

<sup>77</sup> GOZAÍNI, O., *Formas alternativas para la resolución de conflictos*, ob. cit., p. 13.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*otro en miras a aligerar las tensiones y desencuentros de las partes”<sup>78</sup>.*

Este autor agrega que la conciliación, así entendida, sería el marco y la transacción su contenido.

CHIOVENDA, si bien considera que la llamada *jurisdicción voluntaria* no es en sí una actividad jurisdiccional (siguiendo en su obra al jurista alemán *Adolf Wach*) reconoce que dentro de la jurisdicción voluntaria se comprende *la conciliación* como una actividad que el estado ejerce para prevenir los litigios y que se ha reservado para sí por su importancia<sup>79</sup>.

Para CARNELUTTI, a quien se le reconoce la denominación de “autocomposición” y “equivalente jurisdiccional”, la conciliación se justificaría *“Con miras al beneficio que la autocomposición de la Litis procura, evitando la pérdida de tiempo y de dinero exigidos por la solución procesal, es favorecida por la ley la actividad orientada a obtenerla y que toma el nombre de conciliación”<sup>80</sup>.*

Características: La conciliación es un procedimiento en sí mismo, dirigido por un tercero, el conciliador debe proponer bases para el acuerdo entre las partes. Puede ser judicial o extrajudicial, en este último caso pone término al juicio pendiente si el acta de acuerdo es presentada ante el tribunal quien lo sanciona como equivalente jurisdiccional.

### **5.5. El Arbitraje**

---

<sup>78</sup> *Ibid.*, p. 13.

<sup>79</sup> CHIOVENDA, G., *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, volumen 11, Madrid, 1954, N° 141. p. 17 y ss.

<sup>80</sup> CARNELUTTI, F., “Instituciones del Proceso Civil Tomo I”, fecha de consulta 20 abril 2020, en <https://es.slideshare.net/ARISO/instituciones-del-proceso-civil-tomo-icarnelutti>. p. 113.

## TESIS DOCTORAL

El Arbitraje es, posiblemente, uno de los MASC que mayor desarrollo doctrinario ha tenido y el que se encuentra más ampliamente extendido entre los diferentes sistemas. Aunque su origen y aplicación práctica se encuentra más relacionada a la práctica civil y mercantil, se ha ido abriendo paso entre las diferentes disciplinas. Sin embargo, es reconocido ampliamente como un mecanismo alternativo que, ya sea por voluntad propia o por disposición de la Ley, las partes concurren, a un tercero ajeno a la justicia ordinaria para que resuelva su conflicto, es en este sentido que nos interesa en el presente trabajo, como un Mecanismo Alternativo de Solución de Conflictos.

### **5.5.1. Concepto de arbitraje**

Para AYLWIN AZOCAR: “Juicio arbitral o arbitraje es aquel a que las partes concurren de común acuerdo o por mandato del legislador y que se verifica ante tribunales especiales, distintos de los establecidos permanentemente por el Estado, elegido por los propios interesados o por la autoridad judicial en subsidio, o por un tercero en determinadas ocasiones”<sup>81</sup>.

Para BLANCO CARRASCO: “El arbitraje se puede definir como una institución a través de la cual las personas naturales o jurídicas someten mediante una declaración de voluntad las cuestiones litigiosas actuales o futuras que surjan en una materia de libre disposición a la decisión de uno o varios árbitros, vinculándose a dicha resolución”<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> AYLWIN AZÓCAR, P., *El Juicio Arbitral*, ob. cit., p. 13.

<sup>82</sup> BLANCO CARRASCO, M. B., *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos*, ob. cit., p. 75.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

El Diccionario Panhispánico de Español Jurídico, define el arbitraje en materia Civil y Procesal de la siguiente forma:

*1. Civ. y Proc. Sistema extrajudicial de resolución de los conflictos intersubjetivos sobre cuestiones de libre disposición. Su origen se encuentra en el denominado convenio arbitral, mediante el cual las partes encomiendan la decisión de la controversia a uno o varios árbitros. Lo dictaminado por los árbitros en sus actuaciones se materializa en un laudo arbitral que tiene fuerza equivalente a la de una sentencia y puede ser ejecutado de manera forzosa por los órganos judiciales competentes. La validez del laudo puede ser impugnada ante los tribunales mediante el ejercicio de la acción de anulación con base en motivos tasados<sup>83</sup>.*

El arbitraje puede ser visto desde muchos puntos de vista, un contrato, una institución judicial, un procedimiento, como el acto y efecto de arbitrar etc., llama la atención además que la mayoría de las normas sobre arbitraje se ocupan de él, sin definirlo, regulando su procedencia, forma de conformación del tribunal, procedimiento entre otros aspectos<sup>84</sup>.

A nosotros nos interesará el arbitraje como un MASC, como un mecanismo para la solución de controversias entre partes, mediante la intervención de un tercero, facultado para resolver el asunto de manera definitiva. Particularmente, en asuntos de naturaleza tributaria, esto es, entre contribuyentes y la Administración, con

---

<sup>83</sup> RAE, "Definición de arbitraje - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE", *Diccionario panhispánico del español jurídico - Real Academia Española*, fecha de consulta 20 abril 2022, en <https://dpej.rae.es/lema/arbitraje>.

<sup>84</sup> Tal es el caso, por ejemplo, de la Ley Española de Arbitraje. *Ley 60/2003, de 23 de diciembre, de Arbitraje.*, fecha de consulta 20 abril 2022, en <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23646>.

## TESIS DOCTORAL

ocasión de aplicación de las normas que regulan las obligaciones tributarias.

### **5.5.2. Naturaleza jurídica del arbitraje y su inclusión como MASC**

Como se ha señalado, la doctrina hasta el momento no es pacífica en cuanto a su naturaleza jurídica, lo ha clasificado como un contrato (teoría contractualista) y como un procedimiento jurisdiccional (teoría procesalista o jurisdiccional) y posiciones eclécticas entre unas y otras<sup>85</sup>. Incluso, frente al dilema de la naturaleza jurídica del arbitraje hay quienes han sostenido que sería precisamente el ser un mecanismo alternativo de solución de conflictos, en este sentido<sup>86</sup>.

Pese a ser uno de los mecanismos de solución de controversias, sobre los cuales existe mayor desarrollo en doctrina, su inclusión como MASC no ha sido del todo pacífica, autores como FERNÁNDEZ-BALLESTEROS sostiene que “el arbitraje no es un MASC”, ya que estaría más cercano a la litigación y al juicio por su efecto de cosa juzgada, y que no requiere para su continuidad de la voluntad de ambas partes y además se debe considerar que el arbitraje resuelve

---

<sup>85</sup> Sobre la naturaleza jurídica del arbitraje véase; GONZÁLEZ DE COSSÍO, F., “La naturaleza jurídica del arbitraje. Un ejercicio de balance químico”, *Anuario mexicano de derecho internacional*, vol. 8, 2008, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, fecha de consulta 21 abril 2021, en [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1870-46542008000100013&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1870-46542008000100013&lng=es&nrm=iso&tlng=es); OSORIO, V.; RICHARD, T., “La naturaleza jurídica del contrato de arbitraje en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia”, *Universidad Peruana Los Andes*, 2020, Universidad Peruana Los Andes, fecha de consulta 21 abril 2021, en <http://repositorio.upla.edu.pe/handle/UPLA/1601>; FLÓREZ, Á. S., “En torno a la naturaleza jurídica del arbitraje”, *Revista Análisis Internacional (Cesada a partir de 2015)*, 2, 2010, fecha de consulta 21 abril 2021, en <https://revistas.utadeo.edu.co/index.php/RAI/article/view/21>.

<sup>86</sup> FERNANDO JESÚS, T. M., “Arbitraje en Perú”, fecha de consulta 21 abril 2021, en <https://www.monografias.com/trabajos39/arbitraje/arbitraje2.shtml>.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

en favor de una de la partes, declarando el derecho con efecto de cosa juzgada y los MASC buscan acercar a las partes para resolver el conflicto aunque no lo consigan: *“no es fin de los ADR resolver la disputa a favor de una u otra de las partes, ni decidir a quién ampara el derecho, sino remover la controversia, de forma que no sea necesario incoar un litigio o acudir a un arbitraje”*<sup>87</sup>.

Un exponente de la teoría procesalista del arbitraje, el jurista PATRICIO AYLWIN AZOCAR, ex Presidente de Chile y autor de la afamada obra *“El Juicio Arbitral”*, sostiene sin ambigüedades que “el Arbitraje es un juicio”, concurriendo en él todos los elementos de este, siendo la existencia de un tribunal arbitral que resuelve el fondo de la controversia lo que lo diferenciaría de la Transacción, la Mediación, incluso de la Conciliación, tal vez, la institución más cercana al arbitraje. AYLWIN, basándose en la doctrina y jurisprudencia francesa sostiene lo siguiente:

*“El árbitro es un tribunal llamado a resolver la contienda con una decisión obligatoria para las partes; tiene poder de juzgar; esto es esencial en él. El conciliador carece de esta facultad; lo que se desarrolla ante él no es un verdadero juicio (...) el conciliador no resuelve nada; sólo aconseja”*<sup>88</sup>.

### **5.5.3. Nuestra posición**

Si bien, no será esta la oportunidad de resolver un punto de larga discusión entre procesalistas, la naturaleza jurídica del arbitraje (contractual vs jurisdiccional). Consideramos que existe

---

<sup>87</sup> FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M., *Avenencia o ADR. Negociación, Mediación, Peritajes, Conciliación, Pactos y Transacciones*, vol. 1, 1º, Iurgium Editores, Madrid, 2013, pp. 75 y ss.

<sup>88</sup> AYLWIN AZÓCAR, P., *El Juicio Arbitral*, ob. cit., p. 29.

## TESIS DOCTORAL

consenso de que se trata, al menos, de una institución que sustrae el conocimiento del asunto en disputa o litigio, hacia una jurisdicción distinta de la ordinaria, - la jurisdicción extraordinaria-, para nosotros se trataría entonces de un mecanismo alternativo (a la vía ordinaria) pero de naturaleza vinculante para las partes, que han acordado someterse al arbitraje, y en ese sentido un MASC resolutivo.

### **6. CONSIDERACIONES FINALES**

En el presente capítulo nos dedicamos a los aspectos generales de los mecanismos alternativos de solución de conflictos.

Primero se revisaron las definiciones terminológicas esenciales para introducirnos en esta temática. Se concluye la necesidad de precisar lo que se entiende por MASC, para poder identificar características comunes en los diferentes mecanismos que existen para solucionar conflictos en la sociedad y a cuáles de ellos los consideraremos Mecanismos Alternativos para Solución Controversias -jurídicas- en adelante, MASC.

Así también, en este capítulo se realizó un estudio en particular de los distintos Mecanismo Alternativos para la solución de conflictos que la doctrina reconoce, sus clasificaciones y características. Creemos que un estudio en particular de los diferentes mecanismos ayudará mucho a su mejor conceptualización y posterior clasificación como MASC en materia tributaria.

En capítulos posteriores estudiaremos cuáles de ellos son utilizados en los diferentes sistemas tributarios para resolver las contiendas con la Administración Tributaria.

**MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.**

## CAPÍTULO II

### DESARROLLO DE LOS MASC EN EL CAMPO TRIBUTARIO

#### 1. RAZONES QUE JSUTIFICAN LA ADOPCION DE LOS MASC

Existe consenso en la doctrina sobre la necesidad de buscar soluciones alternativas para los conflictos tributarios, por múltiples razones. Los argumentos para esta posición usualmente parten de la constatación de la excesiva sobrecarga en el sistema de revisión de los actos de la Administración, favorecida por el aumento de la litigiosidad y la consecuente saturación de los tribunales que impiden acortar los tiempos de los procesos de revisión. Posición que es compartida por la amplia mayoría de la doctrina. A modo de ejemplo, las palabras de AUCEJO, presentando datos de esta situación en España:

*Es un hecho constatable en España y Latinoamérica la existencia de altas tasas de conflictividad en materia tributaria, como lo pone de manifiesto la situación en la que se encuentran los órganos revisores tanto administrativos como jurisdiccionales en materia tributaria. Para combatir los colapsos que sufren los órganos revisores, mayores asignaciones de medios materiales y humanos devienen insuficientes. En línea con lo sucedido en las principales democracias occidentales del mundo, los sistemas de “Resolución Alternativa de Conflictos” (en adelante, adr) aplicados a la materia tributaria constituyen un factor clave de importancia crucial en la lucha contra la litigiosidad<sup>89</sup>.*

---

<sup>89</sup> ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, *Revista Derecho del Estado*, 37, 2016, p. 5, fecha de consulta 5 abril 2022, en <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/4773>.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Estando de acuerdo con esto, LUCAS GARCÍA considera que la verdadera finalidad de estos procedimientos alternativos “no es otra que la mejora en la calidad del servicio de la Administración”.

Sin duda, el aumento de la conflictividad tributaria, entendida aquí como el antecedente de la litigiosidad, se traduce en la excesiva demora en la resolución de los conflictos tributarios. Múltiples razones, contribuyen a este fenómeno y justificarían la búsqueda de alternativas. A continuación, exponemos algunas, de las que consideramos más recurrentes, corroboradas por la propia experiencia práctica y académica:

- a) La existencia, cada vez más habitual, de conceptos imprecisos e indeterminados en la ley tributaria.
- b) La complejidad intrínseca de las normas tributarias, agravada por la mala técnica legislativa.
- c) La imposibilidad del sujeto pasivo de comprender el contenido de su obligación, sobre todo en los modelos de autoliquidación.
- d) Los altos costos de la asesoría privada en procesos o juicios tributarios.
- e) La falta de igualdad legal y material entre las partes para discutir y resolver el conflicto tributario.
- f) La existencia de gravosas sanciones cuando el contribuyente se equivoca y deficientes mecanismos de reparación para los errores de la Administración.
- g) La falta de imparcialidad de la Administración en los procedimientos tradicionales de revisión o reconsideración de sus actuaciones. (Autotutela administrativa).
- h) Relacionado con lo anterior, cuando se recurre a la justicia común, se aprecia la falta de especialidad de los tribunales o instancias superiores de revisión.

## TESIS DOCTORAL

- i) La sobrecarga de trabajo en las administraciones tributarias, y la escasa presencia de personal con formación jurídica en las administraciones locales.
- j) La preponderante mirada contable y los habituales incentivos por recaudación.
- k) Los actos de corrupción funcionaria en las instancias de revisión, posibilitadas por el ejercicio de facultades discrecionales de condonación de las autoridades administrativas.

No nos extenderemos en todos estos puntos, por considerar el listado suficientemente autoexplicativo, y porque existe bastante consenso en ellos entre los autores, destacándose la idea del aumento de la conflictividad y la consecuente saturación de las vías convencionales como el argumento más recurrente<sup>90</sup>. Estos problemas se podrían entender, erróneamente a nuestro juicio, desde una mirada práctica o economicista sobre el fenómeno tributario, alentando el uso de los MASC para acelerar la recaudación.

Pero, es evidente que la situación actual tiene un impacto más trascendente para el derecho, que es el no poder garantizar el derecho a acceder a una tutela judicial efectiva, el cual requiere que se contemplen instancias independientes de revisión de los actos y

---

<sup>90</sup> Sobre la saturación de la jurisdicción tributaria, véase a los trabajos de AUCEJO en España; MARTINOLI en Argentina y MANRIQUE en Perú; AUCEJO, E. A., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en Derecho Tributario Español y Comparado. Propuestas para Latinoamérica y España\*”, 2016.; MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, ob. cit.,; MANRIQUE CERVANTES, J. A., “El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú”, *J. A.*, vol. 2, 2, 2014.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

resoluciones de la autoridad. También deberá asegurarse que estas vías sean expeditas, para obtener justicia en un tiempo razonable<sup>91</sup>.

En este sentido, UGALDE, a propósito de la posibilidad de incorporar la figura del arbitraje tributario en el sistema chileno, aun cuando existe en este país los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA), se refería al riesgo de que la sobrecarga de trabajo de estos, vulnerara el derecho a la tutela judicial efectiva: “Puede ocurrir que, con el tiempo, los nuevos TTA tengan un volumen de cargo de trabajo tan grande que produzca un problema de vulneración de la tutela judicial efectiva, ya que la sobrecarga de trabajo puede provocar demoras, por ejemplo, en la dictación de las sentencias”<sup>92</sup>

Sin embargo, al estudiar los distintos mecanismos en particular que podrían utilizarse en materia tributaria, las opiniones son más divididas, para MARTINOLI<sup>93</sup>, el problema se presenta especialmente en aquellos que para la doctrina importan mayores grados de disposición del crédito tributario, como el arbitraje y la transacción, donde conceptos como la *indisponibilidad del crédito tributario* o el *principio de legalidad y tipicidad estricta*, configuran límites dogmáticos para su adopción. Otros autores, como ANDRÉS AUCEJO y ALONSO GONZÁLEZ<sup>94</sup> plantean la superación de estos conceptos basados en un nuevo trato en la Administración y los

---

<sup>91</sup> El artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) expresa el contenido de este principio: *“Toda persona tiene derecho a ser oída, con todas las garantías y dentro de un plazo razonable”*

<sup>92</sup> UGALDE PRIETO, R., “El arbitraje en materia tributaria”, *Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales*, 2009, p. 51, fecha de consulta 8 abril 2022, en <https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-2009-Art.-3-El-Arbitraje-en-Materia-Tributaria.-Por-Rodrigo-HugaldoPag.-49-57.pdf>.

<sup>93</sup> MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, ob. cit.,

<sup>94</sup> ANDRÉS AUCEJO, E.; GONZÁLEZ, L. M. A., “Alternative Dispute Resolution en derecho tributario comparado y su aplicación a la Generalitat de Cataluña. [Proyecto de Investigación]”, 2015, Generalitat de Catalunya & Universitat de Barcelona, fecha de consulta 3 mayo 2021, en <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/99596>.

## TESIS DOCTORAL

particulares o en el valor del principio de seguridad jurídica frente a conceptos indeterminados, GARCÍA ARAOZ<sup>95</sup>.

Con todo, la evidencia práctica y la doctrina mayoritaria demuestran la reinterpretación de estos principios, y la adopción de estos mecanismos en derecho tributario es una realidad en el *Common Law* y buena parte de Europa.

## 2. LA CONFLICTIVIDAD TRIBUTARIA

El *Derecho a la Justicia* y su expresión material de *Acceso a la Justicia*, también se ha puesto en cuestionamiento en el ámbito de la solución de los conflictos tributarios, lo que ha supuesto revisar alternativas a los procedimientos ordinarios de solución de conflictos con la Administración. Así, el desarrollo que han tenido en las últimas décadas el uso de mecanismos alternativos de solución de conflictos en otras áreas del Derecho ha llamado la atención de buena parte de la doctrina tributaria, políticos y administradores, impulsando el desarrollo de estos mecanismos en los diferentes sistemas.

### 2.1. Los conflictos tributarios

Siendo muy diversas las situaciones conflictivas que el Derecho está llamado a resolver, múltiples son también las formas para solucionarlas, nos enfocaremos en aquellas relativas al ámbito tributario.

En el mundo del Derecho interesa resolver los conflictos que llegan a tener relevancia jurídica -*conflictos jurídicos*-. Dentro de

---

<sup>95</sup> GARCÍA ARAOZ, L.; MARTINOLI, C., *Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria*, ob. cit.,

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

estos, nos ocuparán los mecanismos de resolución de los conflictos jurídicos tributarios (en adelante, conflictos tributarios) a través de los métodos no tradicionales o diferentes del juicio. Como veremos, este tipo de conflicto puede ser de muy distinto tipo, sus causas y las formas de resolverlos será también de muy variada naturaleza.

Resulta entonces necesario separar los conflictos tributarios propiamente tales de aquellos que, aun cuando se relacionan con ellos, o surgen con ocasión de ellos, no lo son, como pueden ser los conflictos financieros, comerciales, incluso penales. Sí serían conflictos tributarios en un sentido amplio los aduaneros, a los que les son aplicables por su naturaleza similares procedimientos de solución o incluso de jurisdicción aplicable, como es el caso chileno.

Entenderemos por conflicto tributario, en un sentido amplio, cualquier diferencia suscitada entre un contribuyente y la Administración encargada de fiscalizar la correcta aplicación de la normativa tributaria, acerca de los efectos, el sentido y alcance de la aplicación de las normas tributarias, así como de sus consecuencias.

No consideraremos conflicto o controversia a la mera incertidumbre o falta de certeza acerca de los alcances de un acto susceptible de producir efectos tributarios, que pudiera incluso no haberse realizado aún, respecto de los cuales se hubiera activado algún mecanismo o las consultas previas o los requerimientos de información en el ejercicio de la acción de fiscalización de la Administración sobre un contribuyente.

En tal caso, la labor será prevenir el surgimiento del conflicto mediante acciones dirigidas a evitar diferencias de interpretación o un error en las consecuencias que el mismo pudiera generar en la esfera impositiva.

## TESIS DOCTORAL

Estas actividades, técnicas o procedimientos preventivos, también serán objeto de nuestra investigación, pues la doctrina las considera en un sentido amplio como MASC “preventivos”. Entendemos su incorporación en los estudios sobre la materia, porque previenen conflictos y resuelven la incertidumbre, entregando certeza jurídica y, a veces, un marco normativo claro para operar durante un periodo de tiempo<sup>96</sup>.

Sin embargo, como veremos, muchas de ellos no son propiamente alternativos, no solucionan conflictos de manera permanente, ni comparten la naturaleza *negocial* de los MASC resolutivos tradicionales.

Sí existiría conflicto -de aquellos de relevancia jurídica- cuando la Administración en uso de sus facultades de fiscalización dicta un acto administrativo con una pretensión fiscal distinta de la declarada por el contribuyente<sup>97</sup>, aun cuando esta diferencia no llegué a ser judicializada, por haber operado algún mecanismo de resolución de conflictos en etapa administrativa<sup>98</sup>, como veremos más adelante. El conflicto entonces requiere de dos o más partes o posiciones que se contraponen<sup>99</sup>.

En ese sentido, el profesor FERREIRO LAPATZA ha señalado que *“En cualquier caso, el conflicto se origina únicamente cuando el ciudadano ve que la apreciación de los hechos y la calificación hecha por la Administración rebasa los límites de lo jurídicamente razonable*

---

<sup>96</sup> Como ocurre con los APA’s o acuerdos anticipados sobre precios de transferencia, ampliamente extendidos en la región.

<sup>97</sup> En el ordenamiento jurídico chileno; una Liquidación, Giro o Resolución que incida en el pago de un impuesto.

<sup>98</sup> Reconsideración Administrativa de la Acción Fiscalizadora (RAF) y Reconsideración Administrativa Voluntaria (RAV).

<sup>99</sup> Para CARNELUTTI, cuando las pretensiones de las partes buscan prevalecer sobre la otra y deben ser resueltas por un juez se habla de “litigio”. CARNELUTTI, F. *Teoría generale del Diritto*, Editorial Foro Italiano, Roma. p.42.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

y que, por tanto, tiene una cierta probabilidad de vencer en la controversia”<sup>100</sup>.

Para efectos de este trabajo, distinguiremos los conflictos de las controversias tributarias, colocándolos en una relación de género a especie, siendo los primeros el género y las segundas una especie particular de conflicto, en que se ha trabado una controversia de relevancia jurídica entre dos partes que amerita la intervención de un tercero para su resolución.

En este sentido MONTORO BALLESTEROS plantea que *las controversias* se resuelven cuando las partes implicadas llegan a una solución sobre *el conflicto*<sup>101</sup>. El mismo sentido BLANCO, a propósito de la Transacción y su tratamiento en el Código Civil español, dentro de los contratos que buscan decidir o superar una *controversia jurídica*, señala que su causa o finalidad es la evitación de un pleito “a través de la composición o eliminación *del conflicto* que enfrenta a dos sujetos”<sup>102</sup>.

En materia tributaria, los conflictos pueden ser de muy variado tipo, origen y gravedad. Pueden nacer, por ejemplo, de la falta de comprensión de la normativa, o de errores en la determinación de los impuestos, de una conducta infraccional o incluso de la comisión de un delito. Distintos serán los procedimientos para resolverlos o prevenirlos. El objeto central de este trabajo no es abordarlos todos, sino conocer los mecanismos alternativos a la vía tradicional de

---

<sup>100</sup> FERREIRO LAPATZA, J., “Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español”, *Revista di Diritto Tributario Internazionale*, N°2, 2002, p. 41, fecha de consulta 20 abril 2021, en <http://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/2-2002.pdf>.

<sup>101</sup> A. MONTORO-BALLESTEROS, *Conflicto social, derecho y proceso*, EDITUM, 1980, p. 29, disponible en línea en: [https://books.google.cl/books?hl=en&lr=&id=zAPoSzuVxoMC&oi=fnd&pg=PA19&dq=conflicto+y+controversias+juridicas&ots=N\\_fBVydnPf&sig=ZZGP2ECGofV5J0XFj5nJ8DZUFci#v=onepage&q&f=false](https://books.google.cl/books?hl=en&lr=&id=zAPoSzuVxoMC&oi=fnd&pg=PA19&dq=conflicto+y+controversias+juridicas&ots=N_fBVydnPf&sig=ZZGP2ECGofV5J0XFj5nJ8DZUFci#v=onepage&q&f=false), visitado el 03 de mayo de 2020.

<sup>102</sup> BLANCO CARRASCO, M, *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos: Una visión jurídica*, Editorial Reus, 2018. p. 19.

## TESIS DOCTORAL

solución de los conflictos con la Administración, en sede administrativa o judicial. También los que buscan prevenir que el conflicto se transforme en una controversia de relevancia jurídica que deba ser resuelta por un juez mediante el litigio.

Las partes en este conflicto están representadas por el contribuyente y el fisco, representado a su vez, por el Servicio de Impuestos Internos, cuando el conflicto tenga su origen en una diferencia en la correcta interpretación de las normas tributarias o la sanción de una infracción no sancionada con pena corporal, o por la Tesorería cuando se trate de un juicio de cobro de impuestos, o por el Ministerio Público, cuando se trate de perseguir una acción penal por delitos tributarios.

### **3. PRINCIPIOS QUE TRADICIONALMENTE HAN LIMITADO EL AVANCE LOS MASC EN DERECHO TRIBUTARIO**

Adoptar los MASC para solucionar o prevenir los conflictos con la Administración Tributaria, es un tema que históricamente ha suscitado conflictos entre los autores.

Desde una mirada más clásica esas apprehensions encuentran su base en ciertos dogmas y principios jurídicos profundamente arraigados en la doctrina tributaria y que serían la base de nuestra disciplina, como es el *principio de legalidad de los tributos*, el que normalmente goza de consagración constitucional en gran parte de las democracias occidentales, y por cierto, en todos los países estudiados. Y que gozaría, además, del carácter de Garantía o Derecho Fundamental en la mayoría de las Constituciones.

Por otra parte, desde la doctrina tradicional, se suele señalar como una limitación importante, el principio de *indisponibilidad del*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*crédito tributario*, el que, a diferencia del principio de legalidad, normalmente no goza de protección constitucional, pues suele estar consagrado a nivel legislativo en normas administrativas, cuando lo está, ya que se encuentra mucho menos regulado.

A ellas nos referiremos brevemente a continuación, considerando que es evidente un cambio de posición en la doctrina, y que la realidad normativa de los países estudiados obliga a reconocer que las posiciones más clásicas paulatinamente han ido cediendo a los nuevos postulados, imponiéndose argumentos propicios a una relación más horizontal y participativa de los sujetos en la solución de los conflictos con la Administración (Estado), más propios de un Estado Social y Democrático de Derecho, como se dará cuenta en capítulos posteriores, especialmente en el sistema anglosajón, gran parte de Europa<sup>103</sup> y Latinoamérica, más recientemente.

### **3.1. El principio de legalidad de los tributos y los MASC**

Tal vez el principio más importante del derecho tributario es el de la legalidad de los tributos, ampliamente tratado y consagrado constitucionalmente, con mayor o menor desarrollo. Establece, esencialmente, que los tributos se crean, modifican y suprimen por ley. Para ser más exactos, el principio implica que todos los elementos del impuesto deben encontrarse en la norma, es decir, legalidad formal y material, haciendo extensible la exigencia tanto a los elementos fácticos del hecho gravado, como a los sujetos y la forma de cuantificar las obligaciones que se deriven de este. En palabras de JARACH:

---

<sup>103</sup> Donde España aún parece estar rezagada en relación a países con un desarrollo humano y sistema jurídico similar como Portugal e Italia, incluso respecto de algunos países latinoamericanos.

## TESIS DOCTORAL

*No surge pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no sólo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento, los sujetos a los cuales corresponden la pretensión y la obligación, y la medida de éstas*<sup>104</sup>.

Este principio expresado en el aforismo “*nullum tributum sine legem*”, “no hay tributo sin ley”, como garantía constitucional, debe diferenciarse, a nuestro entender, de la legalidad de los actos de la Administración o principio de sujeción a la ley o de competencia.

En este sentido, el principio de *supremacía constitucional* obliga a que todas las normas del ordenamiento jurídico, y todos los actos de la Administración, deben someter su acción a las normas y principios constitucionales. Este se expresa en el ámbito de la Administración en lo que se ha denominado, el principio de sujeción positiva al derecho, esto es, que los órganos del Estado (Administración Tributaria) actúan válidamente, solo si ejercen sus funciones habilitados por una ley que les faculte para ello. A diferencia de los particulares que, en principio, pueden actuar válidamente en todo aquello que la ley no ha regulado o prohibido expresamente (vinculación negativa).

Lo dicho previamente, tiene el siguiente alcance, no debiera suponer una contradicción, el que los impuestos se creen por Ley, con el hecho de que las diferencias en el proceso de aplicación de esa Ley a un caso concreto puedan ser resueltas mediante un mecanismo participativo, como pueden ser los MASC. Más aún, cuando lo que se busca es interpretar y aplicar la norma a

---

<sup>104</sup> JARACH, D., *El hecho imponible Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3 ed. reimp., Abeledo-Perrot, 2004, p. 27.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

situaciones no previstas, de difícil precisión o que el propio legislador ha evitado precisar, demasiado usuales en el Derecho Tributario<sup>105</sup>.

Como se ha señalado, la exigencia constitucional en cuanto legalidad de los actos de la Administración o principio de competencia, normalmente se refiere a que las actuaciones de la Administración en etapa de gestión, fiscalización, determinación de las obligaciones tributarias deba ceñirse a la Ley.

En este sentido, concordamos, con GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, quien luego de analizar las limitaciones del principio de legalidad para los contratos de transacción en materia tributaria concluye:

*Por lo tanto, la cuestión se centra en conocer si existen habilitaciones legales que posibiliten la actuación contractual de la Administración en el seno del procedimiento tributario. La habilitación puede dirigirse en dos sentidos: o bien, estableciendo una autorización general que contemple la posibilidad de celebrar transacciones cuando concurren determinadas circunstancias; o bien, a través de habilitaciones concretas para cada supuesto<sup>106</sup>.*

Si aceptamos que los MASC no pueden tener por objeto modificar los elementos esenciales del tributo (fácticos, subjetivos, y cuantitativos), será la falta de regulación legal de los procedimientos alternativos en la etapa administrativa el problema mayor a resolver,

---

<sup>105</sup> Nuevas situaciones como puede ser la tributación de las operaciones digitales, y aplicación de conceptos imprecisos como; legítima razón de negocios, gasto necesario para producir renta, ánimo de eludir, ganancia extraordinaria, valor de mercado, valor justo, valor comparable etc., incluso el concepto mismo de Renta, véase por ejemplo el caso chileno sobre el particular, donde la ley de la Renta indica lo que “no es renta” a modo ejemplar, indicando que todo lo demás será Renta.

<sup>106</sup> GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, Madrid, 1997, p. 114, fecha de consulta 6 abril 2022, en <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/12908>.

## TESIS DOCTORAL

pues compartimos que las funciones de la Administración deben ser regladas y no discrecionales.

No resulta plausible, que por la incorporación de un mecanismo alternativo de solución de conflictos, se pueda radicar la potestad tributaria para crear, modificar o suprimir tributos en órganos intermedios de la Administración o incluso los tribunales de justicia.

Llegados a este punto, sostenemos que el alcance de un MASC no puede ser el de establecer una etapa *supra-legislativa*, su resultado no debiera ser otro que el de aplicar la norma tributaria a los supuestos fácticos del caso concreto, y determinar, la verificación o no del hecho imponible y la aplicación de la ley para esclarecer el contenido de la obligación tributaria en el caso concreto, sin alterar o desatender la descripción típica del tributo hecha por el legislador.

Es importante recordar las palabras del profesor FERREIRO LAPATZA, sobre el alcance de los MASC en materia tributaria:

*Lo que ocurre es que toda ley tiene un ámbito posible de interpretación y todo hecho o caso concreto tiene un ámbito posible de percepción. En este ámbito - en ocasiones muy amplio, en ocasiones prácticamente inexistente - se mueven los acuerdos a los que nos estamos refiriendo. Solo cuando se despejan incertidumbres respecto a la ley o respecto a los hechos pueden tales acuerdos insertarse en el procedimiento de aplicación de la ley y son conformes a la ley y al Derecho<sup>107</sup>.*

FRAILE FERNÁNDEZ, a propósito de la interpretación de la ley en concursos donde se involucre el crédito tributario señala:

---

<sup>107</sup> FERREIRO LAPATZA, J., “Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español”, ob. cit., p. 47.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*La Ley es igual ante un juez, que ante un árbitro, que en un supuesto dirimido a través de mediación. No se trata de permitir cambiar la norma o de evitar su aplicación en el asunto concreto, sino de solventar el conflicto en la interpretación de dicha norma, o en la valoración de los hechos a través de estos mecanismos extrajudiciales de solución del conflicto*<sup>108</sup>.

En un sentido similar, ANDRÉS AUCEJO afirma que la introducción de técnicas convencionales en derecho tributario se ha limitado a “Materias ínsitas en el círculo del Derecho tributario formal, impidiendo por tanto su entrada en el denominado *núcleo sustantivo primordial*, habida cuenta que la configuración de los elementos esenciales requiere la presencia insustituible de Ley (principios de legalidad y reserva de Ley)”<sup>109</sup>.

Esto podría, incluso, significar que no exista una obligación de pago para el contribuyente, por no haberse verificado respecto de él el hecho gravado, pero no será el monto por pagar o la solicitud de una condonación ilegal, el objeto sobre el que recaiga la negociación.

En los denominados MASC preventivos, o mecanismos administrativos preventivos de conflictos, los objetivos son habitualmente de interpretación o fijación de los elementos normativos que posteriormente se aplicarán a un hecho concreto. En

---

<sup>108</sup> FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Concurso de acreedores, crédito tributario y mediación”, en *Las Medidas Alternativas de Resolución de Conflictos (ADR) en las Distintas Esferas del Ordenamiento Jurídico*. Coord. Chico De la Cámara, Pablo, 2, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2019, p. 7, fecha de consulta 2 mayo 2022, .

<sup>109</sup> ANDRÉS AUCEJO, E., “Derecho Tributario español: Los “Acuerdos” y otras fórmulas convencionales entre la Administración y los contribuyentes en derecho tributario español, como vía alternativa a la unilateralidad del acto administrativo de naturaleza tributaria en el marco del procedimiento tributario”, en Eva Andrés Aucejo, Luis Alonso González, (eds.) *Els sistemes alternatius de resolució de conflictes tributaris i la seva aplicació a l'Administració tributària de Catalunya*, Generalitat de Catalunya. Departament de la presidència, Barcelona, 2015, p. 204, fecha de consulta en [http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06\\_sistemes\\_solucio\\_conflictes\\_tributaris.pdf](http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06_sistemes_solucio_conflictes_tributaris.pdf).

## TESIS DOCTORAL

otras palabras, ayudan a esclarecer la posición de la Administración sobre los supuestos de realización del hecho imponible, y a comprender sus consecuencias. Para nosotros no hay conflicto que solucionar aún. En nada atentan contra el principio de legalidad del tributo, quedando restringido el problema a la presencia, o no, de una habilitación legal o competencia de la Administración para utilizarlos.

Otro elemento para considerar, acerca del principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, es que las Constituciones Latinoamericanas han comenzado a establecer los MASC como parte de del sistema de justicia véase *infra* los casos de México, Colombia, Perú y Venezuela<sup>110</sup>.

Creemos que esta mención expresa a los MASC del constituyente Latinoamericano, sin hacer excepción de los conflictos tributarios, contribuirá a un renovado impulso de estos mecanismos en la región. Pues el constituyente a la par de la exigencia de que los tributos y todos sus elementos se establezcan por Ley, amplía las posibilidades de solución de los conflictos en la aplicación de la Ley con los MASC, y es muy probable que en el futuro próximo veamos nuevos MASC implementándose en estos países, superada la cuestión de su constitucionalidad.

También se debe mencionar, como limitaciones al avance de los MASC en Latinoamérica, aunque su estudio escape a los límites de esta investigación, los altos niveles de corrupción en la región y la desconfianza hacia la Administración Pública producto de pasados y actuales procesos autoritarios.

---

<sup>110</sup> Próximamente en Chile, que se encuentra en proceso Constituyentes ya se ha planteado una norma similar a la mexicana.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 3.2. La indisponibilidad del crédito tributario

Un principio que es habitualmente señalado como limitativo del uso de los MASC en materia tributaria, ha sido el de indisponibilidad del *crédito tributario*, este principio en nuestra investigación ha estado más presente en el doctrina que en la normativa expresa de los países estudiados<sup>111</sup>.

En un primer esfuerzo lo podríamos presentar como la imposibilidad legal de la Administración de llegar a acuerdos sobre los créditos (derechos personales) o deudas tributarias con los sujetos pasivos o deudores. Sin embargo se aprecia que esta limitación se hace extensiva a cualquier órgano del Estado, pues de acuerdo a él se sustenta la imposibilidad de disponer sobre ellos en cualquier instancia, incluso judicial.

Como referencia en la Legislación Tributaria de España se encuentra consagrado expresamente en el artículo 18 de la LGT, aunque de manera muy escueta, de la siguiente forma:

Artículo 18. Indisponibilidad del crédito tributario.

*“El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”.*

La LGT no define los que es el crédito tributario, ni hace distinción para quién es indisponible, se entiende entonces como una prohibición general atendiendo el sujeto activo de la relación jurídica de cada tributo, solo puede disponer de un derecho o “no disponer” en este caso, quien es el titular de éste.

---

<sup>111</sup> Cabe distinguirlo de la sanción de *inoponibilidad* de los acuerdos sobre las obligaciones tributarias derivadas de los contratos privados que pudieran acordarse entre particulares, que habitualmente se considera en la legislación tributaria.

## TESIS DOCTORAL

Para entender el contenido del crédito tributario, recurriremos al lado pasivo de la relación, donde existirá la *deuda* tributaria, el artículo 58 de la misma LGT, establece que “la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta”, y además por los intereses moratorios y recargados legales. Así entonces, no se podría disponer de ninguno de estos componentes.

Pero la norma del artículo 18 de la LGT, establece una importante excepción, al indicar que “El crédito tributario es indisponible **salvo que la ley establezca otra cosa**” (El destacado es nuestro).

Por esto resulta habitual, tanto en España como en los demás países estudiados, que la Administración cuente con facultades permanentes o transitorias mediante leyes especiales para implementar mecanismos de disposición sobre intereses y recargos legales, nos así de la obligación tributaria principal. Es en aquel ámbito donde han actuado preferentemente también los MASC implementados en materia tributaria, como se verá más adelante al analizar cada uno de los países de la muestra.

Por su parte, y con una alusión más directa a los MASC, la Ley General Presupuestaria de España en su artículo 7.3 establece los siguiente:

*Artículo 7. Límites a que están sujetos los derechos de la Hacienda Pública estatal. (...)*

*3. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley, no se podrá transigir judicial ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública*

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*estatal, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante real decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del de Estado en pleno.*

Considerando estas normas ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN configura el principio señalando que en definitiva, los principios contenidos en la propia Constitución, la LGT y la Ley General Presupuestaria, impedirían una terminación pactada del procedimiento de determinación “fijando una cuota distinta de la que resultaría de la aplicación estricta de la Ley”, y agrega que “Esta genérica imposibilidad legal se cristaliza en el principio de la indisponibilidad del crédito tributario”<sup>112</sup>.

Pero, y tal como se parecía de la redacción del artículo 7 de la LGP citado, se menciona expresamente la posibilidad de que mediante Real Decreto acordado en la forma señalada se podrá transigir, incluso someter a arbitraje los derechos de la Hacienda Pública estatal. Por lo cual, se ha de tener presente que una norma podría habilitar a la autoridad expresamente para desarrollar transacciones o someter a arbitraje materias en las que se encuentre comprometido el crédito tributario.

Precisamente lo que se busca es una mejor aplicación de la ley y una mejor determinación del crédito del Estado. El principio de indisponibilidad del crédito tributario se trataría de una prohibición legal, que se impone a la Administración para no llegar a acuerdos sobre el crédito que ha sido determinado, sería un problema de habilitación legal que debe resolverse por medio de una norma que

---

<sup>112</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 2007, Ministerio de Justicia, p. 175, fecha de consulta en [https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/anuarios\\_derecho/abrir\\_pdf.php?id=ANU-A-2007-10016900202](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-A-2007-10016900202).

## TESIS DOCTORAL

permita a la Administración llegar a acuerdos sobre la determinación y aplicación de la ley al caso concreto.

Si aceptamos esto, es justo aceptar que antes de la determinación, no hay, en estricto rigor, una deuda tributaria y el crédito correlativo. No se dispone del crédito tributario cuando se responde un consulta vinculante o se celebra un acuerdo APA, como no dispone del crédito el juez o el árbitro al resolver un conflicto cuando se reclama de la determinación de la autoridad<sup>113</sup>.

En este sentido, concordamos con MARTINOLI quien ha señalado que “No podría válidamente entenderse que existe una disponibilidad de la obligación tributaria cuando justamente el problema que se plantea es su falta de determinación”<sup>114</sup>.

Tampoco se aprecia problemas en que, antes de la determinación de la obligación tributaria, se pueda llegar a acuerdos anticipados, como ocurre con los acuerdos de valoración o el peritaje tercero en España. Siempre que la Ley así faculte a la Administración.

---

<sup>113</sup> Cabe hacer presente que existe diferentes visiones sobre este tema en las normas estudiadas, incluso hay diferencias sobre el momento en que el legislador considera que nace la obligación tributaria, cuando se expresa al respecto. La doctrina tradicional es que la obligación nace al momento de realizarse el hecho imponible, pero en algunos países la ley tributaria separa esos dos momentos (España), en otros se recoge la idea de que el hecho imponible u obligación tributaria nacen al mismo momento (Bolivia) y otros como Chile no dicen nada. Pero el momento de determinación suele estar asociados al acto de la Administración, del contribuyente o mixto, donde se cuantifica la prestación objeto de la obligación cuando esta hubiera nacido, lo hace normalmente indeterminada. Para nosotros el crédito tributario es el resultado de esa liquidación o determinación.

<sup>114</sup> MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, ob. cit., p. 65.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 3.3. Avances de los MASC tributarios en el mundo

Con todo, se puede apreciar avances significativos en la promoción y utilización de los MASC en materia tributaria en el mundo desarrollado y en los países latinoamericanos<sup>115</sup>.

Se destaca el rol que ha tenido la OCDE desde el Foro de Administración Tributaria (2008 y 2013)<sup>116</sup>, promoviendo un cambio de paradigma basado en la cooperación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, que beneficiaría a ambas partes y ha reconocido la Conciliación, la Mediación y la Evaluación Temprana como MASC en materia tributaria<sup>117</sup>.

Existe consenso en que es en el sistema anglosajón donde mayores avances han tenido los ADR en materia tributaria desde comienzos del siglo XX, donde EE.UU. representa el modelo por excelencia. FERREIRO LAPATZA, postula que en estos sistemas, basados en la autoliquidación con mayor potencialidad de conflictos, es necesario contar con “un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente que impide que el litigio, en un alto porcentaje, llegue a los tribunales retrasando excesivamente, en contra del interés de la Administración y administrados su resolución y, en su caso, el cobro del tributo”<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> En el estudio comparado y promoción de los avances de los MASC (ADR) en Europa, se destaca la obra EVA ANDRÉS AUCEJO, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona. Véase, entre otras ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, ob. cit.,

<sup>116</sup> Véase MARTINOLI, C., *Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado*, ob. cit., p. 35.

<sup>117</sup> Es en este último caso, de las evaluaciones tempranas, sobre todo en lo referido a los acuerdos previos sobre precios de transferencia, donde sus recomendaciones han tenido mayor impacto en Latinoamérica

<sup>118</sup> FERREIRO LAPATZA, J., “Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español”, ob. cit., p. 42.

## TESIS DOCTORAL

En Europa, las investigaciones de ANDRÉS AUCEJO muestran avances significativos en países como Francia, Alemania, Reino Unido, Portugal (arbitraje), Suecia, Holanda, además de Italia, que para ella es la que presenta mayor experiencia y su normativa debiera ser promovida como ejemplo para otras administraciones<sup>119</sup>.

Para esta autora, los avances en España y Latinoamérica no han estado a la altura de los altos niveles de conflictividad y la difícil situación de la administración tributaria para resolver los conflictos pendientes “Lamentablemente los modelos occidentales avanzados no parecen tener cabida en España ni en la mayoría de los países de Latinoamérica”<sup>120</sup>, mencionado “avances menores” en Colombia y Chile.

Concuerda con ella MARTINOLI, destacando en España las *Actas con Acuerdos* como el mayor avance en etapa de fiscalización. Además y agrega a la lista de países mencionados previamente a México, Portugal y Venezuela.

En Latinoamérica, conocida es la recomendación que el primer Modelo de Código Tributario para América Latina hace respecto de la Transacción en 1968<sup>121</sup>, retomando el “Acuerdo Conclusivo” en el Modelo de Código del 2015<sup>122</sup>.

---

<sup>119</sup> La autora destaca en el caso italiano los resultados para reducir la litigiosidad “Los resultados experimentados han sido extraordinarios en términos de reducción de la litigiosidad, disminución de costes y mejora de la justicia tributaria” AUCEJO, E. A., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (adr) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España\*”, ob. cit., p. 5.

<sup>120</sup> *Ibid.*, p. 6.

<sup>121</sup> OEA-BID, *Reforma tributaria para América Latina III: Modelo de Código Tributario*, 1968, fecha de consulta 3 mayo 2021, en [https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario\\_OEA-BID\\_Ultimo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf).

<sup>122</sup> CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia Latinoamericana*, CIAT, 2015, fecha de consulta 3 mayo 2021, en <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5307>.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En el contexto latinoamericano, se suele destacar la experiencia con el uso de MASC de países como Venezuela (Arbitraje), México y Argentina (acuerdos conclusivos), pero existirían avances importantes en otros países de la región en años recientes, como Colombia, Ecuador y Chile, como veremos más adelante en el capítulo quinto de esta investigación.

En Chile, PEREZ QUEZADA<sup>123</sup>, reconoce que, ha habido avances en *mecanismos preventivos* del conflicto como las consultas sobre la interpretación de la ley tributaria (Oficios) y en los *mecanismos resolutivos* solo en instancias de solución temprana del procedimiento de fiscalización. Esta situación cambia con la Ley N°21.039, de 2017, que introdujo la conciliación como MASC en la etapa *judicial* de solución de conflictos tributarios. Posteriormente la Ley 21.217 de 2020 perfecciona la conciliación e introduce la mediación y el avenimiento.

A estos Mecanismos y el desarrollo reciente que están teniendo en Chile y los sistemas Latinoamericanos dedicaremos especial interés en capítulos posteriores, especialmente en cuanto resuelven las disputas declaradas entre los particulares y la administración tributaria.

### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Para nosotros, y a los fines de este trabajo, utilizaremos el acrónimo MASC en el sentido propuesto por MARTINOLI y AUCEJO, a fin de no excluir de una investigación exploratoria, como es esta, la

---

<sup>123</sup> PÉREZ QUEZADA, P., “Mecanismos administrativos de solución de controversias en el derecho tributario chileno”, *Revista de Estudios Tributarios*, 19, 2018, fecha de consulta 4 mayo 2020, en <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/51004>.

## TESIS DOCTORAL

presentación de MASC en etapas administrativas preventivas, como judiciales, que puedan presentarse en la normativa de los países de la muestra y que la doctrina o la normativa específica, haya incluido como tales.

Sin embargo, del análisis del marco teórico actual de esta institución en el ámbito tributario, resulta evidente que el concepto MASC ha sido utilizado muy extensivamente, la voz “alternativo”<sup>124</sup> requiere que exista una opción, un camino alternativo distinto del MASC que se pueda seguir y, evidentemente, que exista un “conflicto” o controversia sobre algún punto que solucionar.

La palabra *conflicto* requiere, al menos, de una diferencia de opinión en cuanto a una materia, lo que a veces no es tan evidente en instituciones como las *consultas previas vinculantes*, habitualmente tratadas como MASC por la doctrina, o los *acuerdos previos sobre precios de transferencia* APA's. que vienen a fijar un método de valoración para operaciones futuras y muchas veces solo explicitan un acuerdo. No negamos con esto, que la naturaleza y contenido de un *conflicto* pueden ser muy amplios, incluso subjetivos, y la sola incertidumbre sobre operaciones futuras o acerca del sentido de una norma tributaria, puede ser considerada como tal y, en ese sentido, entendemos el uso extensivo del acrónimo MASC en etapas preventivas.

Teniendo presente que se trata de una materia regulada de formas muy diversas en cada país, creemos que el conflicto que interesa solucionar es el relativo a la diferencia sobre la existencia y contenido de la obligación del sujeto pasivo (diferencia sobre la realización del hecho gravado y la consecuente determinación de la

---

<sup>124</sup> Para la RAE la voz “alternativo” implica: [opción, solución] Que se puede elegir además de las otras que se consideran.,

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

obligación tributaria). De esta forma, si los procedimientos administrativos están establecidos como una *opción o alternativa* a la solución de un conflicto, producido por la fijación unilateral del surgimiento y contenido de la obligación tributaria en vía administrativa, y existe un mecanismo en la propia administración o en la jurisdiccional especial u ordinaria para recurrir del acto administrativo, que no se llegaría a utilizar, podrían ser considerados MASC.

En cambio, si en realidad no alcanzan a ser opcionales para la solución de un conflicto, ya sea porque aún no se ha emitido un acto administrativo de determinación, eventualmente reclamable o *judicializable*, de acuerdo con la normativa interna, es decir, no se ha notificado al contribuyente un acto que establezca una diferencia (conflicto) sobre el contenido de su obligación como sujeto pasivo, el uso del concepto MASC no resulta del todo pertinente, y el mecanismo o procedimiento establecido, no se trataría estrictamente de un MASC, se trataría de un mecanismo o etapa administrativa para prevenir o solucionar conflictos administrativos, los que, de estar establecidos por el legislador como instancias previas al acto de determinación, por ejemplo, para aclarar dudas sobre la interpretación de una norma o régimen jurídico aplicable, incluso si el contribuyente no tiene una posición formada al respecto, no serían propiamente MASC, sino simples mecanismos administrativos para prevenir conflictos con la administración tributaria, cuando no, el simple cumplimiento de la obligación de informar a los contribuyentes sobre su situación tributaria<sup>125</sup>.

---

<sup>125</sup> Por ejemplo, si un contribuyente no comprende el sentido de una norma tributaria que se acaba de reformar y tiene la duda de si es aplicable a su actividad comercial, y decide consultar a la autoridad tributaria si la disposición le afecta o no. No creemos que esa respuesta, aunque vinculante para la administración sea un MASC en sentido estricto. Tal es el caso en la mayoría de los países estudiados

## TESIS DOCTORAL

Reiteramos que, para efectos de esta investigación, usaremos la posición más extensiva del concepto MASC e incluiremos situaciones como la descrita previamente, como un MASC preventivo administrativo, sin perjuicio de las observaciones que haremos en su oportunidad.

---

de las respuestas de la Administración Tributaria a las consultas vinculantes de los contribuyentes o los acuerdos previos a propósito de las normas anti elusivas en Chile o de los APA. Cuestiones que trataremos en los capítulos siguientes.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

**CAPÍTULO III**

**SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN CHILE**

**1. INTRODUCCIÓN**

En el presente capítulo presentaremos las características de la justicia tributaria en Chile, su evolución reciente y la forma en que funciona actualmente, preparando así al lector para comprender mejor, en los capítulos siguientes, la forma en que se han ido incorporando los principales mecanismos de solución de controversias tributarias en el sistema chileno en los últimos años.

El sistema tributario en Chile ha experimentado profundas transformaciones en los últimos años. Tal vez, la más importante ha tenido lugar en el sistema de justicia tributaria, tanto desde el punto de vista orgánico como en el procedimiento.

Con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.322 el 27 de enero de 2010, se transforma la jurisdicción tributaria y aduanera en Chile, poniendo término a un sistema de justicia tributaria que rigió durante largos años, caracterizado por la falta de imparcialidad e independencia del “Juez Tributario”, representado por un funcionario de la propia administración.

Esto es importante, porque introduce una instancia independiente en la resolución de las controversias tributarias, conformada por un tribunal especial y letrado, que agrega un cierto grado de incertidumbre para la Administración, una contingencia incierta de ganar o perder en el juicio, mucho mayor que la que tenía cuando era juez y parte en el sistema anterior. Esto habría generado

## TESIS DOCTORAL

un marco propicio para el uso de formas no adversariales en la solución de conflictos tributarios.

Para presentar adecuadamente el estado de la cuestión, abordaremos primero algunos antecedentes acerca de la conflictividad tributaria en Chile y una visión general de los mecanismos ordinarios de solución de conflictos tributarios.

Luego se presentará el desarrollo que ha tenido la solución administrativa de conflictos tributarios en etapas previas a la controversia judicial.

A continuación, presentaremos la vía ordinaria de solución de controversias tributarias en Chile, las características de la justicia tributaria y del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias (PGR), principal mecanismo ordinario de solución de controversias tributarias.

De esta forma quedará preparado el camino para iniciar el desarrollo de los diferentes Mecanismo Alternativos de Solución de controversias tributarias en etapa resolutive de controversias tributarias en Chile.

## **2. MECANISMOS PARA LA SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN CHILE EN LA ETAPA ADMINISTRATIVA**

Se reconoce dentro de los MASC, la existencia de mecanismos que buscar prevenir los conflictos o que estos lleguen a transformarse en controversias judiciales y aquellos que tienen por objeto resolver los conflictos una vez que ya se han producido estableciendo derechos para las partes. A los primeros se les denomina Mecanismos Preventivos y a los segundos Resolutivos.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En el sistema chileno, si bien, no existe un tratamiento sistemático que los identifique como tales, podemos encontrar ambos tipos de mecanismos en la etapa administrativa, la que se desarrolla en la interacción del SII con los contribuyentes, pudiendo iniciarse a instancia de cualquiera de las partes.

### **2.1. Mecanismos preventivos**

#### **2.1.1. Oficios (Consultas previas)**

Una forma de prevenir los conflictos tributarios es mediante consultas que los contribuyentes hagan a la Administración acerca de la interpretación y aplicación de las normas tributarias que podrían afectar una determinada operación, antes de realizarla. La respuesta en tanto se haga pública, puede servir también a otros contribuyentes para prevenir una diferencia y eventuales fiscalizaciones y litigios producto de su actividad<sup>126</sup>.

De acuerdo a lo establecido en los numerales 1° y 2° de la letra A) del artículo 6° del CT, corresponde al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, (en adelante “el Director”) la facultad de interpretar administrativamente las disposiciones tributarias y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos, y absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio o las autoridades.

---

<sup>126</sup> El artículo 26 del CT establece, lo que se ha destacado como expresión de un principio de buena fe en materia tributaria, que, si un contribuyente se acoge de buena fe al realizar una operación a una determinada interpretación del SII que se hubiera publicado, no procederá respecto de él el cobro retroactivo de impuestos, aunque el SII cambie su opinión. El mismo artículo establece la obligación del SII de publicar en su sitio web sus interpretaciones, respuestas a consultas de los contribuyentes y otros documentos oficiales que expresen su interpretación.

## TESIS DOCTORAL

Sin embargo, los contribuyentes pueden realizar consultas sobre la interpretación y aplicación de una norma en un caso concreto. Estas consultas deben ser presentadas al Director Regional respectivo (DR), de acuerdo con la facultad que le otorga el N° 1°, letra B) del artículo 6° del mismo CT. El DR competente será el de la Dirección Regional con jurisdicción en el territorio correspondiente a su domicilio.

Para responder, el DR debe en primer lugar revisar si existe un criterio definido por el Director sobre la materia consultada, para lo cual debe basarse en Circulares, Oficios previos sobre la misma materia u otros documentos oficiales. Si la materia no está resuelta, el DR elevará los antecedentes al Director para que se pronuncie al respecto. Si la materia está resuelta por la Dirección, se devolverá la consulta a la Dirección Regional correspondiente para que ésta la responda de acuerdo con dichas instrucciones. El DR contestará directamente al contribuyente, mediante un acto administrativo denominado Oficio<sup>127</sup>.

En la Circular 71/2001, se señala que, en principio, “deberán responderse sólo las consultas que se refieran a casos concretos y en los que exista un interés actualmente comprometido del consultante o de su representado”. No obstante, las instrucciones también avalan dar respuesta a las consultas que, “impliquen satisfacer la necesidad del consultante en orden a tener certeza sobre la tributación que afectará a un determinado proyecto de inversión o a la realización de un negocio específico”. Es en este caso, donde se expresa de mejor

---

<sup>127</sup> De acuerdo a la Circular N°71 de 2001 del SII, que regula esta materia “(...), si no existe un criterio definido de la Dirección del Servicio sobre la materia o la naturaleza del problema planteado ofrece dudas sobre la apreciación de los hechos o la aplicación del derecho, el Director Regional elevará los antecedentes al Director para que se pronuncie al respecto. En este caso, la consulta deberá ser hecha siempre por el Director Regional y contener su opinión fundada”.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

manera el carácter preventivo del Oficio como mecanismo de solución de conflictos.

### **2.1.2. Acuerdos sobre precios de transferencia (APA´s)**

#### **a) Regulación**

El Estado de Chile, en el contexto de su incorporación a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), incorporó la normativa sobre Precios de Transferencia a su legislación interna, en el artículo 41E de la Ley Sobre Impuesto a la Renta DL 824 de 1974 (LIR)<sup>128</sup>, por medio de la Ley 20.630 de Septiembre de 2012.

Los acuerdos sobre precios de transferencia (APA´s) se incorporaron en la LIR en el artículo 41 E N°7 y se reguló específicamente por la Resolución N°68 del SII de 2013, en adelante, “Resolución 68”, que establece los requisitos, y el proceso para celebrar los APAs.

#### **b) Ámbito de aplicación**

En Chile los APA´s se pueden celebrar en operaciones interna en el caso de reorganizaciones empresariales y externas

---

<sup>128</sup> El artículo 41 E de la LIR en su inciso primero estipula que: “Para los efectos de esta ley, el Servicio podrá impugnar los precios, valores o rentabilidades fijados, o establecerlos en caso de no haberse fijado alguno, cuando las operaciones transfronterizas y aquellas que den cuenta de las reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios que contribuyentes domiciliados, o residentes o establecidos en Chile, se lleven a cabo con partes relacionadas en el extranjero y no se hayan efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado”.

## TESIS DOCTORAL

“transfronterizas” siempre que se realicen entre partes relacionadas en los términos de la LIR.

Los contribuyentes, en el caso de reorganizaciones empresariales o de contribuyentes domiciliados en Chile con partes relacionadas en el extranjero, “que realicen operaciones con partes relacionadas podrán proponer al Servicio un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones”<sup>129</sup>.

### **c) Solicitud**

El procedimiento se inicia mediante solicitud del interesados, no se contempla etapas previas de consulta para verificar la viabilidad del acuerdo.

Ala solicitud se debe acompañar:

- a) Una descripción de las operaciones respectivas,
- b) Los precios, valores o rentabilidades normales de mercado
- c) El período que debiera comprender el acuerdo,
- d) La documentación o antecedentes en que se funda y
- e) Un informe o estudio de precios de transferencia en que se hayan aplicado a tales operaciones los métodos a que se refiere este artículo.

### **d) Resolución de rechazo**

---

<sup>129</sup> Artículo 41 E, N°7 inciso primero.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

El SII, podrá rechazar a su juicio exclusivo, la solicitud de acuerdo anticipado, mediante resolución la que no será reclamable, ni admitirá recurso alguno<sup>130</sup>.

### **e) Acta de Acuerdo**

En caso de que el SII acepte, total o parcialmente la solicitud del contribuyente se levantará una acta que dejará constancia del acuerdo anticipado. El acta será suscrita por el SII y un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto, debiendo dejarse constancia en ella los antecedentes en que se funda<sup>131</sup>.

Se establece además que el SII podrá suscribir acuerdos con otras administraciones tributarias a los efectos de determinar anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las respectivas operaciones. Los que en doctrina se suele denominar “acuerdos bilaterales”.

Cuando se trate de la importación de mercancías, el acuerdo deberá ser suscrito en conjunto con el Servicio Nacional de Aduanas.

### **f) Plazo**

El SII deberá pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente ya sea suscribiendo el acta respectiva o rechazándola mediante resolución, dentro del plazo de 6 meses desde que el contribuyente haya entregado al SII la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolver<sup>132</sup>.

---

<sup>130</sup> Artículo 41 E, N°7 inciso primero.

<sup>131</sup> *Ibid.*

<sup>132</sup> Artículo 41 E, N°7 inciso tercero.

## TESIS DOCTORAL

### **g) Silencio negativo**

Si el SII no se pronunciare dentro del plazo de 6 meses, se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, pudiendo este volver a proponer la suscripción del acuerdo. Evidentemente, esta solución, tan extendida en nuestro derecho, atenta contra la celeridad y transparencia de los procesos administrativos.

### **h) Efectos**

El acuerdo anticipado, se aplicará respecto de las operaciones llevadas a cabo por el solicitante a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los tres años comerciales siguientes<sup>133</sup>. Pudiendo ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito suscrito por el contribuyente y el SII y las otras administraciones tributarias cuando sea el caso.

El efecto principal es que una vez suscrita el acta de acuerdo anticipado, o sus prórrogas o renovaciones, y mientras se encuentren vigentes, “el SII no podrá liquidar a los contribuyentes a que se refiere, diferencias de impuestos por precios de transferencias en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades hayan sido establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el acuerdo”<sup>134</sup>.

### **i) Revocación**

---

<sup>133</sup> Artículo 41 E, N°7 inciso segundo.

<sup>134</sup> Artículo 41 E, N°7 inciso sexto.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

El Servicio podrá, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el acuerdo anticipado cuando<sup>135</sup>:

- i. La solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, o
- ii. Hayan variado sustancialmente los antecedentes o las circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación.

Se dictará una resolución fundada detallando los antecedentes que se han tenido a la vista para tales efectos. Esta regirá a partir de su notificación al contribuyente.

Pero cuando se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, se dejará sin efecto retroactivamente a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, en que tales antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente<sup>136</sup>.

El contribuyente podrá dejar sin efecto el acuerdo anticipado cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. Para estos efectos, deberá manifestar su voluntad en tal sentido mediante aviso por escrito al SII, el referido acuerdo quedará sin efecto desde la fecha del aviso.

### **j) Naturaleza jurídica**

---

<sup>135</sup> Artículo 41 E, N°7 inciso cuarto.

<sup>136</sup> La presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de acuerdo anticipado que haya sido aceptada total o parcialmente por el SII será sancionada como delito tributario en la forma establecida por el inciso primero, del número 4°, del artículo 97, del Código Tributario.

## TESIS DOCTORAL

A nuestro juicio pese a que son escasos los elementos de negociación, se trataría de una especie de convenio de derecho público, entre la Administración y el contribuyente, que establece derechos para las partes, y cuyos efectos serían *rebus sic stantibus*, se mantendrían mientras se mantengan las circunstancias que existían al momento de su celebración. Como Masc sería una instancia administrativa preventiva de eventuales conflictos.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **2.1.3. Consulta previa de la Norma General Antielusión (NGA)**

Recientemente, la Ley 20.780 de 2015 incorporó en el CT una Norma General Anti-elusión (en adelante NGA).

La adopción de estas normas vino a poner al día nuestra normativa interna con las normas que muchos países, especialmente la OCDE, habían adoptado en los últimos años y significó crear nuevas definiciones normativas, mecanismos de fiscalización especial, infracciones específicas y sanciones.

Así también se establecieron procedimientos especiales destinados a fiscalizar, declarar y sancionar las figuras elusivas, que pasaron a complementar las figuras infraccionales y penales ya existentes, pero que se diferencian de aquellas porque su efecto es de naturaleza civil y administrativo y son de conocimiento del TTA, quien puede declarar que determinadas operaciones del contribuyentes constituyen *abuso de forma jurídica* o *simulación* y por tanto no producirán los efectos económicos y tributarios buscados por el contribuyente.

De acuerdo a estas normas, tanto “la administración tributaria como los Tribunales no están restringidos a reconocer la forma jurídica elegida por los contribuyentes, y bajo la cual se presenta la operación, si ésta vulnera los hechos gravados establecidos por la ley, en la medida, como se ha dicho, que tales formas jurídicas constituyan abuso o simulación”. (Circular 41 de 2016). No pretendemos ahora desarrollar el gran alcance de estas normas, las que se encuentran aún en proceso de perfeccionamiento e implementación.

## TESIS DOCTORAL

Para efectos de este capítulo, no nos detendremos en el procedimiento contemplado en el nuevo artículo 26 bis del CT, el cual establece el mecanismo de “Consulta Previa”, que permite a los contribuyentes efectuar consultas al Servicio sobre la aplicación de las NGA (artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter).

Específicamente se contempla que si respecto de los actos, contratos, negocios o actividades económicas que expongan los contribuyentes en su consulta, se configura alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refieren los artículos señalados. Esto, a fin de precaver un conflicto con la Administración y posibles sanciones por parte del TTA.

La consulta se podrá ingresar en la Dirección Nacional o en la Dirección Regional del domicilio del consultante, según corresponda y tendrá noventa días para pronunciarse. En todos los casos, la respuesta será notificada al consultante directamente por la Dirección Nacional.

### **a) Efectos**

Pese a que el procedimiento puede tomar un tiempo considerable y significar la solicitud de mayores antecedentes respecto del negocio a desarrollar. Realizar la consulta tiene el enorme beneficio para el contribuyente de que la respuesta es vinculante para el SII y, de no variar los elementos esenciales de la consulta, éste no podrá efectuar una denuncia ante el TTA por NGA en el caso consultado<sup>137</sup>.

---

<sup>137</sup> Artículo 26 bis inciso 5° del CT: “La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, debiendo señalar expresa y fundadamente de qué manera los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter o si están cubiertos por alguna norma especial antielusiva. La respuesta no obligará al Servicio si se produce una variación sustantiva de los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó la consulta, en cuyo caso podrá girar o liquidar los impuestos que se devenguen en periodos posteriores, si procedieren,

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **b) Naturaleza jurídica**

No se trata de un convenio propiamente tal, no existe un acuerdo entre partes, sino que se trataría de una consulta vinculante, en el ejercicio de las facultades de interpretación de la Ley de la Administración. Como Masc sería una instancia administrativa preventiva de eventuales conflictos.

### **2.2. Mecanismos Resolutivos de conflictos tributarios en la etapa administrativa**

La Legislación tributaria chilena contempla también la posibilidad de resolver administrativamente conflictos que se susciten en la etapa de fiscalización del cumplimiento de las normas tributarias. Estas instancias las consideramos mecanismos resolutivos de conflictos ya declarados, pues resuelven de manera permanente una diferencia contenida en un acto administrativo notificado a un contribuyente donde se expresa una pretensión fiscal distinta de la declarada por él, antes de que se genere una controversia judicial.

#### **2.2.1. Citación del artículo 63 inciso 2° del CT**

Hemos querido mencionar en este apartado, una instancia que tiene gran aplicación en la práctica como mecanismo que previene las controversias judiciales con el SII.

#### **a) Regulación.**

---

señalando de manera fundada las razones por las cuales se estima se ha producido la variación sustantiva a que alude el presente inciso.”

## TESIS DOCTORAL

La Citación del artículo 63 del CT, se considera el inicio formal de un procedimiento de fiscalización y si es aprovechada puede marcar también su fin. Es, por lo general, el trámite previo a una liquidación o giro de impuestos, de ahí su importancia como oportunidad para resolver las diferencias a que hubiere lugar y que se deben indicar en ella<sup>138</sup>. El artículo 59 del CT, señala que “Se considerará como un procedimiento de fiscalización aquel iniciado formalmente por el Servicio mediante una citación conforme al artículo 63”.

De acuerdo al artículo 63 inciso 2° del CT, “el Jefe de la oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente” para que, dentro del plazo de un mes, (ampliable hasta por un mes más, a solicitud del contribuyente y por otro mes, si el SII requieren nuevos antecedentes a partir de los entregados), el contribuyente presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme una ya presentada.

Si bien, del tenor de la norma se puede entender que es facultativa para el contribuyente, dicha Citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. Esto ocurre, generalmente, antes de liquidar o girar un impuesto.

Es por esto, que el contribuyente deberá concurrir con todos los antecedentes que obren en su poder para dar respuesta a los requerimientos de la Citación. Donde tendrá la oportunidad de evitar que el conflicto siga avanzando hacia una Liquidación formal de

---

<sup>138</sup> Artículo 59 inciso 1° de CT: “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes. Sin embargo, el Servicio no podrá iniciar un nuevo requerimiento, ni del mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización, salvo que se trate de un nuevo requerimiento por el mismo período (...) **Para estos efectos se considerará como un procedimiento de fiscalización aquel iniciado formalmente por el Servicio mediante una citación conforme al artículo 63**, excluyendo revisiones iniciadas por otros medios, salvo que la revisión concluya formalmente con una rectificación, giro, liquidación, resolución o certificación que acepte los hechos o partidas objeto de la revisión”. (El destacado es nuestro).

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

impuestos, la cual solo podrá dejar sin efecto mediante un Reclamo Tributario o mediante el procedimiento de Reconsideración Administrativa Voluntaria.

### **b) Naturaleza jurídica**

Por tratarse de un trámite obligatorio para el SII y requisito de validez para poder liquidar una diferencia de impuesto, no la consideramos un MASC, sino un procedimiento administrativo, parte del proceso de fiscalización.

### **2.2.2. Reconsideración Administrativa Voluntaria (RAV)**

#### **a) Regulación**

La Ley 20.322 de 2009, que “Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera”, introdujo un procedimiento administrativo de carácter voluntario, previo a la etapa jurisdiccional ante el TTA para revisar los actos administrativo (AA) que se hubieran notificado al contribuyente.

Consagrando en el artículo 123 bis del CT, se trata de un recurso de reposición administrativa voluntario (RAV), que establece el derecho de los contribuyentes a solicitar que, antes de la presentación del reclamo ante el TTA, la autoridad superior del órgano que llevó adelante la fiscalización o emitió el acto administrativo reclamado, normalmente el Director Regional o el Director de Grandes Contribuyentes o sus delegados para estos efectos, pueda reconsiderar el todo o algunas de las partidas o elementos del AA ( liquidación, giro, pago o resolución) que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para

## TESIS DOCTORAL

determinarlo, que han sido emitidas por su unidad, de conformidad con los planteamientos y/o nuevos antecedentes expuestos por el contribuyente.

El plazo para interponerlo es de 30 días y su interposición suspenderá el plazo de 90 días para presentar el RT ante el TTA por los mismos motivos, lo que es un gran acierto, a nuestro entender, pues valida la instancia como mecanismo de solución de conflictos prejudicial. En su tramitación se dará audiencia al contribuyente “para que diga lo propio a sus derechos y acompañe a dicha audiencia los antecedentes requeridos que sean estrictamente necesarios para resolver la petición”<sup>139</sup>.

### **b) Naturaleza jurídica**

Se trata de un recurso de reposición administrativa, de carácter voluntario. En cuanto MASC, esta instancia busca evitar que los conflictos cuya pretensión fiscal ya se ha declarado en el AA respectivo, sean conocidos y resueltos en un juicio declarativo ante el TTA. Como es el propio órgano que emitió el AA quien puede modificarlo en todo o parte, incluso dejarlo sin efecto. Opera, a nuestro juicio, como un eficiente mecanismo resolutivo de conflictos en sede administrativa evitando la excesiva judicialización de los conflictos<sup>140</sup>.

---

<sup>139</sup> Artículo 123 bis del CT.

<sup>140</sup> Si bien, no existe estadísticas públicas para sostenerlo, tanto a la Citación del artículo 63 como a la RAV se les suele atribuir que las causas tributarias ingresadas en los TTA los últimos años se hayan mantenido estables, incluso, muestren una curva descendente. En este sentido, véase PÉREZ QUEZADA, P., “Mecanismos administrativos de solución de controversias en el derecho tributario chileno”, ob. cit., Disponible en: <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/51004>, visitado el 15 de octubre de 2019.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **3. VIA JUDICIAL PARA LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS EN CHILE<sup>141</sup>**

#### **3.1. Antecedentes sobre la Justicia Tributaria en Chile**

##### **3.1.1. Etapa previa a la Ley 20.032 de 2009. Director Regional del SII como Juez Tributario**

El sistema tributario en Chile ha experimentado profundas transformaciones en los últimos años. Tal vez, la más importante ha tenido lugar en el sistema de justicia tributaria, tanto desde el punto de vista orgánico como en el procedimiento. Con la publicación en el Diario Oficial de la Ley N° 20.322, el 27 de enero de 2010, se transforma la jurisdicción tributaria y aduanera en Chile. Poniendo término a un sistema de justicia tributaria que rigió durante largos años, caracterizado por la falta de imparcialidad e independencia del “Juez Tributario”.

Desde 1974 con la entrada en vigencia del Código Tributario (Decreto Ley N°830), la solución de los conflictos tributarios se entrega, tanto en lo administrativo como en lo judicial, al propio Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII), en particular al Director Regional respectivo (DR), quien era un funcionario dependiente jerárquicamente del Director Nacional del Servicio<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> A lo que hemos llamado “vía ordinaria”, también se le conoce como mecanismos adversariales de solución de controversias. Sobre la distinción entre mecanismos adversariales y no adversariales, véase a MORENO, F., *Medios alternativos para la solución de controversias*, BID, 2019, fecha de consulta 3 mayo 2020, . Disponible en:

[https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Medios\\_alternativos\\_para\\_la\\_soluci%C3%B3n\\_de\\_controversias\\_es\\_es.pdf](https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Medios_alternativos_para_la_soluci%C3%B3n_de_controversias_es_es.pdf), visitado el 20 de abril de 2020.

<sup>142</sup> Artículos 6°, 115, 161 y 165 del Código Tributario y Artículo 19 de la Ley Orgánica Constitucional del Servicio de Impuestos Internos. En cuanto a su competencia, de acuerdo al artículo

## TESIS DOCTORAL

Al Director Regional, entre otras múltiples funciones, le correspondía conocer y resolver las controversias que se suscitaban entre la Administración y los contribuyentes en su territorio. Es por esto que la ley le entregaba la facultad de resolver las “reclamaciones tributarias” en su jurisdicción, actuando como tribunal de primera instancia. Sin embargo, para el ejercicio de esta facultad, la Ley no le entregaba la capacidad de interpretar la ley tributaria, lo que correspondía a la esfera de facultades del Director Nacional, por lo que en el ejercicio de sus funciones debía ajustarse a derecho y a las instrucciones que al efecto podía emitir el Director Nacional.

Existía un conflicto de interés cuando el DR debía conocer y resolver materias en las que él mismo había actuado (incluso con su firma) como responsable de la emisión acto administrativo que daba origen al Reclamo Tributario (RT)<sup>143</sup>. Asombra que el sistema se haya mantenido así por más de 30 años.

Para MATUS, de acuerdo a la nomenclatura utilizada en el Derecho Procesal, se trataba de un tribunal “unipersonal, parcial, no necesariamente letrado, orgánicamente especial, de competencia para ciertas y determinadas materias y que se servía de funcionarios del órgano administrativo del cual emanaban las resoluciones que formaban lo controvertido”<sup>144</sup>. Desde el punto de vista administrativo, un órgano administrativo con facultades jurisdiccionales.

---

6° Letra B) Número 6, le correspondía resolver en primera instancia las reclamaciones que dedujeran los contribuyentes en contra de las resoluciones y actos administrativos del SII, y de acuerdo a los artículos 161 y 165, le correspondía resolver en primera instancia de las reclamaciones de los contribuyentes en contra de las sanciones impuestas por el SII por infracciones administrativas contempladas en el Código Tributario.

<sup>143</sup> En otras palabras, mientras más Reclamos Tributarios acogiera, quería decir que estaba haciendo muy mal su trabajo como Director Regional.

<sup>144</sup> MATUS, F: “Aspectos Orgánicos de la Jurisdicción Tributaria y Aduanera: Comentario Crítico a la Ley N° 20.322. Con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional”, *Ius et Praxis*, vol. 19, 1, 2013. p.197.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

La falta de imparcialidad y la ausencia de garantías para los contribuyentes en este sistema eran evidentes. Numerosa jurisprudencia se pronunció sobre la naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por el DR en uso de las facultades jurisdiccionales<sup>145</sup>.

A mayor abundamiento, el DR, a quien se le instala como Tribunal Tributario, en virtud del artículo 115 del CT<sup>146</sup> y que debía resolver las controversias sometidas a su conocimiento por expreso mandato de la Ley, en virtud del artículo 116 del mismo texto podía delegar sus funciones en otros funcionarios de su dependencia, y en atención a que muchos de ellos no eran letrados, delegaban la función normalmente en el Abogado Jefe de la Unidad Jurídica de la respectiva Dirección Regional<sup>147</sup>.

En este sistema jurisdiccional, se consideraba que las controversias tributarias no eran “entre partes”. El contribuyente litigaba solo ante el órgano administrativo que era a la vez “juez” y el responsable de resguardar el interés fiscal. Si el “juez” no resolvía dentro de un plazo el contribuyente podía pedir que el RT se entendiera rechazado, con el objeto de poder iniciar la etapa de

---

<sup>145</sup> Sin embargo, las Cortes no consideraban que la función desarrollada fuera de naturaleza jurisdiccional, lo que, hubiera impuesto mayores exigencias para el ejercicio de su función. La Corte de Apelaciones de Santiago en sentencia de 15 de marzo de 2007 en causa Rol No 1110/2003, en sus considerandos segundo a quinto concluye que no existe ninguna argumentación jurídica válida que permita sostener que la actividad administrativa ejercida por el SII, conforme a las disposiciones del Código Tributario pueda entenderse jurisdiccional, agregando que las expresiones “juez”, “fallo” e “instancia” contenidas en el Libro III del Código inducen a creer que estamos frente a la actividad jurisdiccional. Citada en Matus F, M. ob. cit., p. 198.

<sup>146</sup> El antiguo artículo 115 del Código Tributario, disponía que: “El Director Regional conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa”.

<sup>147</sup> El artículo 116 del CT, era el fundamento legal que, según el SII, habilitaba a los DR para delegar sus facultades jurisdiccionales, al disponer que: “El Director Regional podrá autorizar a funcionarios del Servicio para conocer y fallar reclamaciones y denuncias obrando “por orden” del Director Regional”.

## TESIS DOCTORAL

apelación ante las Cortes de Apelaciones y, eventualmente, recurrir de casación ante la E. Corte Suprema, instancias en que la defensa del Fisco era asumida por el Consejo de Defensa del Estado. Para MATUS en esta siguiente etapa ante las Cortes sí existía una controversia entre partes<sup>148</sup>, y que requería la resolución de un tribunal imparcial.

En lo operativo, en este sistema los DR delegaban en el Jefe de la unidad Jurídica el conocimiento de las reclamaciones tributarias, quienes las tramitaban “por orden” del Director Regional. Esto permitió que el DR se dedicara a las demás materias ordinarias de la unidad, estableciéndose en los hechos una suerte de “Tribunal delegado”, en cada Dirección Regional del SII.

El sistema entra en crisis cuando el Tribunal Constitucional, con fecha 26 de marzo de 2007<sup>149</sup>, declaró, la inconstitucionalidad del

---

<sup>148</sup> MATUS, F: “Aspectos Orgánicos de La Jurisdicción Tributaria .....” op., cit., p.200.

<sup>149</sup> Causa Rol 681/2006, del Tribunal Constitucional, de cuyo texto, transcribimos el Considerando Décimo Noveno y Parte del Vigésimo: “DÉCIMO NOVENO: Que aclarado que el artículo 116 del Código Tributario importa la delegación de facultades jurisdiccionales de un juez a un funcionario público que no reviste tal atributo, resulta necesario analizar si ello vulnera la Constitución Política, en los términos planteados en el requerimiento de autos.

VIGÉSIMO: Que, al respecto, esta Magistratura ha resuelto que: “Nuestra Constitución Política caracteriza la jurisdicción como una función pública emanada de la soberanía, lo que resulta de aplicar los artículos 5º, 6º y 7º de la Constitución, y entrega su ejercicio en forma privativa y excluyente a los tribunales establecidos por ella o la ley, que son “las autoridades que esta Constitución establece”. Así se desprende de las disposiciones constitucionales contempladas en los artículos 73, 74, y de los Capítulos VII y VIII, que establecen el Tribunal Constitucional y a la Justicia Electoral, respectivamente”. Agrega que “como la función jurisdiccional es expresión del ejercicio de la soberanía, sólo la pueden cumplir las autoridades que esta Constitución establece” sea que las autoridades jurisdiccionales a que alude se encuentren dentro o fuera del “Poder Judicial”. (Sentencia de 8 de abril de 2002, Rol N° 346, considerandos 44º y 45º).

La jurisdicción así concebida es un atributo de la soberanía y, como tal, es indelegable por parte de las autoridades a quienes la Constitución o la ley la han confiado. En esta línea de razonamiento, si la facultad de conocer y fallar reclamaciones y denuncias tributarias confiada a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos por el Código Tributario, no puede ser constitucionalmente delegada”.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

artículo 116 del Código Tributario, que autorizaba a los DR para delegar sus facultades jurisdiccionales a los funcionarios a cargo de la "Unidad Tribunal Tributario" pues consideraba que la Jurisdicción que se le daba al funcionario por un acto administrativo delegatorio era una materia que estaba reservada sólo a ley conforme a la Constitución. Este fallo, significó la derogación del citado artículo, lo que generó la anulación de todos los procesos tramitados ante dicha unidad, aunque sin efecto retroactivo<sup>150</sup>.

### **3.1.2. Ley 20.322. Creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros**

Si bien, la idea de crear Tribunales Tributarios y Aduaneros independientes, imparciales y sujetos al control de poder judicial había estado presente en la doctrina por mucho tiempo, se suele mencionar que su antecedente más concreto se encuentra en el Mensaje Presidencial con que se presentó a tramitación la Ley N° 19.738, de 19 de junio de 2001, denominada Ley de Lucha contra la Evasión<sup>151</sup>. Aun cuando esta Ley no tuvo por objeto modificar la judicatura tributaria.

Del Mensaje del Ejecutivo con que se presentó el proyecto, no se podía entender que existiera algún reparo a la forma en que estaba

---

<sup>150</sup> Un análisis detallado de esta sentencia véase en, BORDALÍ SALAMANCA, A., "SENTENCIA DE INAPLICABILIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD DEL JUEZ TRIBUTARIO (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL)", *Revista de derecho (Valdivia)*, vol. 19, 2, 2006, Universidad Austral de Chile. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, fecha de consulta 4 mayo 2020, en [https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S0718-09502006000200011&lng=es&nrm=iso&tlng=es](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0718-09502006000200011&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

<sup>151</sup> En este sentido, VALDIVIA, FJ, en Reporte Tributario N°22 de 2011, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. visitada en [http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com\\_content&view=article&id=417:para-lelocon-el-sistema-anterior-principales-cambios&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre2011&Itemid=141](http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=417:para-lelocon-el-sistema-anterior-principales-cambios&catid=67:reporte-tributario-no22-diciembre2011&Itemid=141), el 12 de agosto de 2019.

## TESIS DOCTORAL

organizada la Justicia Tributaria de Primera Instancia, sino todo lo contrario<sup>152</sup>. Si se anuncia la necesidad de revisar la forma en que se conocen las Apelaciones de los fallos de primera instancia, las que para el Ejecutivo “se ven obligadas a resolver sobre materias de alta complejidad, sin contar con una especialización y un respaldo técnico adecuado”<sup>153</sup>.

Además, el Mensaje concluyó anunciando que en los meses siguientes se ingresaría un proyecto de ley que perfeccionaría la Justicia Tributaria, y se establece un plazo “no superior a seis meses” para presentar esa iniciativa. Este compromiso se materializaría recién dos años más tarde. Con fecha 20 de noviembre de 2002 el Ejecutivo ingresa a tramitación el “Proyecto de Ley que Fortalece y Perfecciona La Jurisdicción Tributaria y Aduanera”.

En los objetivos del Mensaje del Ejecutivo, con que se presenta este proyecto a tramitación, junto con hacer un reconocimiento a los altos niveles de eficiencia del sistema vigente, declara expresamente que buscará superar “las actuales limitaciones que la judicatura tributaria de primera y segunda instancia presentan”<sup>154</sup>.

---

<sup>152</sup> El mensaje del Ejecutivo era bastante complaciente respecto de la primera instancia: “El sistema ha originado diversas ventajas en la primera instancia. Desde luego, nos encontramos en presencia de un tribunal de derecho, que debe ceñirse estrictamente a la ley en sus procedimientos y resoluciones y que es servido por un juez letrado, respaldado por conocimientos especiales y relevantes de aspectos jurídico-tributarios y contables. Se entrega, además, una justicia de acceso gratuito, pues para reclamar no se requiere patrocinio de abogado, pudiendo comparecer y actuar el contribuyente personalmente”. Historia de La Ley N°19738 de 2008, CONGRESO NACIONAL, *Historia de la Ley N°19738, Mensaje Presidencial N° 178-242, de 24 de agosto de 2000.*, Chile, 2008. N°178-242, p. 10.

<sup>153</sup> *Ibíd.*, p.10.

<sup>154</sup> “La iniciativa busca superar las actuales limitaciones que la judicatura tributaria de primera y segunda instancia presentan, pero manteniendo sus niveles de eficiencia y oportunidad. No debe olvidarse que el régimen tributario vigente, posee un alto nivel de cumplimiento y bajas tasas de evasión, derivados de una estructura que funciona, pues fiscaliza y aplica sus sanciones, sin que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se torne en un factor de competencia desleal en los mercados, como ocurre en otros países de la región, lo que ha sido

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Además, se reconoció que la estructura jurisdiccional perteneciente a la propia Administración Tributaria había merecido reparos, los que se centraban en la falta de independencia de ella con respecto al organismo público que las cobijaba. Indicando que:

*La crítica enunciada, se funda en que la ley obliga a los jueces tributarios a resolver los litigios aplicando la interpretación de la ley que sostenga la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, conforme al artículo 6º, letra B, inciso final del Código Tributario y artículo 20º de la Ley Orgánica del Servicio Fiscalizador.*

*Asimismo, se agrega la circunstancia que los jueces tributarios son funcionarios de la exclusiva confianza del Director del Servicio de Impuestos Internos.*

*Estas situaciones, concluyen los críticos, les restan imparcialidad a la hora de resolver los litigios que la ley ha colocado en la esfera de sus atribuciones<sup>155</sup>.*

Consecuentemente, la iniciativa no se limitará solamente a perfeccionar la segunda instancia, como se había anunciado, sino que va mucho más allá, incorporando propuestas de modificaciones orgánicas y procesales de gran envergadura, que consideran, la creación en primera instancia de Tribunales Tributarios y Aduaneros independientes, con la facultad de interpretar la ley tributaria con independencia del Servicio de Impuestos Internos, sometidos al control del Poder Judicial y la especialización de las Cortes de Apelaciones, entre otras materias. Proyecto que finalmente desembocó en la dictación de la Ley 20.322 de fecha 27 de enero de

---

esencial para la conservación de los altos niveles de competitividad económica que el país presenta”. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, *Historia de la Ley N°20.322 «Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera»*, 2018. p. 4.

<sup>155</sup> *Ibíd.*, p. 5.

## TESIS DOCTORAL

2009, cuyos aspectos fundamentales y principales diferencias con el sistema anterior se presentan a continuación.

La modificación más emblemática se produjo en el artículo 115 del CT, ya que la Ley N° 20.322 en su artículo 2° modifica este artículo, trasladando definitivamente la competencia para conocer las Reclamaciones Tributarias en Primera instancia del Director Regional al nuevo Tribunal Tributario y Aduanero. Así, el nuevo artículo 115 inciso 1° del CT queda con la siguiente redacción:

*Artículo 115.- El Tribunal Tributario y Aduanero conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.*

Con esta modificación, la facultad jurisdiccional del juicio tributario se radica en la primera instancia en un nuevo tribunal con particularidades propias, y la Administración, al menos formalmente, no tiene más injerencia que la de defender el interés fiscal como parte en el proceso. Nacen así los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Con el nuevo artículo 115, además de las modificaciones al artículo 6° letra B N° 5 y N° 6 del CT, el DR ya no será tribunal judicial especial y centra su quehacer como órgano administrativo, “correspondiéndole: 1) la revisión administrativa de los actos emanados de sus funcionarios en la aplicación de las leyes tributarias, y 2) el cumplimiento administrativo de las resoluciones del nuevo Tribunal Tributario y Aduanero”<sup>156</sup>.

---

<sup>156</sup> MATUS. Ob. cit., p. 201.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

A continuación, presentamos la Tabla N°2 que muestra, a modo de resumen, las principales diferencias orgánicas del Tribunal Tributario, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 20.322. La Tabla N°3 presenta las diferencias procesales más relevantes de la nueva justicia tributaria.

TESIS DOCTORAL

Tabla 2: Diferencias orgánicas de la justicia tributaria antes y después de la Ley 20.322

<b>DIFERENCIAS ORGÁNICAS</b>		
	<b>Director Regional (DR) como Juez Tributario (Sistema antiguo)</b>	<b>Tribunales Tributarios y Aduaneros (Sistema nuevo)</b>
<b>El Juez</b>	DR que tenga competencia de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115 del Código Tributario	Juez Tributario y Aduanero: Letrado, abogado, unipersonal, independiente, inamovible.
<b>Nombramiento</b>	Funcionario nombrado y de exclusiva confianza del Director Nacional, permanece mientras dura su buena evaluación.	Sistema de Alta Dirección Pública, designados por el Presidente de la República de ternas confeccionadas por la Corte de Apelaciones.
<b>Competencia</b>	<p>En impuestos internos: el DRSII del SII, conoce las Reclamaciones Tributarias por aplicación a e interpretación de las normas de tributación fiscal interna y los procedimientos por denuncios de infracciones a las leyes tributarias</p> <p>Impuestos externos: el Director regional del Servicio nacional de Aduanas.</p>	<p>La ley N° 20.322 modifica el artículo 115 del CT, trasladando la competencia del Director Regional al nuevo Tribunal Tributario y Aduanero.</p> <p>El TTA conoce las Reclamaciones Tributarias por aplicación e interpretación de las normas de tributación fiscal interna, los procedimientos por denuncios de infracciones a las leyes tributarias y las reclamaciones por impuestos externos y derechos aduaneros.</p>
<b>Segunda Instancia</b>	<p>Corte de Apelaciones en salas ordinarias sin especialización.</p> <p>En materia aduanera se apela ante el Director Regional del Servicio Nacional de Aduanas.</p>	Se crean 4 Salas especializadas en las Cortes de Apelaciones más importantes (Valparaíso, Concepción, San Miguel y Santiago). Se nombran 12 nuevos Ministros especializados en materias tributarias. Se nombra 16 Relatores especializados.
<b>Administración</b>	Funcional y presupuestariamente forma parte de la Administración ordinaria de la Dirección Regional respectiva.	Encargada a una Unidad Externa denominada Unidad Administradora de Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Fuente: Elaboración propia.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

La Figura N°2, a continuación, muestra un esquema de la estructura básica original de los nuevos TTA.

Figura 2: Estructura básica de los nuevos TTA



Fuente: Elaboración propia.

TESIS DOCTORAL

Tabla 3: Diferencias procesales de la justicia tributaria antes y después de la Ley 20.322

<b>DIFERENCIAS PROCESALES</b>		
	<b>Director Regional-Juez Tributario (Sistema antiguo)</b>	<b>Tribunales Tributarios y Aduaneros (Sistema nuevo)</b>
<b>Plazo para Reclamar</b>	60 días (desde la notificación del acto administrativo reclamado)	90 días
<b>Partes</b>	En 1ª instancia, sólo el Reclamante (contribuyente), el SII no era parte. En 2ª instancia, el Fisco, representado por el Consejo de Defensa del Estado.	En contribuyente y el Fisco de Chile representado en 1ª Instancia por el SII y en 2ª por el Consejo de Defensa del Estado.
<b>Comparecencia en juicio</b>	El contribuyente personalmente o representado. No se requiere el patrocinio de abogado para Reclamar.	Las partes deben comparecer patrocinadas por abogado, salvo que se trate de causas de cuantía inferior a 32 unidades tributarias mensuales <sup>157</sup> .
<b>Valoración de la prueba</b>	Valoración legal y tasada de acuerdo al Código Tributario (CT).	Valoración de acuerdo a las reglas de la sana crítica.
<b>Interpretación de la Ley</b>	Por aplicación del artículo 6 letra B) del CT, no tiene facultades para interpretar la Ley Tributaria, debe atenerse a las interpretaciones del Director Nacional. Si ésta no existiese debe consultar.	El Juez es libre para interpretar a Ley Tributaria y aplicarla al caso concreto.
<b>Reconsideración previa al Reclamo</b>	RAF: Reconsideración Administrativa de la Actuación Fiscalizadora. Su interposición suspende el plazo para Reclamar. Examina la legalidad del acto administrativo por el Depto. Jurídico de la Dirección Respectiva.	Se agrega la RAV: Reconsideración Administrativa Voluntaria, se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto para que lo reconsidere del acto Reclamado.  No suspende el plazo para Reclamar
<b>Notificaciones</b>	Regla general: Personalmente, por cédula o por carta certificada.	Se agrega la notificación general de publicar las resoluciones en el sitio WEB del Tribunal para la generalidad de las actuaciones.

Fuente: Elaboración propia.

<sup>157</sup> La UTM: “Unidad Tributaria Mensual”, es una unidad de medida utilizada en Chile para deudas fiscales y que tiene un valor reajutable mensualmente, el que para abril de 2022 era de \$55.700, equivalentes a USD\$65. De esta forma, 32 UTM en abril de 2021 equivalen a \$ 1.785.407, esto es, USD\$2080.-

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **3.2. Estructura del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias**

A continuación, con el objeto de orientar mejor al lector, sobre todo a aquel no familiarizado con el derecho procesal tributario chileno, se presenta una síntesis de las principales etapas del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias (PGR), tal como está hoy consagrado en la normativa Tributaria. El objeto de este apartado no busca servir de guía para la tramitación de un Reclamo Tributario (RT), solo busca facilitar el estudio posteriormente de los MASC Tributarios en el derecho chileno.<sup>158</sup>

#### **3.2.1. Características**

Siguiendo al profesor ABUNDIO PEREZ<sup>159</sup>, se trata de un procedimiento Especial, en cuanto a que puede conocer solo ciertas materias; Común, porque un mismo Tribunal conoce de las distintas reclamaciones tanto generales como especiales; General y Supletorio, en cuanto las normas del procedimiento general de reclamaciones se aplican a todas las reclamaciones tributarias a falta de norma especial; Declarativo, porque busca declarar el derecho de las partes con efectos permanentes; Escrito; De doble instancia, porque la resoluciones más relevantes del TTA pueden ser objeto de Recursos de Apelación ante la Corte de Apelaciones respectiva para ser conocidos y, a pesar de que nació como un procedimiento secreto, es

---

<sup>158</sup> Con este fin, nos tomaremos la licencia de omitir diversos aspectos procesales, relativos a la tramitación del procedimiento General de Reclamaciones Tributarias, en cuanto no sean necesarios para el objeto de este trabajo. Pero que pueden ser conocidos por el lector directamente desde el Código Tributario. DL 830, Libro III. Artículos 124 y ss.

<sup>159</sup> ABUNDIO PÉREZ, R: *Manual de Código Tributario*, 10, Thomson Reuters, Santiago, 2017., pp.267 y 268.

## TESIS DOCTORAL

ahora público desde la dictación de la Ley N°21.210/2020, al menos en cuanto a las sentencias definitivas.

Para VERGARA, el Reclamo Tributario ante el TTA se trata de un procedimiento contencioso administrativo de “plena jurisdicción” y no solo una acción de nulidad, porque el TTA puede declarar el derecho, incluso determinando el monto de los impuestos adeudados, su acción no se limitaría simplemente a declarar la nulidad de los actos administrativos reclamados<sup>160</sup>.

### **3.2.2. Etapas del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias**

De acuerdo a la división tradicional el PGR se puede dividir en cinco etapas: la etapa de discusión, la nueva etapa de conciliación, la etapa de prueba, la etapa de sentencia o fallo y la de impugnación.

#### **a) Etapa de Discusión**

Esta etapa se encuentra constituida por todas las diligencias y actuaciones de las partes (contribuyente y el Fisco, representado por el SII), en las que se presenta al tribunal el motivo de la discusión y controversia. Las pretensiones de las partes se expresan en los escritos fundantes del Reclamo a saber: el Acto Administrativo (AA) objeto del reclamado; el Reclamo del Contribuyente y la Respuesta al Reclamo por parte del SII.

---

<sup>160</sup> VERGARA QUEZADA, G., “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, *Revista de Estudios Tributarios*, 10, 2014, fecha de consulta 4 mayo 2020, en <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40775>.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En cuanto al AA susceptible de ser reclamado, el CT establece que se puede reclamar de alguno de los siguientes actos de la Administración: a) del todo o parte de una Liquidación, b) del todo o parte de un Giro de impuestos<sup>161</sup>, c) de un pago, d) de una Resolución que incida en el pago de un impuesto, e) de la Resolución denegatoria de la solicitud de devolución de impuestos del artículo 126 del CT<sup>162</sup>. Aun cuando se mencionan todos estos casos, normalmente se reclama de Liquidaciones de impuestos<sup>163</sup>, que es el acto administrativo que por excelencia contiene la pretensión fiscal en cuanto a la determinación del contenido de la obligación tributaria de un contribuyente.

Una vez agotada la vía administrativa<sup>164</sup>, para lograr la anulación o rectificación del AA que contiene la posición o pretensión fiscal, el contribuyente tendrá un plazo normal de 90 días<sup>165</sup> para Reclamar ante el TTA, siendo competente el del territorio jurisdiccional al que se encuentra adscrito el funcionario que emitió el AA<sup>166</sup>.

---

<sup>161</sup> Cuando se haya emitido sin Liquidación previa o no se ajuste a ella. En otro caso, contrario el Giro no es reclamable.

<sup>162</sup> El Artículo 126 del CT, se refiere a los casos en que se solicita devoluciones de impuestos pagados indebidamente o en exceso y otras que ordenan las leyes de fomento.

<sup>163</sup> Recibe coloquialmente este procedimiento el nombre de “Reclamo de Liquidaciones”.

<sup>164</sup> Recordemos que el Contribuyente antes de seguir el RT pudo haber solicitado la RAF, en cuyo caso el plazo pudo haberse suspendido o la RAV que no suspende el plazo.

<sup>165</sup> También existe el caso de que este plazo se amplíe a 1 año cuando el contribuyente consigna el monto de los impuestos “adeudados” dice la ley, aunque preferiríamos “reclamados”. Artículo 124 del CT.

<sup>166</sup> Cuando se trate de AA emanados de una Unidad Central del SII, el TTA será el que corresponda al domicilio del Director Nacional del SII, esto es, Santiago Centro.

## TESIS DOCTORAL

Del Reclamo del contribuyente el Tribunal da traslado al SII para que haga sus observaciones en el término de 20 días <sup>167</sup>

Esta etapa es importante pues en ella queda fijada la Litis, la controversia de relevancia jurídica en cuanto a la interpretación y aplicación de la ley tributaria y de la que tendrá que pronunciarse el TTA.

### **b) Nueva etapa de conciliación**

Si bien desarrollaremos con más detalle esta nueva etapa en el siguiente capítulo de esta Tesis, por constituir la primera manifestación de uso de un MASC en el PGR.

Por ahora, diremos que es en este momento procesal cuando la Ley 20322 incorpora la etapa de conciliación como trámite obligatorio y faculta al TTA para llamar a la audiencia de conciliación<sup>168</sup>.

En efecto, el Juez Tributario, una vez recibidos los documentos fundantes del Reclamo y conocer las observaciones del SII, estaría en condiciones de identificar la controversia sometida a su conocimiento y deberá llamar a las partes a conciliación. Para esto deberá presentar bases de acuerdo a las partes y, de no existir este acuerdo, recibir la causa a prueba, sobre los hechos controvertidos.

---

<sup>167</sup> Es posible que el TTA se niegue a dar curso por errores de presentación y orden su corrección previamente y, eventualmente, tenerlo por no presentado. Artículo 125 del CT.

<sup>168</sup> Con la entrada en vigencia de la Ley 21.210 de 2020, el llamado a conciliación puede producirse en cualquier estado del juicio.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **c) Etapa de Prueba**

#### **i. Recepción de la causa a prueba**

Vencido el plazo del traslado al SII, haya o no contestado el SII, el TTA, si no se llegare a un acuerdo de Conciliación, de oficio o petición de parte, recibirá la causa a prueba, si considera que hay controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente. La resolución que recibe la causa debe fijar los hechos sobre los cuales se va a rendir prueba, además el juez debe determinar la forma y plazo en que debe rendirse la prueba testimonial. Esta resolución puede ser objeto de Recursos de Reposición y Apelación por las partes.

#### **ii. Medios de prueba**

Las partes pueden hacer uso de todos los medios legales para demostrar la efectividad de los hechos en que se fundan sus alegaciones. El SII al ser parte en el proceso desde la dictación de la Ley 20322, también tendrá la posibilidad de aportar pruebas.

Los medios de prueba son amplios, no solo los contemplados en el CT. Conforme al artículo 132 del CT "... se admitirá además cualquier otro medio probatorio apto para producir fe". De esta forma, se consideran aptos todos los medios de prueba contemplados en el Código Civil como en el Código de Procedimiento Civil, entre ellos:

- Prueba pericial.
- Inspección personal del tribunal.
- Documental y dentro de ella la contabilidad
- Testimonial

## TESIS DOCTORAL

En el caso de la prueba testimonial en los dos primeros días del probatorio se debe acompañar la lista de testigos y el Tribunal fija el día y hora para rendirla, generalmente dentro de los dos últimos días del término probatorio.

### **iii. Término probatorio**

Conforme al artículo 132 del Código Tributario, el término probatorio será de 20 días y dentro del él deber rendirse toda la prueba. Este plazo se puede ampliar, hasta en 10 días cuando hayan de practicarse diligencias probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio o, cuando durante el término probatorio ocurren hechos que entorpezcan o imposibiliten su recepción.

El artículo 135 faculta al contribuyente para que una vez evacuado los informes o rendidas las pruebas, solicite al juez que fije un plazo para dictar sentencia, el que no puede exceder de 3 meses. Vencido este plazo, el contribuyente puede solicitar que se tenga por rechazado el reclamo y simultáneamente pedir que se tenga por interpuesto recurso de apelación, en cuyo caso se prescinde de la sentencia y el tribunal deberá conceder la apelación.

Vencido el término probatorio, el TTA puede decretar medidas para mejor resolver o llamar nuevamente a las partes a audiencia de conciliación.

### **d) Etapa de resolución y fallo**

Una vez vencido el término probatorio, si lo hubo, el tribunal procederá a dictar sentencia definitiva de primera instancia, es decir, resuelve la controversia:

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

- a) Acogiendo la pretensión fiscal y rechazando el reclamo.
- b) Dejando sin efecto el acto administrativo en todo o en parte o acoger el reclamo en la parte correspondiente.

Cuando el TTA no resuelve la reclamación en el plazo de tres meses el contribuyente podrá solicitar que se tenga por rechazado el reclamo para que de esta forma pueda continuar con la etapa de impugnación.

### **e) Impugnación del fallo de Primera Instancia**

Contra la sentencia definitiva de primera instancia procede el Recurso de Apelación y el de Casación en la Forma a ser presentado en el plazo de 15 días contados desde su notificación a las partes. En caso de que se deduzcan ambos recursos, estos se interpondrán conjuntamente y en un mismo escrito. (artículo 140 del CT).

## **4. CONSIDERACIONES FINALES**

1. Entendemos por conflicto tributario, en un sentido amplio, cualquier diferencia suscitada entre un contribuyente y la Administración encargada de fiscalizar la correcta aplicación de la normativa tributaria, acerca de los efectos, el sentido y alcance de la aplicación de las normas tributarias, así como de sus consecuencias.
2. Distinguimos los conflictos de las controversias tributarias, colocándolos en una relación de género a especie, siendo los primeros el género y las segundas una especie particular de

## TESIS DOCTORAL

conflicto, en que se ha trabado una controversia de relevancia jurídica entre dos partes que amerita la intervención de un tercero para su resolución.

3. Si bien no se reconocen como MASC, es posible identificar dentro de los sistemas de solución de conflictos instancias administrativa, la existencia de mecanismos que buscar prevenir los conflictos o que estos lleguen a transformarse en controversias judiciales y aquellos que tienen por objeto resolver definitivamente los conflictos o controversias, una vez que ya se han producido. A los primeros se les denomina Mecanismos administrativos Preventivos y a los segundos Resolutivos.
4. Identificamos como mecanismos preventivos de conflictos en la etapa administrativa: los sistemas de consulta previa como el de los Oficios del Director Regional del SII, en respuesta a consultas de los contribuyentes y las consultas previas que se establecen en las nuevas Normas Anti-elusión.
5. Identificamos como mecanismos administrativos resolutivos a la Citación del art. 63 inciso 2° del CT y a la Reconsideración Administrativa Voluntaria.
6. En cuanto a la vía ordinaria de solución conflictos tributarios, consideramos que la situación de los Directores Regionales del SII como jueces tributarios –antes de la reforma- no era insostenible desde el punto de vista de los derechos de los contribuyentes, pues no daba garantías de imparcialidad. Así lo

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

resolvió, a nuestro juicio muy tardíamente, el Tribunal Constitucional recién en el año 2006.

7. Hemos señalado que el sistema ha tenido un punto de inflexión con la creación de los TTA por la Ley 20.039 de 2009, partir del cual los TTA conocen de todas las reclamaciones tributarias, como jueces independientes, imparciales y sujetos al control de poder judicial.
8. El nuevo Procedimiento General de Reclamaciones, posee la estructura general de todo juicio ordinario, seguido ante un juez, agregándose desde 2017 la etapa de conciliación. Existen partes, una etapa de discusión, conciliación, prueba, fallo, e impugnación y a nuestro juicio si entrega garantías de un debido proceso.

## TESIS DOCTORAL

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

**CAPÍTULO IV**

**INCORPORACIÓN DE LOS MASC EN LA LEGISLACIÓN  
TRIBUTARIA CHILENA. LA LEY 21.039 DE 2017 Y LA LEY 21.210  
DE 2020**

**1. INTRODUCCIÓN**

En el siguiente capítulo se aborda la reciente adopción en el derecho tributario chileno<sup>169</sup> de los Mecanismos Alternativos de Solución Conflictos Tributarios (MASC)<sup>170</sup>.

En Chile, el estudio de los MASC tributarios presenta escaso desarrollo doctrinario. Los principales autores nacionales no han dedicado capítulos en los manuales de Derecho Tributario más utilizados. Por su parte el profesor FIGUEROA VELASCO<sup>171</sup>, ha promovido el rol del arbitraje de derecho como opción para resolver las controversias tributarias. En sentido similar UGALDE retoma la idea del arbitraje como apoyo a la justicia tributaria ordinaria<sup>172</sup>. PEREZ QUEZADA<sup>173</sup>, reconoce que ha habido avances en *mecanismos preventivos* del conflicto como las consultas sobre la interpretación de la ley tributaria (Oficios) y en los *mecanismos resolutivos* solo en instancias de solución temprana del procedimiento de fiscalización.

---

<sup>169</sup> Además la Ley 21.210 de 2020, junto con una reforma significativa del sistema impositivo, crea el Defensor del Contribuyente, que podrá “mediar” entre los particulares y la administración en fase prejudicial.

<sup>170</sup> Que cuando se presentan en etapa judicial, propiamente debieran denominarse de solución de “controversias”.

<sup>171</sup> FIGUEROA VELASCO, P., “Tribunales Tributarios Arbitrales Como “Opción” Del Contribuyente.”. Fecha de consulta 3 de mayo de 2021 en <https://www.camsantiago.cl/wp-content/uploads/2020/05/Art%C3%ADculo-sobre-Tribunales-Tributarios-Arbitrales.doc>

<sup>172</sup> UGALDE PRIETO, R., “El arbitraje en materia tributaria”, ob. cit.,

<sup>173</sup> PÉREZ QUEZADA, P., “Mecanismos administrativos de solución de controversias en el derecho tributario chileno”, ob. cit.,

## TESIS DOCTORAL

Se revisará el estado de avance que han tenido Chile durante los últimos años, en atención a los recientes desarrollos normativos que comienzan a considerar su uso en etapas preventivas y también en las etapas judiciales de resolución de las controversias tributarias. Tal es el caso de “la conciliación” en el Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias (PGR), introducida por la Ley 21.039 de 2017. Asimismo, por medio de la Ley 21.210 de 2020<sup>174</sup>, se crea la instancia del “Avenimiento” extrajudicial que permitiría poner en término a los juicios en todo momento llegando a acuerdos con la administración.

A modo de contexto, se debe señalar que durante la última década, la legislación tributaria chilena ha sufrido una serie de modificaciones de gran envergadura. En un contexto de reformas que buscaban incorporar mayor equidad al sistema tributario y aumentar la recaudación para implementar las políticas sociales, con énfasis en materia educacional y previsional en algunos casos, como mayor crecimiento y empleo en otros, y que fueron desarrolladas por los sucesivos gobiernos de los presidentes Michelle Bachelet (2006-2010 y 2014-2018) y Sebastián Piñera (2010-2014 y 2018-2022).

Las reformas mencionadas, fueron de gran amplitud, abarcaron tanto la normativa sustantiva de los diferentes impuestos del sistema, como las normas procesales y de fiscalización del cumplimiento tributario<sup>175</sup>. Dentro de esta serie de modificaciones,

---

<sup>174</sup> También denominados ADRs Tributarios, por su sigla en inglés *Alternative Dispute Resolutions*.

<sup>175</sup> En este periodo se aprobaron grandes reformas a la legislación tributaria, sustantiva y procesal, entre otras: La Ley 20320, La Ley 21.039, la Ley 21.210. El estudio acabado de estas reformas excede a los objetivos de este trabajo. Concentrándonos solamente en los aspectos procesales relativos a la solución de controversias.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

dos han sido las normas que mayor avance han significado en la adopción de los MASC en materia tributaria. La Ley 21.039 de octubre de 2017 y la Ley 21.210 de febrero de 2020.

La Ley 21.039 tiene el gran acierto de incorporar la etapa de Conciliación en el PGR. Sin embargo, la redacción de la norma adolecía de una serie de reparos y limitaciones que fue necesario corregir rápidamente, a riesgo de que perdiera toda eficacia. En este contexto se dicta la Ley 21.210 que viene a corregir estas deficiencias y avanza un poco más allá en el camino de incorporar los MASC en los procedimientos tributarios.

En este capítulo abordaremos el estudio de ambas normas, a fin de entregar una visión completa del proceso legislativo que estamos estudiando.

## **2. LA LEY N° 21.039 QUE INTRODUCE LA CONCILIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE RECLAMACIONES TRIBUTARIAS**

La Ley N° 21.039, publicada en el Diario Oficial de 20 de octubre de 2017, incorporó la institución de la conciliación al Procedimiento General de Reclamaciones, contenido en el Libro Tercero, Título II, artículos 132 y 132 bis, del Código Tributario y Libro II, Título VI, N° 3, artículos 128 y 128 bis de la Ordenanza de Aduanas.

Esta institución ha sido tradicionalmente propia del Derecho Procesal Civil y se encuentra normada de manera detallada en el Código de Procedimiento Civil, constituyendo dicho cuerpo normativo la norma supletoria del Derecho Tributario y Aduanero.

Los responsables de establecer las bases y de llevar a cabo la Audiencia para la concreción de este acto jurídico procesal, de acuerdo a su propio texto, son los Jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile creados por la Ley N° 20.322 del año 2009.

Si bien, se debe reconocer como un gran acierto del legislador el incorporar por primera vez esta institución en el derecho tributario y aduanero, ampliamente difundida en el derecho común, también resulta evidente que lo hizo con una serie de imperfecciones y mecanismos de resguardo, que rápidamente demostraron que le restarían gran parte de su eficacia y atentaría contra la operatividad de la conciliación en el procedimiento tributario.

Pero más grave aún, la redacción final de la Ley incorporaba elementos que, a nuestro juicio, interferían indebidamente en la labor del Tribunal y su independencia para resolver los conflictos

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

tributarios, incorporando reparos de en cuanto a la constitucionalidad de la norma en cuestión. Más adelante abordaremos esta cuestión.

### 2.1. Concepto de Conciliación

Conforme al Diccionario de la Lengua Española<sup>176</sup>, el término conciliación significa: *“Conciliación, Acción y efecto de conciliar / Der. Acuerdo de los litigantes para evitar un pleito o desistir del ya iniciado”*.

Y al definir el término conciliar señala: *“Conciliar, Componer y ajustar los ánimos de los que estaban opuestos entre sí/ Conformar dos o más proposiciones o doctrinas al parecer contrarias”*

En doctrina Procesal, recordemos las siguientes definiciones.

Para el profesor GOZAÍNI<sup>177</sup>, la conciliación tiene una doble acepción:

*“(...) de ella se puede hablar en dos sentidos: o proveniente del acuerdo de voluntades que encuentra puntos de acercamiento entre los intereses que los enfrentan sin que para ello intervengan terceros; o también de la actividad dispuesta por otro en miras a aligerar las tensiones y desencuentros de las partes”*

Este autor agrega que el objeto de la conciliación es “ayudar a las partes a explorar las soluciones factibles y predisponer a la negociación”, la conciliación, así entendida es “el marco y la transacción su contenido”.

---

<sup>176</sup> Diccionario de la Lengua Española, ed. Real Academia Española. Disponible en <https://dle.rae.es/conciliaci%C3%B3n?m=form>, visitado el 4 de mayo de 2020.

<sup>177</sup> GOZAÍNI, O., *Formas alternativas para la resolución de conflictos*, ob. cit., p. 13.

## TESIS DOCTORAL

Para CARNELUTTI, a quien se le reconoce la denominación de “autocomposición” y “equivalente jurisdiccional”, sin llegar a dar una definición precisa, la conciliación -comprendida dentro del capítulo de Equivalentes del Proceso Civil dentro de sus “Instituciones del Proceso Civil”- se justificaría “Con miras al beneficio que la autocomposición de la Litis procura, evitando la pérdida de tiempo y de dinero exigidos por la solución procesal, es favorecida por la ley la actividad orientada a obtenerla y que toma el nombre de *conciliación*.”<sup>178</sup>.

### **2.2. La Conciliación en la legislación común chilena**

La legislación común contempla el trámite de conciliación en el Libro Segundo, a propósito del Juicio Ordinario, en los artículos 262 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC)<sup>179</sup>, en el que se dispone que:

*“En todo juicio civil en que sea admisible la transacción, con excepción de los juicios o procedimientos especiales de que tratan los Títulos I, II, III, V y XVI del Libro III, una vez agotados los trámites de discusión y siempre que no se trate de los casos mencionados en el artículo 313, el juez llamará a las partes a conciliación y les propondrá personalmente bases de arreglo”*<sup>180</sup>.

---

<sup>178</sup> CARNELUTTI, “Instituciones del Proceso Civil Tomo I”, fecha de consulta 20 abril 2020, en <https://es.slideshare.net/ARISO/instituciones-del-proceso-civil-tomo-icarnelutti>. p. 113.

<sup>179</sup> MINISTERIO DE JUSTICIA, LEY-1552 30-AGO-1902, Código de Procedimiento Civil, *Ley Chile - Biblioteca del Congreso Nacional*, 1902, fecha de consulta 20 abril 2020, en <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=22740>.

<sup>180</sup> Los procedimientos especiales de que tratan los Títulos I, II, III, V y XVI del Libro III, se refieren a los juicios ejecutivos; el que declara el derecho legal de retención; los procedimientos de citación para la declaración de evicción y los juicios de hacienda.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Por su parte, el inciso 2° del mismo artículo establece que para tales efectos el juez citará a las partes a una audiencia para un día no anterior al quinto ni posterior al decimoquinto contado desde la fecha de notificación de la resolución<sup>181</sup>. El llamado a conciliación no obstará a que el juez pueda, en cualquier estado de la causa, efectuar la misma convocatoria, una vez evacuado el trámite de contestación de la demanda.

En la audiencia de conciliación el Juez obrará como amigable componedor<sup>182</sup> y tratará de obtener un avenimiento total o parcial en el litigio, lo que no lo inhabilitará para seguir conociendo del asunto en caso de fallar la conciliación (artículo 263 del CPC).

En nuestra opinión, el legislador comete un error al usar la denominación de “avenimiento” al acuerdo entre las partes en el artículo citado. En el caso de la conciliación, del acuerdo total o parcial entre las partes se levanta un acta de conciliación que contendrá todas las especificaciones del arreglo y que tiene una naturaleza jurídica distinta del avenimiento y que sirve por sí misma de equivalente jurisdiccional - una vez firmada por el juez, las partes y el secretario- la que, por expresa disposición del legislador, “se estimará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales” (artículo 267 del CPC).

---

<sup>181</sup> Con todo, en los procedimientos que contemplan una audiencia para recibir la contestación de la demanda, se efectuará también en ella la diligencia de conciliación, evacuado que sea dicho trámite (Artículo 262. Inciso 2°, CPC)

<sup>182</sup> Para el profesor ALLENDE, esta labor consiste en proponer “bases para el arreglo de las partes”, lo que a nuestro juicio está en concordancia con el texto legal y la práctica aplicable. ALLENDE, J., “Fortalecimiento del trámite de la conciliación como mecanismo para descongestionar los tribunales civiles de justicia”, *Revista de derecho (Valdivia)*, vol. 32, 1, 2019, p. 260, fecha de consulta 20 abril 2020, en [http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-09502019000100255&lng=en&nrm=iso&tlng=en](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502019000100255&lng=en&nrm=iso&tlng=en).

### **2.3. Historia de la Ley N° 21.039**

El 27 de enero de 2015 el Ejecutivo ingresó a tramitación proyecto de Ley que llevaba por título “Proyecto de Ley que Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera en Chile”. El proyecto luego de su tramitación en el Congreso Nacional se aprobó y se publicó en el Diario Oficial el 20 de octubre de 2017.

El mensaje de la Ley N° 21.039 señala en materia de procedimientos el siguiente objetivo:

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

*En este contexto, se incorporan nuevas instituciones como la conciliación y el trámite de observaciones a la prueba en los juicios tributarios y aduaneros; además de perfeccionar otros procedimientos como el caso de la reposición administrativa<sup>183</sup>.*

Junto con la etapa de conciliación, se incorpora así la etapa procesal de “observaciones a la prueba”, institución ampliamente utilizada en los procedimientos civiles, y que había sido omitida en los procedimientos de la justicia tributaria y aduanera.<sup>184</sup>

---

<sup>183</sup> “Mensaje de la Ley N°21.039”. Biblioteca del Congreso Nacional, Párrafo II, N°2, p.4.

<sup>184</sup>Para POHLHAMMER, quien se refiere a la incorporación de la etapa de observaciones a la prueba y cuya visión práctica cobra importancia puesto que ejerce como Juez Tributario en la Región de Arica y Parinacota: “La omisión en los procedimientos establecidos en la legislación tributaria y aduanera, de la etapa de

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

El Mensaje Presidencial del Proyecto de Ley, se refirió a la conciliación con ocasión del apartado N°2 en su letra a), dedicado a “Introducir cambios en los procedimientos y la tramitación electrónica de causas”, el que por su trascendencia en nuestro trabajo transcribimos a continuación:

### *2. Procedimientos y tramitación electrónica de causas.*

*Los artículos 2° y 3° permanentes del proyecto modifican el Código Tributario y la Ordenanza de Aduanas, respectivamente, con el objeto de mejorar ciertos procedimientos e incorporar nuevas instituciones procesales que permitan seguir avanzando en una judicatura especializada que otorgue la mayor certeza jurídica y la celeridad necesaria en la resolución de sus pleitos tributarios y aduaneros. Las principales modificaciones en este ámbito son:*

#### *a. Creación del Trámite de la Audiencia de Conciliación en los procedimientos tributarios y aduaneros.*

*La experiencia de los jueces tributarios en estos años ha demostrado que estas materias, así como la mayoría de los conflictos judiciales en nuestro país, pueden ser solucionadas por las partes durante la tramitación del juicio en forma previa a la sentencia. En muchas ocasiones cuando los antecedentes del caso lo permitan y, en la medida que se cuente con la conducción de un juez imparcial e independiente que propone a*

---

*observaciones a la prueba, en términos prácticos, fue salvada por los Tribunales Tributario y Aduaneros aceptando que las partes incorporaran al juicio un escrito de “Téngase Presente”, en el cual se hacían las observaciones que le merecieran las pruebas rendidas, pero el agregarla al texto explícito de los procedimientos, constituye un derecho para los litigantes, que el Tribunal está en la obligación de considerar...”. POHLHAMMER D., “Análisis e interpretación de la conciliación tributaria y aduanera, en el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota”, 2019, Universidad de Chile, p. 12.*

## TESIS DOCTORAL

*las partes en litigio las bases para un acuerdo, se constata que es posible acelerar la resolución de los juicios sin la necesidad de largos y costosos procedimientos judiciales. De este modo se permite que aquellos que continúen su tramitación, incluso llegando al conocimiento de los Tribunales Superiores de Justicia, sean aquellos en que realmente exista una controversia que no pueda ser resuelta previamente.*

*En este sentido, la conciliación como equivalente jurisdiccional, cumple la función procesal de reemplazar a una sentencia definitiva, cuando las partes en litigio son capaces de resolver sus diferencias en sede jurisdiccional, de forma previa a la dictación del fallo.*

*Las bondades de este mecanismo se perciben no solo en cuanto supone un ahorro de recursos del Estado y de los contribuyentes, sino en cuanto es capaz de disminuir los tiempos de resolución de las contiendas jurídicas. Dichas características hacen de la conciliación una herramienta que no sólo es perfectamente compatible con la naturaleza de los pleitos tributarios y aduaneros, sino que la hacen muy deseable para contar con una más eficiente administración de justicia en estas materias. El hecho de que el eventual acuerdo entre la administración tributaria y aduanera y el respectivo contribuyente se lleve a cabo en el marco de un procedimiento judicial, dota asimismo a este trámite de la debida transparencia.*

*Es importante destacar, en cualquier caso, que la incorporación de la conciliación a los procedimientos tributarios y aduaneros no afecta la naturaleza legal de las obligaciones tributarias y el estatuto constitucional en virtud del cual sólo una ley puede crear, modificar o suprimir tributos o exenciones, sin que les*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*quepa a las partes del procedimiento la posibilidad de modificar los supuestos jurídicos que determinan el hecho imponible.*

*Es por estas razones que se han excluido del ámbito de la conciliación aquellas materias en las que lo discutido es la obligación tributaria en términos abstractos o las posibles conductas que impliquen dejar sin aplicación los hechos imponibles establecidos en la ley mediante los supuestos de abuso de las formas jurídicas o simulación, según la regulación de la cláusula general anti-elusión contenida en el Código Tributario<sup>185</sup>.*

### **2.4. Características de la Conciliación propuesta en la Ley 21.039**

Del Mensaje del Ejecutivo, antes transcrito, es posible apreciar las definiciones del legislador en cuanto a las características que la Ley 21.039 imprimió a la nueva instancia de conciliación.

- a) Se trata de una instancia procesal, que se desarrolla durante el juicio y en forma previa a la sentencia.
- b) Las partes llegan a un acuerdo conducidas por el Juez, que propone a las partes en litigio las bases para un acuerdo.
- c) La conciliación es un equivalente jurisdiccional, cumple la función procesal de reemplazar a una sentencia definitiva.
- d) Es un trámite procesal que cumple con el principio de transparencia, puesto que el eventual acuerdo entre la

---

<sup>185</sup> “MENSAJE DE LA LEY N°21.039”, Biblioteca del Congreso Nacional, p. 5.

## TESIS DOCTORAL

administración tributaria y aduanera y el respectivo contribuyente se lleve a cabo en el marco de un procedimiento judicial.

- e) Respetar el principio de legalidad, puesto que el acuerdo de conciliación no afecta la naturaleza legal de las obligaciones tributarias y el estatuto constitucional en virtud del cual sólo una ley puede crear, modificar o suprimir tributos o exenciones, sin que les quepa a las partes del procedimiento la posibilidad de modificar los supuestos jurídicos que determinan el hecho imponible.
- f) Obligatoria, antes de recibir la cauda a prueba el Tribunal debe llamar a las partes a conciliación en el momento procesal señalado y su omisión puede acarrear la nulidad del proceso.
- g) De impulso procesal mixto, legal en cuanto debe solicitarse por el Tribunal cuando la ley indica, pero además puede ser solicitada de oficio o a petición de parte en antes de dictar sentencia (cualquier estado del juicio).
- h) Es de aplicación general pero no universal, ya que, si bien forma parte del procedimiento general de reclamaciones, se han excluido del ámbito de la conciliación las materias en las que lo discutido es la obligación tributaria en términos abstractos y las posibles conductas que impliquen supuestos de abuso de las formas jurídicas o simulación, según la regulación de la cláusula general anti-elusión contenida en el Código Tributario.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

- i) Puede ser total o parcial, en cuanto puede resolver todo o parte de la contienda.
- j) Tutelada, dado que al tenor de la redacción final del artículo 132 bis, del acuerdo de conciliación debía pronunciarse el Director Nacional del SII, antes de que fuera sancionada por el Juez, quien dentro del plazo de 30 días podía aceptar o rechazar el acuerdo.

### **2.5. Modificaciones al artículo 132 y nuevo artículo 132 bis del Código Tributario**

La Ley 21.039 modificó, entre otras cosas, el artículo 132 del Código Tributario<sup>186</sup> que introduce el trámite de conciliación en el Procedimiento General de Reclamaciones, se encuentra en el Título II, que lleva por nombre “Del Procedimiento General de Reclamaciones” y modificó el anterior artículo, agregando los nuevos incisos segundo y tercero al artículo 132.

Asimismo, se agrega un nuevo artículo 132 bis, que viene a regular en mayor detalle el procedimiento de conciliación. A continuación se analizan estas modificaciones.

#### **2.5.1. Nuevo inciso segundo del artículo 132**

El proyecto original con contemplaba la modificación de este artículo, pero fue incorporada durante la tramitación del proyecto, su redacción final fue la siguiente:

---

<sup>186</sup> El proyecto original con contemplaba la modificación de este artículo, pero fue incorporada durante la tramitación del proyecto.

TESIS DOCTORAL

*Vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, haya o no contestado el Servicio, el Tribunal Tributario y Aduanero, de oficio o a petición de parte, deberá llamar a las mismas a conciliación de conformidad al artículo 132 bis, citándolas para tales efectos a una audiencia oral. En dicha audiencia, el Juez Tributario y Aduanero propondrá las bases de arreglo, sin que las opiniones emitidas con tal propósito lo inhabiliten para seguir conociendo de la causa. La audiencia de conciliación se desarrollará en forma continua y podrá prolongarse en sesiones sucesivas, hasta su conclusión. Constituirán, para estos efectos, sesiones sucesivas, aquellas que tuvieran lugar en el día siguiente o subsiguiente de funcionamiento ordinario del Tribunal.*

El plazo que se menciona del inciso primero del mismo artículo es el término de 20 días que tiene el SII para contestar el traslado del escrito de Reclamo y efectuar sus alegaciones<sup>187</sup>.

Conforme a este artículo, la conciliación se introduce por la Ley 21.039 en la etapa de discusión, vencido el plazo para contestar el Reclamo haya o no contestado el SII, de oficio o a petición de partes el Tribunal deberá llamar a las partes a una audiencia de conciliación. Se faculta al Juez para proponer bases para el arreglo,

---

<sup>187</sup>Por su importancia para dar el contexto, transcribimos el artículo 132 inciso 1° del Código Tributario:

“Del reclamo del contribuyente se conferirá traslado al Servicio por el término de veinte días. La contestación del Servicio deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que se apoya, y las peticiones concretas que se someten a la decisión del Tribunal Tributario y Aduanero. Si con los argumentos y antecedentes presentados en el reclamo el Servicio concluye que las alegaciones del reclamante desvirtúan el acto impugnado, en su contestación podrá aceptar allanarse a la pretensión contraria en todo o parte, según corresponda. Si el allanamiento fuere total, el Tribunal Tributario y Aduanero, citará a las partes a oír sentencia sin más trámite. En virtud de esta aceptación, el Servicio no podrá ser condenado en costas”.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

lo que marca un rol activo del Tribunal, muy distinta de la mediación o el avenimiento, donde son las partes quienes logran un acuerdo y comparten sus posiciones, asumiendo el Tribunal un rol pasivo. Para facilitar este rol más activo del Tribunal el legislador señala expresamente que el hecho de proponer las bases para el arreglo no lo inhabilitará para seguir conociendo de la causa.

Sin perjuicio de ello, creemos que esta situación deberá evaluarse en cada caso, precaviendo situaciones en que se ponga en riesgo la imparcialidad del Tribunal, susceptible entonces de un Recurso de Queja o de Nulidad.

Se establece además que la audiencia de conciliación se desarrollará en forma continua y podrá prolongarse en sesiones sucesivas, hasta su conclusión. Para para estos efectos, sesiones sucesivas, serán aquellas que tuvieran lugar en el día siguiente o subsiguiente de funcionamiento ordinario del Tribunal.

Creemos que la prolongación de la instancia de conciliación, en la práctica, dependerá de la experiencia del Tribunal, quien actúa como *amigable componedor*, en cuanto establezca que existe posibilidades reales de llegar a un acuerdo, previniendo no dilatar excesivamente la continuidad del proceso, lo que desvirtuaría el objetivo de la instancia de conciliación, en virtud del principio de celeridad del proceso, es por eso que no se establece una duración mínima o máxima a la etapa de conciliación, será entonces la experiencia del Tribunal la que permita valorar, la verdadera disposición de las partes de llegar a un acuerdo.

## TESIS DOCTORAL

### **2.5.2. Análisis del nuevo artículo 132 bis del CT<sup>188</sup>**

El primer inciso de este artículo 132 bis, establece la posibilidad de que la conciliación sea total o parcial y define las materias que pueden ser objeto de conciliación.

Así, se puede conciliar sobre la existencia de los elementos que configuran el hecho gravado, la cuantía o monto de los impuestos determinados y sus intereses y recargos. Entendemos que los intereses y multas puedan ser objeto de acuerdo entre las partes, pero la cuantía o monto del impuesto, es más complejo, debiera ser como consecuencia de la no configuración del hecho gravado, de lo contrario se estaría tranzando sobre una materia que es de reserva legal.

Además, el artículo permite conciliar sobre la calificación jurídica de los hechos y la ponderación de las pruebas y la corrección de vicios de legalidad en los procedimientos, áreas en las que el legislador avanza, a nuestro juicio, acertadamente y son materias en las que el TTA debiera tomar la iniciativa en su propuesta de bases para el acuerdo, por tratarse de cuestiones, que hasta ahora, estaban reservadas al TTA y al ejercicio de la Jurisdicción, en cualquier caso, es precisamente el tipo de materia sobre la que la conciliación permite avanzar en la solución del conflicto.

Art. 132 bis inciso 1°:

*La conciliación a que se refiere el artículo 132 podrá ser total o parcial. Será materia de conciliación el litigio sometido al conocimiento del Tribunal Tributario y Aduanero, incluyendo la*

---

<sup>188</sup> Nuevo artículo introducido en el DL 830 por la Ley 21.039.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*existencia de los elementos que determinan la ocurrencia del hecho gravado establecido en la ley; la cuantía o monto del o los impuestos determinados y de los reajustes, intereses o multas; la calificación jurídica de los hechos conforme a los antecedentes aportados en el procedimiento, la ponderación o valoración de las pruebas respectivas y la existencia de vicios o errores manifiestos de legalidad, ya sea de forma o fondo, siempre que todo lo anterior haya sido alegado expresamente por el contribuyente en el reclamo o se trate de casos en que el tribunal pueda pronunciarse de oficio.*

La mención a que se puede conciliar sobre la existencia de vicios de legalidad de forma y de fondo en los procedimientos o actos administrativos, entendemos se refiere a la disputa acerca de la existencia o no del vicio, pero si este resulta evidente el tribunal debe declararlo y las partes o el TTA no podrían validar un acto nulo y no es la instancia para que ellos se corrijan. Esto posteriormente es precisado acertadamente en el inciso segundo.

El inciso segundo del artículo 132 bis, en su primer párrafo, establece las materias sobre las cuales el legislador prohíbe la conciliación y una contra excepción que se verá a continuación:

Artículo 132 bis inciso 2°:

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

## TESIS DOCTORAL

*resulten ser excesivos conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista con motivo de la conciliación. La conciliación tampoco podrá tener por objeto el saneamiento de aquellos vicios de fondo que den lugar a la nulidad del acto administrativo reclamado, ni de los vicios de forma que cumplan con los requisitos a que se refiere el párrafo segundo del numeral 8° del artículo 1° de la ley N° 20.322. En la o las audiencias de conciliación que se lleven a cabo, el Servicio, conforme a sus facultades legales, podrá proponer la condonación total o parcial de los intereses penales o multas aplicados, conforme a los criterios generales que fije mediante resolución.*

La conciliación, como es lógico, no puede consistir en una negociación del impuesto a pagar, es por esto que el legislador prohíbe que consista en la “mera” disminución del monto adeudado, solo se admite tal disminución cuando existan errores de hecho o de derecho en la determinación del tributo o en la no existencia del hecho grabado. Hasta ahí todo parece adecuado y compartimos la salvedad. Pero luego, se abre la puerta a que, junto con los casos mencionados, se pueda conciliar sobre el monto adeudado cuando los impuestos determinados “resulten ser excesivos”.

En este caso, que no se explica en el mensaje o en la historia de la Ley, vemos que se pone en riesgo el principio de reserva legal, pues, despejado el punto de que no hay error en los elementos de la determinación, queda a criterio del Tribunal y las partes (SII y contribuyente) llegar a concluir que igualmente el impuesto determinado resulta excesivo “conforme a los demás antecedentes tenidos a la vista”, y así se podría llegar a conciliar sobre ese monto.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Esta idea de los “impuestos excesivos” y que se plasmó en la redacción final del artículo, sorprendentemente no fue objetada por el Tribunal Constitucional en su revisión del texto antes de su promulgación. Habrá que ver su aplicación práctica y si se comienza a establecer una clasificación de obligaciones tributarias “razonables” y “excesivas” a partir de la conciliación.

Además, se prohíbe que la conciliación tenga por objeto la corrección de vicios de fondo que careen la nulidad de los actos administrativos reclamados, ni vicios de forma en el ejercicio de las Facultades de fiscalización del SII. Actos, como ya se ha dicho, que adolecerían de nulidad absoluta y que no pueden ser saneados en esta instancia, lo que se pueden conciliar al tenor de artículo primero es la existencia misma o no del vicio (aceptar, por parte del SII, que el vicio existe y allanarse total o parcialmente a la pretensión del reclamante o, aceptar el contribuyente, que el vicio no existe validando así la actuación del SII), siempre que ello haya sido objeto del reclamo del contribuyente. Pero, en ningún caso, acordar la corrección de los vicios o validación de los vicios de común acuerdo en la instancia de conciliación.

Por su parte, el inciso tercero, prohíbe la conciliación en los procedimientos anti-elusión (artículos 4° quinquies, 100 bis y 160 bis del CT) y en los procedimientos general y especial para la aplicación de sanciones por infracciones que no sean privativas de libertad (artículos 161 y 165 CT) y en aquellos en que se investiguen delitos tributarios.

No nos parece adecuado limitar tanto el ámbito de aplicación de la conciliación. Si bien, es entendible que cuando se haya ejercido

## TESIS DOCTORAL

la acción penal, razones de legalidad, debido proceso, bienes jurídicos protegidos y otras relacionadas con la finalidad del poder punitivo del Estado o de política criminal, impiden naturalmente la conciliación.

No se aprecian razones suficientes para limitar la conciliación en los procedimientos que buscan investigar la elusión (simulación o abuso del derecho) y en los procesos que buscan sancionar infracciones administrativas y la aplicación de multas pecuniarias cuando el propio SII, único titular de la acción penal en materia tributaria en Chile, haya decidido no ejercerla<sup>189</sup>.

Por su parte, el inciso cuarto del artículo 132 bis en relación con el inciso 6° del mismo artículo, establece que el Tribunal deberá “rechazar” la conciliación en que no se cumplan estas disposiciones o recaigan sobre materias prohibidas. Esta sanción de “rechazo” por el Tribunal, a nuestro juicio, implica que la conciliación no llega a tener la fuerza de equivalente jurisdiccional, la conciliación se materializa en un acta firmada por las partes el Juez y el Secretario, pero debe ser aprobada por resolución fundada que dicte el Tribunal para que llegue a tener efecto de cosa Juzgada como equivalente jurisdiccional que pone término al juicio.

Al tenor de estas normas se aprecia la diferencia que hace el legislador entre el procedimiento o instancia de conciliación con sus

---

<sup>189</sup> Destacados abogados y profesores de la plaza se han pronunciado en este mismo sentido. GONZÁLEZ, P. “No parece tener sentido que en algunos delitos tributarios el imputado tenga la posibilidad de alcanzar una cuerdo preparatorio con el fiscal del Ministerio Público y, en cambio, no pueda conciliar sobre los mismos hechos, en el caso que el servicio, en vez de interponer querrela o denuncia hubiese optado por solicitar únicamente la aplicación de una sanción pecuniaria ante el TTA” en “Nuevos aires en materia de conciliación tributaria”, *Diario Financiero*, fecha de consulta 2 mayo 2020, en <http://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/nuevos-aires-en-materia-de-conciliacion-tributaria/2019-01-02/143736.html>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

respectivas audiencias, el acta de conciliación y la sentencia de conciliación, todos actos independientes y necesarios para que se perfeccione la conciliación y produzca efectos jurídicos.

En contra de la sentencia que aprueba la conciliación solo procederá el llamado Recurso de Aclaración Rectificación o Enmienda, del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil, ante el mismo TTA que la dictó<sup>190</sup>.

La Ley no exige que se deba dictar una resolución fundada para rechazar la conciliación y no establece recurso alguno en este caso. Somos de la opinión de que debió establecerse la obligación de dictar también una resolución para rechazarla, (por ejemplo, cuando se rechaza por el Director el Acuerdo), le bastará al TTA solo con continuar el procedimiento, y que también debiera ser susceptible del mismo recurso que la sentencia que la aprueba, pero el texto legal se decanta solo por abrir esa posibilidad si la conciliación es aprobada.

Artículo 132 bis, incisos 3° y 4° del CT:

*El llamado a conciliación no procederá en los procedimientos reglados en los artículos 4° quinquies, 100 bis, 160 bis, 161 y 165 de este Código; en aquellos que digan relación con hechos respecto de los cuales el Servicio haya ejercido la acción penal, y en los reclamos de liquidaciones, resoluciones o giros de*

---

<sup>190</sup> “Notificada una sentencia definitiva o interlocutoria a alguna de las partes, no podrá el tribunal que la dictó alterarla o modificarla en manera alguna. Podrá, sin embargo, a solicitud de parte, aclarar los puntos oscuros o dudosos, salvar las omisiones y rectificar los errores de copia, de referencia o de cálculos numéricos que aparezcan de manifiesto en la misma sentencia”. Artículo 182 del CPC.

## TESIS DOCTORAL

*impuesto que se relacionen con los hechos conocidos en los procedimientos a que se refiere este inciso.*

*El juez deberá rechazar el acuerdo cuando no se cumplan los requisitos que establece este artículo o recaiga sobre materias respecto de las cuales no se admite conciliación.*

Artículo 132 bis, inciso 6° del CT: *“De la conciliación total o parcial se levantará acta que consignará las especificaciones del arreglo y los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda, la cual suscribirán el juez y las partes. Una vez aprobada la conciliación mediante resolución fundada por el Tribunal Tributario y Aduanero, se considerará como sentencia ejecutoriada para todos los efectos legales. Contra la resolución que aprueba la conciliación solo procederá el recurso contemplado en el inciso primero del artículo 182 del Código de Procedimiento Civil”.*

### **2.5.3. Análisis del inciso 5° del artículo 132 bis del CT. Intervención del Director del SII en la conciliación**

Hemos querido analizar de forma particular el inciso 5° del artículo 132 bis de la Ley 21.039, por tratarse de la disposición de la Ley que más reparos mereció en su momento<sup>191</sup> y que, en gran medida, vinieron a modificarse recientemente con la dictación de la Ley 21.210 de 2020<sup>192</sup>.

---

<sup>191</sup> “CONCILIACIÓN TRIBUTARIA: EXPERTOS OPINAN | Derecho Tributario”. Disponible en <http://www.derechotributario.cl/2017/10/conciliacion-tributaria-expertos-opinan/>, fecha de consulta 30 de abril de 2020.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Inciso 5° del artículo 132 bis<sup>193</sup>:

*“Sobre las bases de arreglo y la conciliación efectuada conforme a los incisos anteriores deberá pronunciarse el Director, quien podrá aceptarla o rechazarla. La decisión del Director, cuando consista en aceptar la conciliación, deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa, y las condiciones de dicha aceptación. El Director deberá pronunciarse sobre la conciliación dentro de los treinta días siguientes al término de la audiencia, estando facultado para aceptarla o rechazarla total o parcialmente. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación”.*

La implementación de la conciliación como mecanismo alternativo de solución de conflictos sufre un grave revés, al introducir esta norma una suerte de tutela del Director Nacional del Servicio de Impuesto Internos, sobre la actuación del TTA y el acuerdo entre las partes. No solo se indica que el Director deba pronunciarse sobre el acuerdo de conciliación, también sobre las bases de arreglo propuestas por el TTA, sobre las que se construyó dicho acuerdo, otorgándole la facultad aprobar o rechazar las bases y la conciliación.

Esta norma, a nuestro juicio establece una intromisión de un órgano administrativo (el Director Nacional del SII) en la labor jurisdiccional<sup>194</sup>, que no solo resta eficacia a la institución, también

---

<sup>193</sup> Ley 21.039 de 2017.

<sup>194</sup> Esta situación es distinta de las labores jurisdiccionales propias de la administración, que existen en todos los sistemas jurídicos y que, no con menos reparos, han proliferado en el sistema chileno. Sobre la actuación jurisdiccional de los órganos de la administración y su impacto en la independencia del poder judicial véase: BORDALÍ Y FERRADA, “Las Facultades Juzgadoras de la Administración: Una involución en relación al principio clásico de la División de

## TESIS DOCTORAL

atenta contra el principio de independencia del poder judicial que se expresa también en el principio de *inavocabilidad* de los órganos del Estado<sup>195</sup>, conforme al cual ningún otro órgano del Estado puede avocarse a procesos pendientes.

Aun cuando la propia Ley lo establezca, resulta del todo inexplicable que del trabajo del TTA, que propone las bases de acuerdo y levanta el acta de conciliación, antes de aprobarla, se deba remitir al Director del SII, quien es un funcionario de exclusiva confianza del Presidente de la República y depende orgánica y jerárquicamente del Ejecutivo por medio del Ministerio de Hacienda, recordemos que el SII no es un órgano autónomo, es parte de la administración del Estado. Por lo mismo, no se entiende el hecho de que el abogado del SII que actúa como parte en el proceso, pueda llegar a un acuerdo y luego el Director, su superior jerárquico, lo pueda dejar sin efecto, con posterioridad a la firma del acta de conciliación. Esta actuación establece un desequilibrio entre las partes y una falta de igualdad absoluta al momento de negociar los acuerdos de conciliación.

Haciendo abstracción de los problemas de principio señalados, el análisis de la norma evidencia además otros graves problemas

---

Poderes”, *Revista de Derecho de La Universidad Austral de Chile*, vol. XIII, pp., 187-205, 2002.

<sup>195</sup> Este principio se expresa en la Constitución chilena de la siguiente forma “Ni el Presidente de la República ni el Congreso pueden, en caso alguno, ejercer funciones judiciales, avocarse causas pendientes, revisar los fundamentos o contenido de sus resoluciones o hacer revivir procesos fenecidos” (Artículo 76 CPR). Aun cuando se menciona al Presidente y al Congreso, se considera la expresión de la separación de poderes y la independencia externa de los tribunales de justicia, en cuanto ningún otro órgano del estado puede avocarse a causas pendientes. En este sentido véase la opinión de RÍOS, L. “La Independencia del Poder Judicial” en “Diario Constitucional”, fecha de consulta 1 mayo 2020, en <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/la-independencia-del-poder-judicial/>. <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/la-independencia-del-poder-judicial/>, fecha de consulta 1 mayo 2020.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

prácticos. Se señalaba, que la decisión del Director, cuando consista en aceptar la conciliación, deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa y pronunciarse sobre la conciliación dentro de los treinta días siguientes al término de la audiencia, remitiéndole entonces el TTA el acta respectiva, antes de dictar la Resolución, puesto que el Director estaba facultado para aceptarla o rechazarla total o parcialmente, información que resultaba esencial para el Tribunal a la hora de dictar su propia resolución de aprobación, lo que deja de manifiesto la intervención indebida en la labor del TTA.

En caso de que el Director decidiera rechazar la conciliación, el legislador le entrega la posibilidad de no decir nada, y simplemente, dejar pasar el término de treinta días que se le otorga para pronunciarse sobre su aprobación. En caso de no pronunciarse en dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y la conciliación.

Esta solución “práctica” para el Director, priva a las partes y al TTA de conocer los fundamentos del rechazo, y crea un incentivo, en caso de duda del Director, a dejar transcurrir el plazo para no tener que fundar la resolución, con el perjuicio de la falta de transparencia y pérdida de tiempo asociado, lo que daña la naturaleza y finalidad misma de la institución de la conciliación, dar mayor celeridad al proceso. Dicho de otra forma, aunque el Director tenga claro desde el primer día que la va a rechazar, para no tener que fundar la resolución le es más cómodo dejar transcurrir el plazo de treinta días.

Asimismo, sostenemos que la solución más ajustada a los principios de transparencia y probidad administrativa, celeridad del

## TESIS DOCTORAL

proceso y a la justicia, hubiera sido que transcurrido el plazo de treinta días que tiene el Director para pronunciarse, la propuesta de conciliación se entendiera “aceptada”, no rechazada. Más aún, cuando ha sido suscrita por el propio abogado del SII, el contribuyente y el Juez que conoce la causa, basándose en las bases de acuerdo propuesta por este último.

Por las razones expuestas y su ineficacia práctica (como se verá en el apartado siguiente de este trabajo). Este artículo fue modificado por la Ley 21.210 de 2020, cuyas principales modificaciones estudiaremos más adelante en este capítulo.

### **2.6. Aplicación práctica de la conciliación bajo la vigencia de la redacción original de la Ley 21.039**

Hemos señalado nuestra aprehensión en cuanto al efecto que el inciso 5° del artículo 132 bis, y la tutela que se entregaba al Director sobre la posibilidad del juez de llegar a conciliación, además de las restricciones impuestas a las materias en que puede aplicarse, se traduciría en un desincentivo para el desarrollo de la institución y no solo sería una aprensión teórica.

La práctica de la conciliación en el tiempo que estuvo vigente la norma<sup>196</sup>, se tradujo en su muy escasa aplicación, como equivalente jurisdiccional para poner término a los juicios tributarios y mecanismo de solución alternativa de conflictos.

---

<sup>196</sup> Poco más de dos años, noviembre de 2017 a febrero de 2020. Si bien, la institución de la conciliación sigue vigente, el inciso 5° del Artículo 132 bis fue modificado por la Ley 21.210.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En respuesta a la consulta efectuada por el autor al órgano Administrador de los Tribunales Tributarios Aduaneros (ATTA), por medio de la plataforma de transparencia del sistema público de Chile, se precian datos que dan cuenta clara de su subutilización. Se constató que a junio de 2019 y desde noviembre de 2017 (fecha de entrada en vigencia de la norma), solamente 8 causas de 1.065 ingresadas y terminadas en el periodo, fueron resueltas mediante el mecanismo de la conciliación. Eso representa menos del 1% de las causas totales del periodo (0,8%) y demuestra la falta de incentivo para las partes y el Tribunal para llegar a acuerdos que después estarán sujetos al control del Director del SII.

Tabla 4: Número y porcentaje de causas terminadas por conciliación (2017-2019)

	N° de causas terminadas	% de causas terminadas
<b>Causas terminadas (3)</b>	9.699	100%
<b>Causas terminadas e ingresadas a partir de noviembre de 2017</b>	1.065	11% <sup>(1)</sup>
<b>Causas terminadas por vía de Conciliación</b>	8	0,8% <sup>(2)</sup>

1.- Porcentaje sobre el total de causas terminadas.

2.- Porcentaje sobre el total de causas terminadas e ingresadas a partir de noviembre de 2017.

3.- Considera causas Conciliadas, Desistidas, Falladas, Inadmisibles y No Presentadas.

Fuente: Administrador de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

TESIS DOCTORAL

Tabla 5: Número de causas terminadas por conciliación por TTA  
(2017-2019)

Tribunal	Nº de causas terminadas por vía de Conciliación
TTA Región de los Ríos	1
TTA Región del Maule	2
TTA Primero Región Metropolitana	1
TTA Segundo Región Metropolitana	1
TTA Región de Tarapacá	3
<b>Total País</b>	<b>8</b>

Fuente: Administrador de los Tribunales Tributarios y Aduaneros

El bajo número de causas que terminan por conciliación podría inducir a pensar que un gran número de ellas han sido rechazadas por el Director del SII. Hemos realizado otra consulta al ATTA, específicamente para saber cuántas conciliaciones han sido rechazadas en el periodo de vigencia de la Ley.

En respuesta recibida con fecha 11 de julio de 2019 se indica lo siguiente en su numeral 4º (El destacado es nuestro):

*“4º. Respecto de lo consultado en el numeral 2) del requerimiento se informa que **no se ha rechazado ninguna de aquellas conciliaciones convenidas por las partes en la audiencia respectiva remitidas para la autorización del Director de este Servicio**, conforme lo dispone el inciso quinto, del artículo 132 bis, del Código Tributario”<sup>197</sup>.*

Por tanto, cabe preguntarse ¿por qué tan pocas causas han terminado por conciliación?, si el SII declara que el Director no ha

---

<sup>197</sup> Resolución Exenta N°0016686 del Servicio de Impuestos Internos en respuesta a petición de información por Ley de Transparencia. Folio Petición LT: AE006C90016686, del solicitante Marco Vega López, recibida por correo electrónico el 11 de Julio de 2019.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

rechazado ninguna ¿quiere decir que se han presentado solamente ocho acuerdos de conciliación? Cuesta entender por qué, entre miles de causas en tramitación, después de casi dos años de vigencia de la Ley, se hayan llegado a tan pocos acuerdos de conciliación. Considerando, además, que el llamado a conciliación es un trámite obligatorio en cada una de ellas.

Si bien, es muy difícil tener información del desarrollo de las negociaciones en las audiencias respectivas, para saber si en realidad no se ha llegado a más acuerdos. Creemos que la respuesta a que, no habiendo rechazado ninguna el Director aun así haya tan pocas conciliaciones, puede deberse a varios factores; las excesivas limitaciones en cuanto las materias en las que se permite acuerdos de conciliación, la existencia de instancias previas administrativas donde se pueden resolver los aspectos más formales que dieron origen a controversia, la falta de experiencia de los abogados y los TTA en estas instancias, al poco tiempo que lleva en vigencia la normativa que permite la conciliación, considerando la duración de los juicios tributarios, entre otras.

Pero, también es muy posible que pueda deberse al hecho de que el Director no necesita rechazar las conciliaciones para que estas no se produzcan. Como se ha dicho, bastaba con dejar transcurrir el plazo de 30 días y se entendería rechazadas por el solo ministerio de la Ley. Si, además, a esto se suma que el TTA sólo dictará la resolución de aprobando la conciliación cuando es aprobada previamente por el Director, y no está obligado a dictar una resolución fundada para rechazarla, no es posible conocer las que no vieron la luz por haber sido rechazadas tácitamente en la instancia de revisión del Director.

### **3. LA LEY 21.210. QUE PERFECCIONA LA CONCILIACION E INTRODUCE EL AVENIMIENTO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

#### **3.1. Alcance de la Ley 21.210**

Luego de casi dos años de tramitación legislativa, el 24 de febrero de 2020, se publicó la Ley N° 21.210, cuyo objetivo declarado fue “modernizar la legislación tributaria”.

Por tratarse de una reforma tributaria de enorme alcance en todo el sistema, lo que excede al objeto de esta investigación, no haremos un desarrollo detallado de sus disposiciones, solo en cuanto a los aspectos relativos al tema que nos convoca, que es la incorporación de los MASC en los procedimientos tributarios, área en que la Ley 21.210 realiza grandes avances, a nuestro entender, y que se analizarán en los siguientes apartados de nuestro trabajo.

Sin embargo, con el objeto de que se pueda dimensionar el amplio alcance de esta reforma, se presentan a continuación algunas de las áreas de la legislación tributaria nacional que abordaron las modificaciones introducidas por la Ley 21.210:

- a) Se introdujeron modificaciones al sistema de tributación a la Renta de las empresas (Primera Categoría) estableciendo un régimen único de tributación para las grandes empresas, parcialmente integrado.
- b) Se elimina el sistema de Tributación en base a Renta Atribuida<sup>198</sup>.

---

<sup>198</sup> Sistema creado por la reforma tributaria de 2016 en que los socios o accionistas tributaban por las utilidades de las empresas, en el año que se generaban, aun sin haberlas retirado. Lo que había generado gran debate y confusión entre los

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

- c) Se perfeccionó el sistema de tributación a la Renta de las Pequeñas y Medianas Empresas.
- d) Se introdujeron modificaciones a la tributación de las ganancias de capital.
- e) Se aumentan las tasas marginales para la tributación de las personas naturales de 35 a 40%.
- f) Se introducen nuevas normas para el tratamiento de las inversiones en el extranjero de residentes en Chile y para inversionistas extranjeros.
- g) Se perfecciona el catálogo de Derechos de los Contribuyentes.
- h) Se modifican normas procesales para dar mayor celeridad a los procedimientos y avanzar con los mecanismos alternativos de solución de conflictos.
- i) Se crea la Defensoría del Contribuyente (DEDECON).
- j) En materia de IVA. Se modifican normas en el sector de la construcción y arrendamiento de inmuebles, entre otras.
- k) Se modifica el Hecho Gravo de IVA para crear el mal llamado “impuesto digital”
- l) Se modifican las normas relativas a la tributación de emisiones “Impuesto Verde”.
- m) Se modifican las normas del Impuesto de Herencias y Donaciones.
- n) Se modifican otras normas tributarias especiales.

---

especialistas. Esto lleva a modificar incluso el concepto de Renta, eliminando dicha categoría.

## TESIS DOCTORAL

### **3.2. Modificaciones procesales introducidas por la Ley 21.210**

En esta oportunidad el legislador, a nuestro juicio, en un esfuerzo por concitar mayor apoyo hacia otros aspectos de la reforma, que podrían ser considerados pro empresa o más inequitativos, especialmente en lo que dice relación con la vuelta a un sistema integrado de tributación de las empresas, donde los accionistas y propietarios pudieran postergar la tributación hasta que retiraran las utilidades y reconocer como crédito contra el impuesto personal la totalidad del impuesto pagado por la empresa, que era el eje principal de la reforma y que concitaba gran debate público y legislativo<sup>199</sup>.

Además, se incorporaron una serie de otras modificaciones en los procedimientos, en la línea de aumentar las garantías de los contribuyentes y dar mayor celeridad y equilibrio a las partes en los procedimientos, recogiendo así antiguas y nuevas demandas de los especialistas.

Entre otras, se pueden mencionar las siguientes:

1. Se autorizó expresamente al SII para poder allanarse al reclamo tributario presentado por el contribuyente en la oportunidad de contestación (artículo 132 CT)<sup>200</sup>.

---

<sup>199</sup> Esta propuesta del ejecutivo en definitiva no prosperó, no se lograron los acuerdos necesarios, en un parlamento dominado por la oposición. Además, en medio de la discusión legislativa en Chile se vivió lo que se ha denominado como el “estallido social”, con manifestaciones y actos de violencia a gran escala que hicieron completamente inviable persistir en un sistema que favoreciera la reinversión y la integración total del sistema. En definitiva, se retiró esa parte de la propuesta y se mantuvo, ahora como sistema único, uno parcialmente integrado, similar al integrado, pero dónde los dueños de empresas tributan cuando retiren sus entidades, pudiendo reconocer como crédito contra el impuesto personal solo el 65% de los impuestos pagados por las empresas.

<sup>200</sup> Si bien no se trata de un mecanismo alternativo de solución de controversias, el *allanamiento* es una actuación procesal de parte del demandado que permite al Tribunal poner término al juicio anticipadamente. Esta es una facultad que implica un acto de disposición sobre la cuestión debatida y que requiere para la

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

2. Se establece que tanto el SII como el contribuyente deben acreditar sus pretensiones
3. Se suprime la norma que declaraba inadmisibile la prueba documental que, habiendo sido solicitada por el SII en la etapa administrativa de fiscalización, no hubiera sido presentada por el contribuyente. A partir de ahora, se podrá presentar en la etapa judicial (artículo 132 CT).
4. Se permite a los tribunales llamar a las partes a una audiencia de conciliación en cualquier estado de tramitación del reclamo en primera instancia (artículo 132 bis CT).
5. Se incorpora la posibilidad de interponer ante la Corte de Apelaciones correspondiente, el recurso de casación en la forma contra de la sentencia definitiva de primera instancia, indicando específicamente las causales de procedencia. (artículo 140 CT)
6. Se establece la obligación de los TTA de hacer públicas las sentencias definitivas de primera instancia.

---

administración que el legislador le confiriera expresamente. Así como en el mandato entre particulares el mandante debe otorgarla expresamente al mandatario. La Ley 21.210 entrega esta facultad al SII, promoviendo la posibilidad de dar mayor celeridad al juicio y, de paso, podría considerarse que establece una posición bastante avanzada en cuanto a la disponibilidad del crédito tributario; *“Introdúcense las siguientes modificaciones en el artículo 132: a) Agrégase en el inciso primero, a continuación del punto final, que pasa a ser punto y seguido, las siguientes oraciones: “Si, con los argumentos y antecedentes presentados en el reclamo, el Servicio concluye que las alegaciones del reclamante desvirtúan el acto impugnado, en su contestación podrá aceptar llanamente la pretensión contraria en todo o parte, según corresponda. Si el allanamiento fuere total, el Tribunal Tributario y Aduanero, citará a las partes a oír sentencia sin más trámite. En virtud de esta aceptación, el Servicio no podrá ser condenado en costas.”.* Ley 21.210, artículo primero, párrafo 41.

### **3.3. Perfeccionamiento de la Conciliación Tributaria. Modificaciones introducidas por la Ley 21.210 al artículo 132 bis del CT**

Luego de constatar las principales críticas que generó la Ley 21.039, tanto en relación con la independencia del trabajo de los TTA y la casi nula aplicación práctica que tuvo la conciliación desde su entrada en vigencia. La discusión de una nueva reforma tributaria (nada escasas en los últimos años) era la oportunidad ideal para corregir algunos de los problemas que hemos analizado.

Dos modificaciones importantes se introducen a la conciliación como había quedado configurada en la Ley 21.039, haciéndose cargo de dos limitaciones que atentaban contra su implementación. La primera dice relación con la oportunidad en que el Tribunal puede llamar a las partes a conciliación. Recordemos que anteriormente solo podía hacer el llamado, en dos momentos; antes de recibir la causa a prueba y, antes de dictar sentencia. Bajo la nueva disposición podrá hacerlo en cualquier estado del juicio, ampliando así el campo de aplicación de esta, al menos en cuanto a su oportunidad procesal.

No ocurre lo mismo en cuanto a las materias que pueden ser objeto de conciliación, manteniéndose las limitaciones referidas a los procedimientos infraccionales y de investigación de las conductas elusivas.

La segunda modificación, es tal vez la más relevante, pues se hace cargo de la situación de intervención, que hemos descrito, del Director Nacional del SII, quien debía aprobar las bases de acuerdo propuestas por el TTA y el acuerdo mismo al que se hubiera llegado, antes de que el propio Tribunal dictara la resolución aprobando la conciliación. Entregando expresamente al abogado del SII que

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

interviene en el procedimiento la facultad de aprobar o rechazar total o parcialmente el acuerdo de conciliación.

La norma además señala que el abogado debe pronunciarse “en la misma audiencia” redacción que, acertadamente, impide que pueda -en los hechos- tomarse un tiempo para que sea revisada por otras autoridades del SII.

Asimismo, se incorpora un nuevo inciso 7° al artículo 132 bis, que circunscribe la intervención del Director a establecer, mediante una resolución fundada, los criterios generales para aceptar las bases de arreglo para una conciliación conforme a las nuevas normas.

A nuestro juicio, esta obligación se debe entender como de carácter general y no particular. Bastará, que dentro de sus facultades normativas generales el Director dicte una o más resoluciones que establezcan los criterios para llegar a acuerdos de conciliación, y no debe entenderse que debe dictar una resolución particular en cada caso.

Hubiera sido deseable, para una mejor comprensión y redacción de la norma, que esta obligación del Director no formara parte de la norma principal y se hubiera señalado en los artículos transitorios de la Ley, incorporando solo una mención en el artículo respectivo (132 bis) de que la aprobación de la conciliación que hará el abogado del SII deba ajustarse a los criterios generales definidos por el Director.

Nuevo inciso tercero del artículo 132 bis del CT:

*No obstante lo señalado en el artículo 132, el Tribunal Tributario y Aduanero que esté actualmente conociendo del asunto, de oficio o a petición de parte, podrá llamar a las*

## TESIS DOCTORAL

*mismas a conciliación en cualquier estado del juicio tramitado ante ellos.*

Nuevo inciso sexto del artículo 132 bis del CT:

*Sobre las bases de arreglo y la conciliación efectuada conforme a los incisos anteriores, y en la misma audiencia, deberá pronunciarse el abogado que represente al Servicio, quien podrá aceptarla o rechazarla. La decisión del abogado que represente al Servicio, cuando consista en aceptar la conciliación, total o parcial, deberá contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa y las condiciones de dicha aceptación.*

Nuevo inciso séptimo del artículo 132 bis del CT:

*El Director, mediante resolución fundada, establecerá los criterios generales para aceptar las bases de arreglo para una conciliación efectuada conforme a los incisos anteriores.*

## **4. INTRODUCCIÓN DEL AVENIMIENTO EXTRAJUDICIAL EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**

### **4.1. Fundamentos**

La Ley 21.210 introduce por primera vez en los procedimientos tributarios, la posibilidad de que las partes puedan alcanzar un acuerdo extrajudicial que una vez autorizado por el TTA pondrá término al juicio con efecto de cosa Juzgada.

El Mensaje del Presidente de la República deja claros los fundamentos tenidos en vista para proponer al Congreso Nacional la incorporación del avenimiento en los juicios tributarios. Se refirió a

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

esta institución en el Párrafo segundo, dedicado a los “Principios en los que se funda e inspira el proyecto de ley de Modernización Tributaria”, en su letra b) titulado “Simplicidad de las normas y procesos tributarios”. En este párrafo se refirió, además del avenimiento, se refiere a otras formas de MASC como son la conciliación, la mediación y que transcribimos en su parte pertinente a continuación (El destacado es nuestro):

*“b. Simplicidad de las normas y procesos tributarios.*

*En materia de litigación que se sigue en sede jurisdiccional, también debe existir la sensación de eficacia, de que la justicia es expedita, eficiente, no gravosa, que se pueden presentar pruebas, especialmente documentales, que son del todo relevantes y que los recursos judiciales están disponibles en materia tributaria.*

*No es razonable que los contribuyentes pasen años esperando una sentencia judicial. La justicia para ser efectiva debe llegar a tiempo y debe existir esa percepción. **Deben establecerse entonces otras alternativas a la litigación, como la mediación, conciliación o avenimiento.***

*En este sentido, se digitaliza la relación del Servicio con el contribuyente, (...); **se crea el avenimiento extrajudicial y la posibilidad de poner en todo momento término a los juicios llegando a avenimiento con el Servicio**”<sup>201</sup>.*

Como se aprecia del Mensaje, el fundamento de la propuesta es la necesaria sensación de eficacia y el acceso a una justicia que brinde una percepción de ser más expedita para las partes, que no se prolongue excesivamente y que se traduzca en procesos más cortos y eficientes, lo que lleva a proponer establecer mecanismos alternativos

---

<sup>201</sup> MENSAJE DEL EJECUTIVO. Historia de la Ley 21.210, Biblioteca del Congreso Nacional, p.,5.

## TESIS DOCTORAL

para resolver los conflictos tributarios. Si bien, la conciliación ya existía, viene a ser perfeccionada y se avanza en introducir el avenimiento extrajudicial y, mediante la creación de la figura del Defensor del Contribuyente, se establece también una suerte de mediador entre el contribuyente y la Administración.

### **4.2. El avenimiento extrajudicial en la Ley 21.210**

La norma en comento no entrega definiciones acerca de lo que el legislador entiende por avenimiento extrajudicial, se limita a definir su oportunidad procesal y el procedimiento para alcanzar el acuerdo de avenimiento, los requisitos formales, el plazo y las limitaciones que tiene el Director para llegar a ese acuerdo. Además, agrega cuál será la labor del TTA, quien deberá autorizar el acta respectiva si cumple con los requisitos legales. Dispone además medidas especiales de publicidad de los acuerdos de avenimiento en la página web del SII.

#### **4.2.1. Nuevo artículo 132 ter del CT**

Por su interés para el tema tratado, transcribimos íntegramente a continuación el nuevo artículo 132 ter del CT:

*Artículo 132 ter. - Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos precedentes, trabada la litis y existiendo una gestión pendiente, el reclamante podrá ocurrir ante el Director, por una sola vez, para proponer las bases de un avenimiento extrajudicial sujeto a las mismas reglas y limitaciones dispuestas en el artículo anterior para la conciliación. Para estos efectos, no será necesario desistirse del reclamo.*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*Recibida la propuesta, el Director resolverá los términos en que, a su juicio exclusivo, corresponde aprobar el avenimiento, total o parcial, conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho en que se basa y las condiciones del mismo. Previo a resolver el Director solicitará un informe que deberá ser elaborado y suscrito por los subdirectores normativo, jurídico y de fiscalización.*

*El Director deberá resolver sobre el avenimiento dentro de los cuarenta días siguientes a la presentación de la propuesta efectuada por el reclamante. En caso de no resolver dentro de dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y el avenimiento extrajudicial.*

*Resuelto favorablemente el avenimiento extrajudicial, total o parcial, se procederá a levantar un acta firmada por las partes, la cual será autorizada por el tribunal competente. El acta deberá contener los términos del arreglo, así como una estricta relación de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda.*

*El Servicio mantendrá en su sitio web, la nómina de los juicios a que se haya puesto término conforme con este artículo, identificados por su número de rol y parte reclamante. Adicionalmente, el Servicio publicará en su sitio web los antecedentes generales que permitan un adecuado entendimiento de cada avenimiento extrajudicial acordado y los antecedentes de derecho en que se funda.*

### **4.2.2. Concepto de avenimiento**

No se entregan definiciones acerca de lo que el legislador entiende por avenimiento extrajudicial, pero sus características se

## TESIS DOCTORAL

pueden extraer de la doctrina general, de la jurisprudencia y de su redacción particular.

Para CORRAL TALCIANI, no sería un acto procesal, sino una especie de Transacción entre partes para poner término a un juicio ya iniciado, autorizado por un Tribunal:

*Es también una forma de poner término a un juicio que ya se ha iniciado y se encuentra pendiente por un acuerdo de las partes. Se distingue de la conciliación en que no se hace ante el juez ni éste tiene en él el papel de amigable componedor. No es, por tanto, un acto procesal, si bien el avenimiento debe ser presentado ante el juez del pleito para que lo dé por finalizado. En el fondo, es una forma de transacción realizada por las partes durante la tramitación del litigio<sup>202</sup>.*

Para el profesor COLOMBO CAMPBELL, “El avenimiento corresponde al acuerdo que logran directamente las partes de un proceso en virtud del cual ponen término a su conflicto pendiente de resolución judicial, expresándolo así el tribunal que está conociendo la causa”<sup>203</sup>.

En nuestra legislación común no se encuentra definido, se utiliza el concepto en distintos artículos dando a entender que sería

---

<sup>202</sup> CORRAL TALCIANI, CORRAL TALCIANI, H., “Equivalentes Jurisdiccionales”, *Derecho y Academia*, 2013, fecha de consulta 3 mayo 2020, en <https://corraltalciani.wordpress.com/tag/equivalentes-jurisdiccionales/>.

<sup>203</sup> COLOMBO CAMPBELL, *Los actos procesales*. Editorial Jurídica de Chile, volumen 2. Santiago, 1997. p.4 410.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

un sinónimo de transacción, como en el artículo 725<sup>204</sup> y, en otros casos, con fisonomía propia como en el artículo 434 del CPC<sup>205</sup>.

Así, nosotros entenderemos que el avenimiento tributario planteado por la Ley 21.210 como un equivalente jurisdiccional, que consiste en un acuerdo entre el contribuyente y el Director del SII, sobre un litigio pendiente ante el TTA y cuya acta, una vez autorizada por el Tribunal y cumpliendo los demás requisitos legales, pone término a la reclamación tributaria, con efecto de cosa juzgada.

### **4.2.3. Oportunidad procesal para llegar a avenimiento**

El artículo 132 ter, expresamente señala que este se puede realizar una vez *trabada la litis* y “mientras existan diligencias pendientes”. Hubiera sido deseable que el legislador señalara un momento procesal más exacto para determinar cuándo entendía que quedaba *trabada Litis*, dado que el ejercicio de determinar el momento exacto en que esto ocurre no ha sido del todo pacífico en la doctrina y la jurisprudencia. Al mismo tiempo, el decir que se puede acordar *mientras exista diligencias pendientes*, no resulta del todo claro. De la interpretación histórica de la norma, entendemos que el espíritu del legislador ha sido que se pueda llegar a avenimiento durante el mayor tiempo posible y en cualquier estado del juicio,

---

<sup>204</sup> Artículo 725 del CPC “Deberá dejarse copia íntegra de la sentencia definitiva y de todo avenimiento o transacción que ponga término al juicio en el libro de sentencias que se llevará con este objeto”.

<sup>205</sup> Artículo 434 del CPC, es título ejecutivo el “acta de avenimiento pasada ante el tribunal competente y autorizada por un ministro de fe o por dos testigos de actuación”

## TESIS DOCTORAL

obviamente hasta antes de que se dicte sentencia en primera instancia.<sup>206</sup>

Entendemos, acorde con la opinión mayoritaria, que se traba la Litis una vez que el SII contesta el Reclamo del contribuyente ya sea realizando observaciones (alegaciones o defensas) o precluye su derecho a contestar por no haberlo hecho dentro de plazo. No bastará entonces con la mera notificación del Reclamo –Traslado- que hace el Tribunal al SII<sup>207</sup>.

### **4.2.4. Impulso procesal**

Según la norma en estudio, el avenimiento se podrá realizar por impulso del contribuyente, quien podrá, por una sola vez, proponer al Director bases de avenimiento extrajudicial. Por tanto, de la redacción de la norma, no podría el SII, por medio de sus abogados o el propio Director, tomar la iniciativa de proponer bases para el avenimiento.

El tenor de la norma, da a entender que el Director estaría limitado a aceptar o rechazar total o parcialmente las bases presentadas el contribuyente, aunque la redacción es confusa, en cuanto se señala que “Recibida la propuesta, el Director resolverá los términos en que, a su juicio exclusivo, corresponde aprobar el avenimiento, total o parcial”, entendemos que es de la naturaleza de

---

<sup>206</sup> El Mensaje del Ejecutivo, señalaba “Se crea el avenimiento extrajudicial y la posibilidad de poner en todo momento término a los juicios llegando a avenimiento con el Servicio”, Historia de la Ley 21.210, Biblioteca del Congreso Nacional, p.,6.

<sup>207</sup> ¿Qué ocurre si el SII contesta y se allana al Reclamo? Consideramos que la Litis igualmente queda trabada puesto que en este caso no habiendo hechos controvertidos el TTA dejará la causa en estado de dictar sentencia, pudiendo aun la partes llegar a un acuerdo de avenimiento, hasta antes oír sentencia.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

la institución, el que pueda haber una negociación de los términos del acuerdo.

El uso de la frase “*a su juicio exclusivo*”, la entendemos en el sentido de que el Director no requiere de otra aprobación y que no puede ser objeto de revisión de otras instancias administrativas. La misma norma señala, además, que “Resuelto favorablemente el avenimiento extrajudicial, total o parcial, se procederá a levantar un acta firmada por las partes”, será en esta acta donde se expresaría ese acuerdo final de las partes producto de la negociación llevada a cabo.

### **4.2.5. Plazo para resolver**

El plazo que tiene el Director para resolver será de los cuarenta días siguientes a la presentación de la propuesta efectuada por el reclamante. En caso de no resolver dentro de dicho plazo, se entenderá que rechaza las bases de arreglo y el avenimiento extrajudicial.

Del estudio de la Historia de la Ley, resulta interesante advertir que, si bien el plazo no sufrió mayores modificaciones durante su tramitación legislativa. El efecto del silencio del Director, en la propuesta original del Ejecutivo, era de que se entendería aprobada la propuesta de avenimiento del contribuyente. Esto, lamentablemente, se modificó durante el proceso de discusión de la norma, pero no el plazo, el que se mantuvo de cuarenta días, lo que podía tener sentido dado el eventual efecto de “silencio positivo” pero que no se justifica para el caso de que el efecto sea negativo. Incluso es mayor que plazo que el artículo 132 bis le entregaba para pronunciarse sobre el acta

## TESIS DOCTORAL

de conciliación, antes de que fuera modificado ese artículo y se le quitara la facultad de pronunciarse<sup>208</sup>.

### **4.2.6. Acta de avenimiento**

Resuelto favorablemente el avenimiento extrajudicial, total o parcialmente, se procederá a levantar un acta firmada por las partes, la cual será autorizada por el TTA, esto es lo que le da efecto de cosa juzgada, no se dicta una resolución, como en el caso de la conciliación. El acta de avenimiento autorizada por el Tribunal<sup>209</sup> es el instrumento que pone término al juicio. Por lo mismo, el legislador señala que el acta deberá contener los términos del arreglo, así como una estricta relación de los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda<sup>210</sup>.

## **5. CREACIÓN DE LA DEFENSORIA DEL CONTRIBUYENTE (DEDECON) Y LA MEDIACION. Ley 21.210**

Con la Reforma Tributaria de La Ley 21.210<sup>211</sup> se crea también un nuevo servicio público: la Defensoría del Contribuyente (en

---

<sup>208</sup> La Historia de la Ley deja constancia de que en el Mensaje hubo un intento por establecer el silencio positivo de la administración. Sin embargo, esta propuesta fue modificada como aparece en la redacción final, por propia indicación del ejecutivo en Oficio de 8 de mayo de 2019. BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL, Historia de la Ley 21.210, p.,175.

<sup>209</sup> Como se ha señalado, en el derecho común chileno, el CPC menciona como título ejecutivo el “acta de avenimiento pasada ante el tribunal competente y autorizada por un ministro de fe o por dos testigos de actuación”, en este caso la autorización del TTA haría las veces de ministro de fe y, evidentemente, tendría el efecto de título ejecutivo que se reconoce a toda sentencia una vez que queda ejecutoriada. (Artículo 434 N° 3 CPC).

<sup>210</sup> Sobre las diferencias formales entre avenimiento y conciliación, véase a CORRAL TALCIANI, H. “Equivalentes jurisdiccionales”, ob., cit., en <https://corraltalciani.wordpress.com/tag/equivalentes-jurisdiccionales/>, visitado el 20 de abril de 2020.

<sup>211</sup> Ley 21.210. “Artículo vigésimo tercero. - Créase la Defensoría del Contribuyente, bajo el siguiente articulado: (...)”

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

adelante, DEDECON o la Defensoría), un organismo que por mandato legal tendrá como misión resguardar los derechos de las personas en materias tributaria, especialmente de los más vulnerables y de las pymes. Asimismo, se crea un Consejo de Defensoría del Contribuyente, con labores de asesoría del Defensor del Contribuyente<sup>212</sup>.

Uno de los aspectos más destacables es el rol de Mediador que la Ley le entrega, entre los contribuyentes y el SII, de ahí su importancia para nuestro estudio en este capítulo y en ese aspecto nos detendremos con mayor detalle<sup>213</sup>.

### 5.1. Antecedentes

#### 5.1.1. Los Derechos de los contribuyentes

Como antecedente, señalaremos que la Ley 20.420 de 2010<sup>214</sup>, introdujo el artículo 8 bis en el Código Tributario, estableciendo un catálogo de derechos de los contribuyentes<sup>215</sup>, el que viene a complementarse ahora por la Ley 21.210 de 2020.

---

<sup>212</sup> Ley 21.210. Artículo 11 y ss. No desarrollaremos en detalle las características de este organismo por no tener implicancias en la Mediación y por su carácter asesor del Defensor y Ministro de Hacienda, solo se señalará su composición.

<sup>213</sup> La técnica legislativa utilizada resulta bastante particular, la Ley 21.210 crea este nuevo organismo en su artículo vigésimo tercero, sin hacer otros cambios en el Código Tributario, quedando así regulado íntegramente por un artículo de una ley especial. Hubiera sido deseable su incorporación en el Código Tributario o la presentación de un proyecto de Ley particular que regulara esta institución.

<sup>214</sup> Ley 20.420. Artículo único. D.O., del 19/02/2010.

<sup>215</sup> DL-830/1974. Código Tributario. Los derechos de los contribuyentes se encuentran consagrados en el Título Preliminar, Párrafo 4°. *Derechos de los Contribuyentes*. "Artículo 8° bis. - Sin perjuicio de los derechos garantizados por la Constitución Política de la República y las leyes, constituyen derechos de los contribuyentes, los siguientes:

1°. El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.

## TESIS DOCTORAL

---

2°. El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.

3°. Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias, debidamente actualizadas.

4°. Que las actuaciones del Servicio constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización:

a) Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no. Adicionalmente, deberán indicar de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida, en cuyo caso se aplicarán las reglas legales cuando existieran, y en ausencia de un plazo dispuesto por la ley, el Director mediante resolución dispondrá los plazos dentro de los cuales las actuaciones deberán ser finalizadas.

b) Se entregue información clara, sobre el alcance y contenido de la actuación.

c) Se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable.

d) Se informe a todo contribuyente, en cualquier momento y por un medio expedito, de su situación tributaria y el estado de tramitación de un procedimiento en que es parte.

e) Se admita la acreditación de los actos, contratos u operaciones celebrados en Chile o en el extranjero con los antecedentes que correspondan a la naturaleza jurídica de los mismos y al lugar donde fueron otorgados, sin que pueda solicitarse la acreditación de actos o contratos exigiendo formalidades o solemnidades que no estén establecidas en la ley. Sin perjuicio de lo anterior el Servicio, en los casos que así lo determine, podrá exigir que los documentos se acompañen traducidos al español o apostillados.

f) Se notifique, al término de la actuación de que se trate, certificándose que no existen gestiones pendientes respecto de la materia y por el período revisado o que se haya fiscalizado.

5°. Que el Servicio no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización, ni en el mismo ejercicio ni en los periodos siguientes, respecto de partidas o hechos que ya han sido objeto de un procedimiento de fiscalización. Para estos efectos se considerará como un procedimiento de fiscalización aquel iniciado formalmente por el Servicio mediante una citación conforme al artículo 63, (...)

6°. El ser informado acerca de los funcionarios del Servicio bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en que tenga la condición de interesado. Lo anterior no será aplicable respecto de las materias tratadas en el artículo 161 número 10, ni de los procedimientos del artículo 4 quinquies. Asimismo, el derecho a ser informado, si ha sido objeto de una solicitud de intercambio de información, siempre que no implique un eventual incumplimiento de obligaciones tributarias.

7°. Obtener copias en formato electrónico, o certificaciones de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.

8°. Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.

9°. Que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones impositivas,

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

La misma ley establece, además, que se entenderá por "derechos de los contribuyentes" aquellos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, en el artículo 17 de la ley N° 19.880, el derecho a la seguridad jurídica y las garantías constitucionales en materia tributaria".<sup>216</sup>.

---

salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado, en los términos previstos por este Código.

10°. Que las actuaciones del Servicio se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias, y en la forma menos costosa para el contribuyente, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados y en cuanto no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias. Lo anterior es sin perjuicio del derecho que asiste al Servicio de solicitar nuevos antecedentes si así resulta necesario en un procedimiento de fiscalización.

11°. Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

12°. Plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten.

13°. Tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley, sin perjuicio del ejercicio de las facultades de fiscalización que corresponda de acuerdo con la ley. Al respecto, el Servicio deberá publicar en su sitio web los oficios, resoluciones y circulares, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, el Servicio deberá mantener un registro actualizado de los criterios interpretativos emitidos por el Director en ejercicio de sus facultades interpretativas o por los Directores Regionales en el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 6, letra B N° 1, y de la jurisprudencia judicial en materia tributaria.

14°. Que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley. En el caso que se tomen medidas de esta naturaleza por el Servicio, como la prevista en el artículo 8 ter, el contribuyente tendrá derecho a que se le notifiquen previamente las razones que fundamentaron tales medidas.

15°. El ser notificado de cualquier restricción de informar los actos y modificaciones a que aluden los artículos 68 y 69, u otras acciones que afecten el ciclo de vida del contribuyente, la posibilidad de informar modificaciones de otra índole o realizar cualquier clase de actuaciones ante el Servicio.

16°. El ser informado de toda clase de anotaciones que le practique el Servicio.

17°. Llevar a cabo las rectificaciones que sean necesarias, salvo en los casos establecidos en la ley y sin perjuicio de las sanciones que correspondan conforme a la ley.

18°. Que, para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley.

19°. Que se presuma que el contribuyente actúa de buena fe. (...)"

<sup>216</sup> Ley 21.210. Artículo vigésimo tercero. Título I. Artículo 1

## TESIS DOCTORAL

Para efectos de lo establecido en la presente ley, se entenderá por "contribuyente" aquel definido en el numeral 5° del artículo 8 del Código Tributario<sup>217</sup>.

### **5.1.2. Mensaje presidencial**

En el Mensaje del Ejecutivo, Apartado 2 Letra c), titulado "Certeza y seguridad jurídica", se hace referencia a la necesidad de los contribuyentes a tener mayores niveles de certeza y seguridad jurídica en su relación con la administración tributaria.

*Para que un sistema tributario se ajuste a los principios básicos que garantizan un Estado de Derecho, debe ofrecer seguridad y certeza jurídica, de manera que la ley sea predecible y el contribuyente tenga claridad sobre los hechos gravados, los sujetos, las tasas y las consecuencias legales de no cumplir con sus obligaciones tributarias. Lo anterior se ve especialmente fortalecido con este proyecto de ley. Queremos resaltar a través de este proyecto la observancia irrestricta en materia de principio de legalidad de los tributos, que se aplica tanto a los contribuyentes quienes en base a ese principio deben cumplir de manera irrestricta con sus obligaciones de declaración y pago de sus tributos en la forma y fondo establecido por la ley, como también al Servicio quien conforme a los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, debe actuar dentro de la órbita de su competencia y atribuciones, sin que pueda llevar a*

---

<sup>217</sup> Artículo 8°. N°5. DL 830: "Artículo 8.- Para los fines del presente Código y demás leyes tributarias, salvo que de sus textos se desprenda un significado diverso, se entenderá: (...) 5°. - Por "contribuyente", las personas naturales y jurídicas, o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos."

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*cabo otras atribuciones que las que estrictamente le ha encomendado el ordenamiento jurídico.*<sup>218</sup>

Al mismo tiempo, se indica como antecedente un reciente informe de la OCDE sobre “Actualización en Certeza Tributaria”, publicado en julio de 2018<sup>219</sup>. Se señala que muchas de las sugerencias del documento se han considerado en este proyecto. Especialmente los beneficios de la certeza jurídica para promover las inversiones y el comercio. Se destaca del informe que:

*Las principales causas de incertidumbre tributaria provienen de prácticas administrativas difíciles de predecir, inconsistencia en la interpretación y aplicación de las normas por parte de la autoridad tributaria, y problemas en los mecanismos de resolución de disputas. Para fortalecer la certeza tributaria y jurídica, el informe identifica medidas concretas tales como mejorar la claridad de la legislación, mejorar la predictibilidad y consistencia de las prácticas administrativas, prevención efectiva de disputas, y mecanismos robustos de resolución de controversias”*<sup>220</sup>.

El Mensaje continúa señalado que, “Para estos efectos, se robustece el catálogo de derechos del contribuyente y se crea un nuevo organismo a cargo de la defensa efectiva y eficiente de tales derechos, reconociendo así una aspiración transversal y de larga data de las Pymes”<sup>221</sup>.

---

<sup>218</sup> MENSAJE DEL EJECUTIVO. Historia de la Ley 21.210, Biblioteca del Congreso Nacional, p. 6.

<sup>219</sup> OCDE. “Update on Tax Certainty”, julio de 2018. Véase el informe completo disponible en:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/Argentina/2010-07-21-Buenos-Aires-General-Report-OECD.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/Argentina/2010-07-21-Buenos-Aires-General-Report-OECD.pdf?__blob=publicationFile&v=2). P.71 y ss. Visitado el 15 del 05 de 2020.

<sup>220</sup> MENSAJE DEL EJECUTIVO. Historia de la Ley 21.210, ob. cit., p. 6.

<sup>221</sup> *Ibidem*.

## TESIS DOCTORAL

Sin mencionar expresamente la DEDECON, se introduce así este organismo en el Mensaje, señalando una característica que luego no se concretaría en el proyecto, que era la Defensa efectiva de los derechos de los contribuyentes, entendida como defensa judicial.

El carácter de un organismo que asumiría la defensa en juicio de los contribuyentes y *pymes* fue uno de los elementos que mayor debate generó durante su tramitación, aunque terminó por no incorporarse en la redacción final<sup>222</sup>.

A nuestro juicio, en el proyecto se propuso entregar la DEDECON otras facultades de gran envergadura destacando; el carácter de mediador entre los particulares y el SII, emitir opiniones técnicas sobre la interpretación de la ley tributaria, proponer modificaciones a las normas tributarias (que finalmente no quedó en la Ley), realizar investigaciones por vulneraciones de derechos y la tramitación de quejas contra funcionarios. Todas ellas hacían incompatible su rol de litigante activo en juicio en defensa de los contribuyentes y *pymes*.

Finalmente, la Ley fue aprobada y promulgada el 13 de febrero de 2020, y publicada en el Diario Oficial con fecha 24 de febrero del mismo año.

## **5.2. Características de la DEDECON en la Ley 21.210**

### **5.2.1. Naturaleza y Objeto**

La Ley define a la DEDECON como un servicio público descentralizado, dotado de personalidad jurídica, con patrimonio

---

<sup>222</sup> Véase el INOFRME DE LA COMISION DE HACIENDA en Historia de la Ley 21.210, ob. cit., pp. 385 y 400.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

propio y sometido a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda.<sup>223</sup> La Defensoría estará sujeta a las normas del decreto ley N° 1.263, de 1975, del Ministerio de Hacienda, orgánico de Administración Financiera del Estado, y a sus disposiciones complementarias.

Tendrá por domicilio la ciudad de Santiago, sin perjuicio de otros domicilios que pueda establecer en el país. La Ley contempla que dentro de los dos años siguientes desde su entrada en vigencia el Defensor de los Derechos del Contribuyente (en adelante, el Defensor), presentará un informe al Presidente de la República sobre la necesidad de crear Defensorías Regionales.

La Defensoría tendrá por objeto principal velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en las materias de tributación fiscal interna. En el ejercicio de sus atribuciones legales, la Defensoría deberá velar especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas.<sup>224</sup> La Referencia a las micro, pequeñas y medianas empresas se incorporó durante la tramitación del proyecto

La Defensoría deberá observar en el ejercicio de sus funciones los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio, control, probidad, transparencia y publicidad administrativa.

---

<sup>223</sup> Ley 21.210. Artículo vigésimo tercero. Título I. Artículo 1

<sup>224</sup> Ibid. Artículo 3. La Referencia a las micro, pequeñas y medianas empresas se incorporó durante la tramitación del proyecto. Para estos efectos se consideran Pymes las empresas con ventas anuales hasta 100 Unidades de Fomento, unos 15.5 millones de dólares de mayo de 2020.

### **5.2.2. Organización de la DEDECON**

La dirección y administración superior de la Defensoría corresponderá al Defensor Nacional del Contribuyente, en adelante el "Defensor". Además, la Defensoría contará con un Subdirector y un Consejo de Defensoría del Contribuyente<sup>225</sup>.

El Defensor será nombrado por el Presidente de la República y durará cuatro años en su cargo, pudiendo ser renovado por una sola vez y deberá tener título de abogado, contador auditor o ingeniero, y contar con reconocida y vasta experiencia académica o laboral en materias de derecho tributario<sup>226</sup>.

Existirá también un Subdirector, que será el encargado de asesorar y apoyar al Defensor en el ejercicio de sus funciones, y lo subrogará, por el solo ministerio de la ley, cuando éste no pueda ejercer su cargo por cualquier motivo<sup>227</sup>.

El Subdirector será nombrado por el Defensor, durará cuatro años en su cargo, y podrá ser renovado por una sola vez. Deberá ser un profesional con título de abogado, contador auditor o ingeniero, y poseer reconocida y vasta experiencia académica o laboral en materias de derecho tributario<sup>228</sup>.

Además, se crea un Consejo de Defensoría del Contribuyente, en adelante el "Consejo", que será un órgano técnico y colegiado, compuesto por tres consejeros independientes, que tendrá el rol principal de asesorar y aconsejar al Defensor en el ejercicio de sus

---

<sup>225</sup> Ibid. Artículo 5

<sup>226</sup> Ibid. Arts. 6 y 7

<sup>227</sup> Ibid. Artículo 8

<sup>228</sup> Ibid. Artículo 9.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

funciones, emitiendo opiniones sobre diversas materias del quehacer de la Defensoría<sup>229</sup>.

Los Consejeros serán nombrados por el Ministro de Hacienda, durarán dos años en sus cargos, pudiendo ser reelegidos inmediatamente y por una sola vez. Los Consejeros deberán ser profesionales con reconocida y amplia experiencia académica o laboral en materias de derecho tributario<sup>230</sup>.

El Consejo sesionará ordinariamente, a lo menos una vez cada dos meses y, extraordinariamente, cuando sea citado por el Defensor o convocado por, a lo menos, dos de los Consejeros. El Defensor y los Consejeros participarán en las sesiones con derecho a voz y voto. Le corresponderá al Defensor presidir las sesiones<sup>231</sup>.

### **5.2.3. Funciones y atribuciones de la DEDECON**

Para cumplir sus objetivos la Ley en su artículo 4°, entrega a la Defensoría 19 funciones y atribuciones<sup>232</sup>, algunas bastante generales como la de la letra a) de “velar por la protección de los derechos de los contribuyentes, la observancia del principio de legalidad y, en general, asegurar el respeto del estado de derecho”, y otras muy específicas, pero que van delineando el ámbito de acción y sus funciones prácticas.

A continuación, mencionaremos algunas de las que nos parecen más destacables, como las de las letras b), c), h) y q), que

---

<sup>229</sup> Ibid. Arts.11 y 12.

<sup>230</sup> La norma contempla que, para la designación, el Ministro deberá considerar la representatividad de los contribuyentes a través de las universidades, institutos profesionales, colegios técnicos, asociaciones gremiales y agrupaciones que tengan reconocido conocimiento en materias de derecho tributario y promuevan la defensa de los derechos de los contribuyentes. Ibid. Artículo 13.

<sup>231</sup> Ibid. Artículo 15.

<sup>232</sup> Ibid. Artículo 4.

## TESIS DOCTORAL

consagran funciones relativas a la entrega de orientación a los contribuyentes sobre sus derechos y posibles vías de acción para defenderlos. Y recibir sus “quejas”<sup>233</sup>, cuando hayan sido afectados por actos administrativos, acciones u omisiones del Servicio de Impuestos Internos, que puedan significar una vulneración de los derechos de los contribuyentes o la ley, y que entendemos, son de la naturaleza de un organismo como este. En este sentido, podrá disponer, que se lleven a cabo estudios, análisis y revisiones para resolver las quejas de los contribuyentes, letra e), a esto se le ha denominado las facultades investigativas de la Defensoría.

Se consideran también, facultades referidas a la emisión de opiniones técnicas sobre la normativa tributaria de carácter general y recomendaciones públicas al SII, no vinculantes, sobre actuaciones que pudieran vulnerar los derechos de los contribuyentes, letras d), h), i), k), m) y p).

También podrá en el uso de sus facultades requerir del SII que se pronuncie dentro de sus facultades sobre la interpretación de una norma tributaria, letra l) y o). Asimismo, disponer que se lleven a cabo estudios y revisiones para resolver las quejas de los contribuyentes, letra e).

Tendrá también un rol importante fomentando y difundiendo el cumplimiento tributario en los contribuyentes, el pago de los

---

<sup>233</sup> La Queja del contribuyente será el acto por medio del cual este informará de un acto o situación que estima vulnera sus derechos y pondrá en movimiento el sistema, y dará lugar a la investigación de parte de la Defensoría del caso concreto. La ley lo trata en el Párrafo II. Artículos 41 al 49: “La queja tendrá por objeto: i) poner en conocimiento de la Defensoría la existencia de un acto administrativo o una acción u omisión de un funcionario de la autoridad tributaria que se estima vulnera la ley o los derechos de un contribuyente, ii) solicitar se lleven a cabo las investigaciones necesarias para acreditar la efectividad de los actos cuestionados, y iii) requerir a la Defensoría la proposición de medidas necesarias resguardar la ley y los derechos de los contribuyentes o la emisión de una recomendación cuando corresponda. Ibid. Artículo 41.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

impuestos y la presentación de declaraciones, letras a) y r), “Para dichos efectos, la Defensoría podrá ejercer todas las acciones de difusión que estime pertinentes para promover una cultura contributiva basada en el cumplimiento tributario y el respeto de los derechos de los contribuyentes”<sup>234</sup>.

Se considera también, en la letra j), que la Defensoría pueda informar al Ministerio de Hacienda sus propuestas de modificaciones a la normativa tributaria fiscal interna destinadas a resolver problemas generales del ordenamiento tributario o proteger los derechos de los contribuyentes. Asimismo, deberá informar al Congreso Nacional sobre normas o interpretaciones que puedan afectar los derechos de los contribuyentes, en particular, durante la tramitación de proyectos de ley.

Una Facultad que no estaba contemplada originalmente, pero que se incorporó durante la tramitación del proyecto, es la de representar administrativamente, ante el Servicio de Impuestos Internos, a los contribuyentes indicados en el artículo 44 del mismo texto legal, en la interposición y tramitación de recursos administrativos destinados a asegurar la protección de sus derechos y la aplicación de la ley<sup>235</sup>.

Los procedimientos en que la Defensoría podría ejercer ante el SII la representación de los contribuyentes (recordemos que no tiene facultades para representarlos en juicios tributarios ante el TTA), son los recursos administrativos establecidos en el Código Tributario, artículo 6° letra A, N° 7<sup>236</sup> y letra B, N° 5<sup>237</sup>. Además, el procedimiento

---

<sup>234</sup> Ibid. Artículo 4. Letra r).

<sup>235</sup> Ibid. Artículo 4. Letra f).

<sup>236</sup> Recurso Jerárquico ante el Director del SII, el que procederá en contra de lo resuelto en el recurso de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis y sólo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho. (Artículo 6° letra A, N° 7 del CT).

## TESIS DOCTORAL

del artículo 8° bis, inciso segundo, y el del artículo 123 bis, también del Código Tributario.

Por su parte, la mención que se hace a los contribuyentes del artículo 44, como posibles sujetos de representación, se refiere a dos tipos de contribuyentes, que son realmente pequeños contribuyentes por sus límites de ventas e ingresos:

a) Las empresas, que cumplan con los siguientes requisitos copulativos:

i) Que estén acogidas al régimen *Pro-Pyme* de la letra D) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; y

ii) Que sus ingresos brutos percibidos o devengados del giro del año anterior no excedan de 2.400 unidades de fomento<sup>238</sup>.

b) Personas naturales, que en el año inmediatamente anterior a aquel en que soliciten el servicio de representación hayan obtenido rentas netas que no excedan del equivalente a 30 unidades tributarias anuales<sup>239</sup>.

Finalmente, la facultad que para nuestro estudio resulta de mayor importancia es la contemplada en la letra g) del artículo 4, que es la de “Actuar como tercero en los procedimientos de mediación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos, fomentando la aproximación y cooperación entre las partes, e

---

<sup>237</sup> Petición administrativa ante el Director Regional, para corregir vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos. (Artículo 6 letra B, N° 5 del CT).

<sup>238</sup> 2400 Unidades de fomento (UF), al cambio de 18.05.2020 equivalen a USD83000.-

<sup>239</sup> 30 Unidades Tributarias Anuales (UTA), al valor de mayo de 2020 equivalen a USD21861.-

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

instándolas a llegar a acuerdo”<sup>240</sup>. La que por su importancia desarrollaremos en el siguiente apartado.

### **5.3. La Mediación de la DEDECON en la Ley 21.210**

#### **5.3.1. La Mediación como un servicio de la Defensoría**

Una de las grandes innovaciones de la Ley 2.210, en materia de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias tributarias, es la introducción de la Mediación en la etapa previa a la judicial, una vez que el SII ha emitido un acto administrativo susceptible de Reclamación, y sin suspender el plazo para presentar el Reclamo ante el TTA.

Así, dentro de los servicios que la Ley contempla que podrá prestar la Defensoría<sup>241</sup>, se considera el que los contribuyentes puedan solicitar a la Defensoría que promueva un “procedimiento de mediación” destinado a resolver de manera “no adversarial y extrajudicial” los conflictos que mantengan con el SII<sup>242</sup>.

---

<sup>240</sup> Artículo 4, letra g), del artículo vigésimo tercero de la ley 21.210.

<sup>241</sup> Los títulos V y VI, del citado artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210. Arts. 33 al 78, contemplan los servicios que puede prestar la Defensoría, a saber: Título V Servicios prestados por la Defensoría; Párrafo I, Orientación; Párrafo II, Queja; Párrafo III, Representación administrativa; Párrafo IV, Mediación. Título VI Otros servicios y atribuciones; Párrafo I, Solicitud de opinión técnica; Párrafo II, Informes sobre problemas que vulneren o pongan en riesgo la aplicación de la ley y los derechos de los contribuyentes; Párrafo III, Propuestas de modificación de normativa tributaria; Párrafo IV, Opiniones técnicas sobre la regulación administrativa; Párrafo V, Opiniones técnicas sobre la normativa tributaria; Párrafo VI, Reuniones con el Servicio de Impuestos Internos; Párrafo VII, Solicitud de aclaración.

<sup>242</sup> Artículo 48 del Título V del artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210. Se contempla además que la Defensoría no se encontrará obligada a prestar el servicio “en aquellos casos en que estime que no existen antecedentes o fundamentos de hecho y derecho que sean suficientes para justificar su intervención”. Se trataría de una especie de “cuestión previa de admisibilidad”, pero la Ley no da mayores

### 5.3.2. Procedencia de la Mediación

La mediación será procedente cuando el contribuyente estuviere en desacuerdo con la calificación -jurídica o de hecho- de los elementos contenidos en los actos emitidos por el SII durante un procedimiento de fiscalización, en la totalidad o parte de los elementos de una liquidación, giro o resolución, que incidan en el pago de impuestos, o en los elementos que sirven de base para determinarlo.<sup>243</sup>

Se establece además, un requisito general de procedencia para todos los servicios prestados por la Defensoría, por tanto, también aplicable a la mediación, que consiste en la prohibición general de prestar sus servicios a contribuyentes que se encuentren formalizados o acusados por delito tributario conforme al Código Procesal Penal, o que hubieren sido condenados por este tipo de delitos, mientras cumplan su pena<sup>244</sup>.

---

referencias de cómo se expresaría ese rechazo de la solicitud al contribuyente. Somos de la opinión que ese rechazo de la Defensoría debiera ser reservado, por contener un juicio sobre el fondo del conflicto, señalando que no existen fundamentos suficientes y esa opinión podría ser muy importante y negativa para el contribuyente en un eventual juicio tributario posterior.

<sup>243</sup> *Ibid.* Artículo 49. Cabe hacer presente que los casos señalados son los mismos que de acuerdo al CT, pueden dar origen a un juicio de reclamación ante el TTA. Artículo 124 del CT. “Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido. (...)”. La diferencia está dada por el caso del inicio segundo, el que agrega que “Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.” El que se refiere a las solicitudes de devolución de pagos en exceso ante el SII a título de impuestos. Creemos que no se consideró este caso -para la Mediación- porque se trataría de uno de aquellos procedimientos en que la Defensoría puede asumir la representación administrativa de los contribuyentes.

<sup>244</sup> *Ibid.* Artículo 29 “La Defensoría no podrá prestar servicios a contribuyentes que estén formalizados o acusados por delito tributario conforme al Código Procesal

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Resulta evidente, que el solo hecho de encontrarse acusado o formalizado por delitos tributarios, no parece suficiente para que el legislador haya optado por establecer esta discriminación, la que resulta arbitraria, considerando el principio de presunción de inocencia establecido constitucionalmente. En todo caso, hubiera sido más entendible si la norma estableciera que esa prohibición se aplicaría a aquellos hechos, impuestos o periodos tributarios, que hubieran sido el fundamento de la acusación.

En la misma prohibición se considera a quienes estuvieran cumpliendo condena. Creemos que, si no se refiere a los mismos hechos por los cuales fue condenado, no se aprecia porque no es posible que recurran a la Defensoría representados para solucionar nuevos conflictos. Consagrándose así, una especie de castigo accesorio posterior a la condena y, posiblemente, retroactivo si se impidiera el servicio a condenados con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.

Por otra parte, existe una restricción específica para el servicio de mediación en el artículo 21 inciso 2°, dentro de las normas generales que regulan la prestación de servicios de la Defensoría, se prohíbe expresamente que esta pueda prestar *“el servicio de mediación a que se refiere el título V, párrafo III de esta ley, cuando en el marco del mismo proceso de fiscalización, la Defensoría hubiere prestado algún servicio o hubiere ejercido alguna facultad o atribución en favor del solicitante”*.

En nuestra opinión, la amplitud de esta prohibición resulta extremadamente restrictiva e injustificada, considerando la amplitud de los servicios que la Defensoría puede prestar, algunos de simple

---

Penal, o que hubieren sido condenados por este tipo de delitos, mientras cumplan su pena”.

## TESIS DOCTORAL

entrega de orientación<sup>245</sup> e información para comprender el problema y posibles vías de acción, y otros de protección de los derechos de los contribuyentes como la recepción de quejas por vulneración de sus derechos en los procesos de fiscalización o su representación en procedimientos administrativos de devoluciones de impuestos pagados en exceso.

Por su parte, el servicio de mediación dice relación con la posibilidad de intermediar para que las partes lleguen a acuerdo negociado y voluntario sobre actos administrativos determinados. La Defensoría no actúa en este procedimiento como tribunal resolviendo el asunto, por lo que no existe el riesgo de falta de imparcialidad, si es lo que se quiere prevenir. Con esta restricción, se corre el riesgo de reducir en mucho la eficacia de esta nueva institución.

### **5.3.3. Concepto de Mediación**

La Ley 21.210 no entrega un concepto de mediación, utiliza el concepto para describir uno de los tantos servicios que puede prestar a los contribuyentes la Defensoría Código Tributario. Señalando

---

<sup>245</sup> Artículo 33 del artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210 sobre el servicio de Orientación establece que “Los contribuyentes podrán solicitar a la Defensoría orientación respecto de cualquier acto, hecho u omisión del Servicio de Impuestos Internos que vulnere o desconozca la ley o los derechos de los contribuyentes. Asimismo, los contribuyentes podrán solicitar orientación respecto de la forma en que deben dar cumplimiento a los requerimientos del Servicio de Impuestos Internos.

La orientación consistirá en entregar al contribuyente la información y ayuda necesaria para permitirle una adecuada comprensión del problema, y presentarle una propuesta con las posibles vías de acción y los pasos a seguir para dar solución al mismo o para cumplir con los requerimientos de la autoridad. En dicha propuesta, la Defensoría indicará las facultades o servicios con los que podrá apoyar al contribuyente”.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

cuando es procedente y cuál sería su finalidad. Señalando cuando es procedente y cuál sería su finalidad.

*“Artículo 48.- Sujeto al cumplimiento de lo establecido en el inciso segundo del artículo 21, los contribuyentes podrán solicitar a la Defensoría que promueva un procedimiento de mediación destinado a resolver de manera no adversarial y extrajudicial los conflictos que mantengan con el Servicio de Impuestos Internos”<sup>246</sup>.*

Pero además la definición del servicio de mediación contemplado en el artículo 48, señala dos elementos característicos de la misma, su carácter no adversarial y extrajudicial. En el caso de la mediación, sobre todo por sus características y la oportunidad en que se realiza es claro su carácter extrajudicial. Para nosotros, en rigor debió considerarse como “prejudicial” en este caso, dado que el juicio o la litis no se ha trabado -hasta que el contribuyente presenta el reclamo y es notificado- y no existe acción judicial alguna principal, como si ocurre en la conciliación.

A característica de “no adversarial”, es utilizada como una innovación en nuestro derecho y deriva de la doctrina no tiene una definición o enumeración taxativa en la Ley. Pero se puede decir que existe cierto consenso en atribuirle esa condición a la negociación, la mediación y la conciliación, que tienen en común el que son las partes quienes en definitiva resuelven sus conflictos, con mayor o menor intervención de un tercero neutral que no ejerce jurisdicción, la medición, por tanto, tendría el doble carácter de no adversarial y

---

<sup>246</sup> *Ibid.* Artículo 48 del artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210.

## TESIS DOCTORAL

extrajudicial, a diferencia de la conciliación que puede ser tanto judicial como extrajudicial<sup>247</sup>.

Para DÍAZ GUDE, el carácter “no adversarial” lo compartirían todos los MASC, “*Los MASC son mecanismos o procesos de comunicación interpersonales, que enfatizan el diálogo y la colaboración entre las partes por sobre el debate adversarial y en los cuales la solución a la que se arribe se acerca a los reales intereses y necesidades de las personas involucradas, más que a lo que prescribe la norma legal*”<sup>248</sup>.

La mediación ha sido uno de los MASC con mayor desarrollo y podemos citar algunas de sus definiciones actuales.

En el Sistema Nacional de Mediación Familiar de Chile se define de la siguiente manera en su página web: “La mediación es un sistema de resolución de conflictos en el que un tercero imparcial, sin poder decisorio, llamado mediador, ayuda a las partes a buscar por sí mismas una solución al conflicto y sus efectos”<sup>249</sup>.

Para la profesora DÍAZ GUDE “Mediación: es un proceso de comunicación en el cual un tercero imparcial y neutral (mediador/a), conduce a las personas que están en un conflicto y que no pueden

---

<sup>247</sup> Sobre mecanismos adversariales y no adversariales de solución de conflictos, véase MORENO, F., *Medios alternativos para la solución de controversias*, ob. cit., p.20

<sup>248</sup> DÍAZ GUDE, A., “Mecanismos colaborativos: nuevos paradigmas y rol del Juez”, en *Mecanismos alternativos de solución de conflictos*, Academia Judicial de Chile, 2019 (Material de Apoyo Docente), p. 4. Sin embargo, para ella dentro de los MASC se considera también al arbitraje, el cual para parte de la doctrina sí tendría carácter adversarial. En este sentido MORENO “Cuando los mecanismos alternativos de solución de controversias, no adversariales, son insuficientes para resolver de una manera amistosa un diferendo, surge la necesidad de recurrir a los medios adversariales, como el arbitraje y el litigio”. MORENO, F., *Medios alternativos para la solución de controversias*, ob. cit., p. y PÉRIZ ARGUDO, J. L., ob. cit., p.106.

<sup>249</sup> Sistema Nacional de Mediación Familiar de Chile. Disponible en <https://www.mediacionchile.cl/sitioumed/trabajadores/>, visitado el 24 de mayo de 2020.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

dialogar o comunicarse por sí solas, pero tienen la voluntad de hacerlo, para que se comuniquen de manera colaborativa, y encuentren una solución que considere las necesidades e intereses de cada uno”<sup>250</sup>.

Para BLANCO CARRASCO “La Mediación es un ADR de carácter voluntario en el cual un tercero, el mediador, de forma neutral, imparcial y confidencial, guía a las partes para que sean éstas quienes alcancen un acuerdo, careciendo en todo caso de capacidad decisoria sobre el fondo de la situación conflictiva”<sup>251</sup>.

Esta última característica, anotada por la profesora BLANCO, resulta importante, pues marca una diferencia significativa con la conciliación, en particular, con la contemplada en el artículo 132 bis del CT (estudiada precedentemente), pues en la mediación no actuará un juez proponiendo bases de acuerdo, quien posteriormente tenga que conocer y resolver el conflicto. En el caso de la mediación, será el Defensor del Contribuyente el mediador, quien no tendrá posteriormente que resolver el litigio si llega a concretarse.

Por nuestra parte, podríamos definir la mediación consagrada en la Ley 21.210, como un procedimiento voluntario, no adversarial y extrajudicial, ante la Defensoría, destinado a resolver los conflictos que mantengan los contribuyentes con el SII, cuando hubiere un desacuerdo durante un procedimiento de fiscalización, en una liquidación, giro o resolución que incidan en el pago de impuestos o en los elementos que sirven de base para su determinación.

---

<sup>250</sup> DÍAZ GUDE, A., “Mecanismos colaborativos: nuevos paradigmas y rol del Juez”, ob. cit., p. 5.

<sup>251</sup> BLANCO CARRASCO, M. B., *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos*, ob. cit., p. 13.

### **5.3.4. Características de la Mediación en la Ley 21.210**

Del texto legal y el concepto señalado, se pueden desprender algunas características particulares de la Mediación en la Ley 21.210.

1. La mediación es un procedimiento, no es un recurso administrativo o un acto procesal que cree derechos y obligaciones para las partes<sup>252</sup>. Es una instancia promovida por las partes para llegar a un acuerdo, el que se materializará en una Transacción o acuerdo entre ellas, el que podrá término al conflicto<sup>253</sup>.
2. La mediación es un servicio de la Defensoría que se activa a petición del contribuyente<sup>254</sup>.
3. El procedimiento de mediación es no adversarial y extrajudicial
4. La mediación es voluntaria y puede interponerse en cualquier momento hasta antes de presentar una reclamación tributaria, y puede ser abandonada en cualquier momento por una de las partes<sup>255</sup>.
5. Tendrá un plazo de 50 días, prorrogable de común acuerdo por otros 10 días. Pero no interrumpe los plazos que se encuentren corriendo del Código Tributario<sup>256</sup>.
6. El procedimiento de mediación es flexible y no formal<sup>257</sup>.

---

<sup>252</sup> Artículo 31 del artículo XXIII de la Ley 21.210 “Los servicios prestados por la Defensoría no tienen la naturaleza de recurso administrativo. Asimismo, los actos emitidos por la Defensoría no crean derechos ni extinguen obligaciones respecto de los contribuyentes.

<sup>253</sup> Arts. 56 y 57. Será entonces la Transacción firmada entre las partes -el contribuyente y el SII- el acto jurídico que ponga término al conflicto creando derechos y obligaciones para las partes, previniendo un litigio eventual.

<sup>254</sup> Ibid. Artículo 48.

<sup>255</sup> Ibid. Arts. 51.

<sup>256</sup> Ibid. Arts. 50 y 51. Si bien, no se establece como trámite previo para la reclamación tributaria, se debe considerar que no interrumpe el plazo de 90 días para presentarla.

<sup>257</sup> Ibid. Artículo 50 “El procedimiento de mediación será flexible, sin mayores formalismos, y se basará en la comunicación directa entre las partes”. No se requiere el patrocinio de abogado ni existen mayores formalismos en la Ley para su

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

7. En el procedimiento se presume la buena fe de las partes<sup>258</sup>.
8. La mediación es gratuita<sup>259</sup>.
9. La tramitación será referentemente digital<sup>260</sup>.

### **5.3.5. El procedimiento de Mediación**

El procedimiento de mediación se encuentra regulado en los artículos 50 a 57 del Párrafo III, del Título V, de la Ley 21.210<sup>261</sup>.

#### **a) Principios**

El legislador dispone como principios rectores para el ejercicio de las funciones de la Defensoría los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio, control, probidad, transparencia y publicidad administrativa<sup>262</sup>.

Además, para el procedimiento de mediación, podemos agregar la flexibilidad, la informalidad en la tramitación<sup>263</sup>, y que deberá basarse en la buena fe de las partes y la comunicación directa entre ellas. A mayor abundamiento, la norma señala que la Defensoría deberá actuar presumiendo la buena fe de las partes (Artículo 50).

---

presentación. Por su parte el Artículo 51 da un ejemplo de esa flexibilidad al señalar que el plazo de la mediación será de 50 días “Sin perjuicio de lo anterior, el plazo anterior podrá aumentarse en diez días previo acuerdo de las partes”.

<sup>258</sup> Ibid. Artículo 50. “Durante la mediación, la Defensoría deberá actuar presumiendo la buena fe de las partes”.

<sup>259</sup> Ibid. Artículo 21 “La Defensoría prestará sus servicios a todos los contribuyentes en forma gratuita. Estos servicios no constituirán una asesoría legal, contable o jurídica.”

<sup>260</sup>. En el mismo sentido los Arts. 23 y 24 Establecen que tanto las solicitudes de servicios a la Defensoría, como la entrega de antecedentes y las notificaciones se harán presentemente por medios tecnológicos, incluso las entrevistas al contribuyente podrán llevarse a cabo por medios tecnológicos.

<sup>261</sup> Artículo 50 a 51 del artículo XXIII Ley 21.210.

<sup>262</sup> Ibid. Artículo 3 inciso final.

<sup>263</sup> Lo entendemos en el sentido de que no se requiere el patrocinio de abogado y pues no tendrá mayores formalismos en la tramitación que los necesarios para dejar constancia de los acuerdos y el desarrollo de las instancias. Pero, y como se explicará más adelante, el acuerdo final deberá constar por escritura pública.

TESIS DOCTORAL

**b) Oportunidad y forma de solicitar el servicio de mediación**

La solicitud de servicio de mediación el contribuyente podrá realizarla en formato electrónico por medio de la plataforma virtual que habilitará la Defensoría al efecto<sup>264</sup>.

La oportunidad para solicitar la mediación será en cualquier momento dentro del procedimiento de fiscalización, desde la fecha de la notificación del acto administrativo (liquidación, giro o resolución que incida en el pago de impuestos) o una solicitud de antecedentes para una fiscalización, y siempre antes de que se hubiere interpuesto el recurso de reclamación tributaria, contemplado en el Libro III del Código Tributario<sup>265</sup>, cuyo plazo seguirá corriendo y es de 90 días desde la notificación del acto reclamado (Artículo 52).

Esta incompatibilidad entre la mediación y el RT, es derecho estricto, pues el legislador se refiere expresamente a las reclamaciones, por tanto, no sería incompatible con otros procedimientos administrados que no constituyen reclamo, tal es el caso del procedimiento de reconsideración administrativa, contemplada en el artículo 123 bis del CT<sup>266</sup>.

Es importante tener presente que el procedimiento de mediación no suspenderá, en ningún caso, los plazos establecidos en

---

<sup>264</sup> Ibid. Artículo 23 “El ingreso de las solicitudes de prestación de servicio, formularios, documentación y antecedentes se realizará mediante la plataforma virtual que habilitará la Defensoría al efecto. Excepcionalmente, los contribuyentes que carezcan de los medios tecnológicos suficientes para acceder a la plataforma virtual, podrán solicitar los servicios y presentar la documentación o antecedentes en forma presencial y en formato papel”.

<sup>265</sup> Arts. 124 y ss. CT.

<sup>266</sup> El Artículo 52. La misma norma contempla que “En el evento que el servicio de mediación se solicite encontrándose pendiente el recurso de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis del Código Tributario, se entenderá que el procedimiento de mediación suplirá la audiencia descrita en la letra e) de la disposición señalada, siempre que ésta no se hubiere llevado a cabo previamente”

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

el Código Tributario para presentar los reclamos respectivos (Artículo 50).

### **c) Admisibilidad de la solicitud y propuesta de acuerdo**

Recibida la solicitud de servicio la Defensoría analizará los antecedentes y se estima que existen antecedentes de hecho y de derecho suficientes le dará curso, de lo contrario, como se ha señalado, la declarará inadmisibles por falta de fundamentos (Artículo 48). Es por esto que será importante acompañar los antecedentes que la fundan.

En ese momento, la Defensoría elaborará una *propuesta de acuerdo* en base a los antecedentes presentados por el contribuyente, indicando los fundamentos de hecho y de derecho que justifican la propuesta presentada, la que será comunicada a la brevedad al SII, citando a las partes a una o más audiencias de mediación (Artículo 53).

### **d) La audiencia de mediación**

Una vez notificada la propuesta señalada en el número anterior, a la Dirección Regional respectiva del SII, (la que se efectuará por correo electrónico)<sup>267</sup>, el DR deberá designar un abogado para que represente al referido Servicio en el procedimiento y asista a las audiencias (Artículo 54).

---

<sup>267</sup> El artículo 24 de la norma establece que “Las comunicaciones que deban realizarse a los contribuyentes en el marco de la prestación de los servicios, se efectuarán a través del correo electrónico indicado por el contribuyente en la solicitud de servicios. Excepcionalmente, cuando el contribuyente manifieste expresamente no tener acceso a medios tecnológicos, la comunicación podrá realizarse mediante carta certificada.

**Las comunicaciones entre la Defensoría y el Servicio de Impuestos Internos se realizarán por correo electrónico**”. Sin que se contemple otra forma alternativa. (El destacado es nuestro).

## TESIS DOCTORAL

El SII deberá participar, a lo menos, en la primera audiencia de mediación. En la audiencia, el funcionario de la Defensoría deberá informar a las partes acerca de los objetivos de la mediación, sus etapas y la voluntariedad y efectos jurídicos de los acuerdos promovidos en el procedimiento (Artículo 53).

Se estableció que el Director Regional “(...) *deberá regular mediante resolución fundada los criterios generales para la proposición, negociación y aceptación de bases de acuerdo*” (Artículo 54). Entendemos que esta regulación tendrá efectos vinculantes solamente para el trabajo de los representantes del SII en las audiencias, puesto que afectaría la autonomía de la Defensoría y las funciones de este órgano descritas en la propia ley (Artículo 53) el que una de las partes fije los criterios para la “proposición” en cada caso.

Pensamos que una mejor redacción hubiera sido el que dicha resolución del DR fijará los criterios generales para “*aceptar la propuesta*” de la Defensoría.

No se dice nada del momento en que se debe dictar esta resolución, ni el plazo para la misma. Si el criterio es que se debe dictar una en cada caso, podría ser muy engorroso y solamente podría dictarse una vez conocida la propuesta del Defensoría del artículo 53. Además, la alta carga de trabajo en las Direcciones Regionales puede hacer complejo el que se dicten estas resoluciones en cada caso. Creemos que hubiera sido mejor el que el DR, hubiera intervenido aprobando o rechazando el acuerdo final solamente.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Creemos que esto debiera regularse posteriormente si se dicta un Reglamento o un Circular<sup>268</sup>, para evitar dilaciones innecesarias que afecten la celeridad del procedimiento<sup>269</sup>.

El artículo 55, agrega que en las audiencias la Defensoría la desplegará sus buenos oficios instando a las partes a llegar a acuerdo directo entre ellas, pero señala, además, que ello es “*sin perjuicio de su facultad de proponer bases para el mismo*”<sup>270</sup>. Esta facultad no se había mencionada anteriormente, y la entendemos en un sentido más amplio que la *propuesta de acuerdo* inicial señalada en el artículo 53, facultando de esta forma a la Defensoría para tener un rol más activo durante las audiencias, para el cual, de no mediar esta frase, creemos que no habría estado facultada por tratarse de un Servicio Público y de competencias legamente tasadas.

Por otra parte, la Defensoría deberá promover durante el procedimiento de mediación la condonación de intereses y multas que afecten al contribuyente, en conformidad con las políticas de condonación fijadas por el Ministerio de Hacienda (Artículo 55)<sup>271</sup>.

---

<sup>268</sup> Hasta el momento – junio de 2020- no se ha dictado un Reglamento o Circular del Director Nacional regulando o interpretando las normas relativas a la mediación.

<sup>269</sup> Se debe tener presente que el procedimiento no interrumpe los plazos para Reclamar ante el TTA. Por otra parte, la alta carga de trabajo en las Direcciones Regionales puede hacer complejo el que se dicten estas resoluciones en cada caso, hubiera sido mejor el que el DR o quien éste delegue hubiera tenido que aprobar el acuerdo final solamente.

<sup>270</sup> Artículo 55 del artículo vigésimo tercero de la Ley 21.210.

<sup>271</sup> La Ley 21.210 introduce en el Código Tributario el Artículo 207, que busca regular las condonaciones que pueden realizar el SII y el Servicio de Tesorerías. “Artículo 207.- Corresponderá al Ministerio de Hacienda fijar un reglamento, mediante decreto, previa circular conjunta del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio de Tesorerías, sobre las políticas de condonación a las cuales deberán ceñirse estrictamente los referidos Servicios en el ejercicio de sus facultades legales de condonación”. Este Reglamento a la fecha –junio de 2020- aún no se ha dictado.

## TESIS DOCTORAL

### **e) Plazo para el procedimiento**

La ley establece un plazo de duración para el procedimiento de mediación, no podrá durar más de cincuenta días contados desde la primera audiencia llevada a cabo. Sin perjuicio de lo anterior, dicho plazo podrá aumentarse en diez días si las partes lo solicitan de común acuerdo (Artículo 51)<sup>272</sup>.

Transcurrido el plazo señalado o su ampliación, sin haberse llegado a un acuerdo, la mediación deberá declararse frustrada. También se declarará frustrada en el momento en que una de las partes manifieste su rechazo a seguir en el procedimiento o a llegar a acuerdo (Artículo 51). Lo que es consecuencia de tratarse de un procedimiento voluntario.

La declaración de mediación frustrada se efectuará por resolución. Se contempla que en dicha resolución la Defensoría pueda señalar fundadamente “si estima que el rechazo de la autoridad a llegar a acuerdo puede motivar la vulneración de la ley o de los derechos del contribuyente”<sup>273</sup>.

En cualquier caso, los informes y propuestas de la Defensoría podrán constituir antecedentes para ser acompañados en un eventual reclamo tributario (Artículo 51).

---

<sup>272</sup> Conforme al Artículo 32 “Los plazos establecidos en esta ley serán de días hábiles, en los términos dispuestos en el artículo 25 de la ley N° 19.880, que establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado”.

<sup>273</sup> Ibid. Artículo 51 inciso 3°.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **f) Acuerdo de Transacción**

En el caso de que las partes alcancen un acuerdo, la Defensoría procederá a elaborar un *proyecto de transacción* que notificará a las partes para su aprobación (Artículo 56). Notificado el proyecto, se iniciará un procedimiento de comentarios y observaciones con el objeto obtener un *proyecto de transacción definitivo* el que será redactado por la Defensoría, y que deberá ser aprobado en su totalidad por el contribuyente y el SII<sup>274</sup>.

Obtenida la aprobación definitiva del proyecto de transacción, la Defensoría citará a las partes para proceder a su celebración – lectura y firma- ante el Defensor quien actuará para estos efectos en calidad de ministro de fe. Todo este proceso debe desarrollarse dentro de los cincuenta días señalados (Artículo 56).

La norma contempla que la transacción así celebrada será confidencial, tendrá la calidad de instrumento público para todos los efectos legales, aplicará solo al caso concreto y tendrá efecto de cosa juzgada (Artículo 57).

La Transacción, no se define en el texto legal en estudio, pero se encuentra contemplada en el Código Civil artículo 2.446 de la siguiente forma “*La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente, o precaven un litigio eventual. No es transacción el acto que sólo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa*”.

---

<sup>274</sup> La Ley, en su Artículo 56, se limita a señalar que el proyecto definitivo “deberá ser aprobado en su totalidad por el contribuyente y el Servicio de Impuestos Internos”, por lo cual entendemos que bastará la aprobación del representante del SII en el procedimiento y no que debe ser aprobada por el DR o el Director Nacional del Servicio, al menos no formalmente.

## TESIS DOCTORAL

De esta forma, es posible afirmar que el *mecanismo alternativo de solución de controversias* es la mediación y el resultado del procedimiento es el acuerdo de transacción, que pone término al conflicto de manera permanente actuando como un equivalente jurisdiccional con efecto de cosa juzgada. Se trata entonces de un MASC de tipo resolutivo, pues pone término a una controversia, una disputa que ya se ha externalizado, aunque esta no se haya alcanzado a judicializar.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **6. CONSIDERACIONES FINALES**

1. La Ley 21.039 tiene el gran acierto de incorporar la etapa de Conciliación en el PGR. Sin embargo, la redacción de la norma adolecía de una serie de reparos y limitaciones que fue necesario corregir rápidamente, a riesgo de que perdiera toda eficacia.
2. De la Ley 21.039, se puede criticar el efecto que el inciso 5° del artículo 132 bis, y la tutela que se entregaba al Director sobre la posibilidad del juez de llegar a conciliación, además de las restricciones impuestas a las materias en que puede aplicarse, excluyendo procedimientos infraccionales y lo acotado de las oportunidades procesales para el llamado a conciliación: antes de la recepción de la causa prueba y, vencido el término probatorio, antes de dictar sentencia.
3. Las limitaciones señaladas se tradujeron en una muy escasa aplicación práctica de la conciliación entre 2017 y 2019.
4. No nos parece adecuado limitar tanto el ámbito de aplicación de la conciliación. Si bien, es entendible que cuando se haya ejercido la acción penal, razones de legalidad, debido proceso, bienes jurídicos protegidos y otras relacionadas con la finalidad del poder punitivo del Estado o de política criminal, impiden naturalmente la conciliación. No se aprecian razones suficientes para limitar la conciliación en los procedimientos que buscan investigar la elusión (simulación o abuso del derecho) y en los procesos que buscan sancionar infracciones administrativas y la aplicación de multas pecuniarias.

## TESIS DOCTORAL

5. Creemos que, no habiendo rechazado ninguna conciliación el Director, el motivo por el que han acordado tan pocas conciliaciones, puede deberse a varios factores; las excesivas limitaciones en cuanto las materias en las que se permite acuerdos de conciliación, la existencia de instancias previas administrativas donde se pueden resolver los aspectos más formales que dieron origen a controversia, la falta de experiencia de los abogados y los TTA en estas instancias, al poco tiempo que lleva en vigencia la normativa que permite la conciliación, considerando la duración de los juicios tributarios, entre otras.
6. Así también, el hecho de que el Director no necesitara rechazar las conciliaciones para que estas no se produjeran, atentaba contra su utilización. Le bastaba con dejar transcurrir el plazo de 30 días y se entendería rechazadas por el solo ministerio de la Ley.
7. Creemos que, al tenor de las normas estudiadas sobre conciliación. No se podría conciliar para corregir vicios manifiestos de nulidad en los procedimientos o actos administrativos reclamados, si sobre la existencia o no del vicio, pero las partes o el TTA no podrían validar un acto nulo y no es la instancia para que ellos se corrijan.
8. La Ley no exige que se deba dictar una resolución fundada para rechazar la conciliación y no establece recurso alguno en este caso. Somos de la opinión de que debió establecerse la obligación de dictar también una resolución fundada para

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

rechazarla (por ejemplo, cuando se rechaza por el Director el Acuerdo) igual como lo exige la Ley para aprobarla.

9. Si bien, creemos que la Ley 21.210 viene a corregir estas deficiencias y avanza en el camino de incorporar los MASC en los procedimientos tributarios, introduciendo el Avenimiento. Pero, no se hace cargo de todos los problemas de la conciliación. No aumenta su ámbito de aplicación, por ejemplo.
10. Aunque la Ley 21.210, libera a la conciliación del trámite de aprobación del Director, a nuestro juicio, repite el error de otorgar silencio negativo a la falta de respuesta del Director cuando se le solicita aprobar el Avenimiento.
11. La Ley 21.210, no establece con claridad el momento en que puede llegarse a un acuerdo de avenimiento, establece una definición imprecisa - *desde que se traba a la litis*- hubiera sido deseable señalar cuando ello ocurre para el legislador, pues no es un punto pacífico en la doctrina y la jurisprudencia. Para nosotros, se traba la litis desde que contesta el reclamo el SII o termina el plazo para que ello ocurra. No con la sola notificación. Por tanto, si esto es así, no podría llegarse a acuerdos de avenimiento antes de contestar o transcurra el plazo, solo podría allanarse, o responder concediendo parte del Reclamo.
12. El plazo de 40 días para que el Director se pronuncie sobre el Avenimiento, parece excesivo, si se ha acordado por el abogado del SII siguiendo sus instrucciones generales. Además, del silencio negativo señalado, pues existirá el incentivo de dejarlo

## TESIS DOCTORAL

transcurrir para que se entienda rechazado sin necesidad de fundar su rechazo. Si lo rechaza antes, deberá fundamentarlo.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

**CAPÍTULO V**

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS  
TRIBUTARIOS EN LATINOAMERICA**

**1. INTRODUCCION**

En el presente capítulo se expondrá el resultado de la indagación desarrollada sobre la adopción de los MASC en los sistemas jurídicos latinoamericanos, con especial detención en Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador, México, Perú y Venezuela.

Interesa determinar el avance de estos mecanismos solución de los conflictos con la administración tributaria, desde una punto vista dogmático-jurídico, específicamente en la normativa constitucional y tributaria.

Se revisará la normativa aplicable a los mecanismos específicos utilizados, con especial atención a los recientes desarrollos normativos y las posiciones de la doctrina relevante.

Intentaremos clasificar y sistematizar esta información en los capítulos siguientes de esta investigación.

## **2. ARGENTINA**

En Argentina existe una larga tradición de uso de los MASC en diferentes áreas del derecho privado, menores han sido los avances en su utilización en materia tributaria. Sin embargo, ha habido un intenso debate doctrinario sobre la incorporación de los MASC en los procedimientos relacionados con los tributos internos y externos<sup>275</sup>. Sobre todo, entre quienes ven limitaciones a su utilización derivadas de la regulación restrictiva que en el derecho privado han tenido ciertas instituciones como la transacción y su no aplicabilidad a los créditos fiscales. Por su parte, SALASSA BOIX, defiende la autonomía del derecho tributario para darse sus propias normas y regulaciones específicas sobre la aplicación de los MASC<sup>276</sup>.

### **2.1 Incorporación de los MASC en la normativa tributaria argentina.**

Se distinguen dos áreas en las que se han introducido los MASC en el sistema tributario argentino.

La primera de ellas es el del derecho interno, que considera la Ley de Procedimientos Tributarios donde se puede encontrar mecanismos preventivos y resolutivos, destacan dos instituciones administrativas, la “Consulta Vinculante” y el “Acuerdo Consultivo Voluntario”.

---

<sup>275</sup>Véase ETMAN, G. E., “La transacción en materia tributaria”, *Escritos Contables*, 44, 2003, Universidad Nacional del Sur.

<sup>276</sup> Sobre la adopción de los MASC en el derecho tributario Argentino, véase SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios”, ob. cit.,.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **2.2 Mecanismos preventivos:**

De acuerdo a la clasificación tradicional, la doctrina reconoce entre los MASC en etapa preventiva de conflictos los siguientes: La Consulta Vinculante, los Procedimientos de Acuerdo Mutuo y la determinación conjunta de precios de operaciones internacionales.

#### **2.2.1 La consulta vinculante**

Desde el año 2005, la Ley de Procedimiento Tributario de Argentina (LPT)<sup>277</sup>, permite efectuar una consulta con carácter vinculante a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Esta consulta debe efectuarse antes de que se materialice el hecho gravado o dentro del plazo establecido para declararlo.

Llama la atención que la consulta quedó regulada en el Título I, Capítulo I, por un artículo sin número a continuación del artículo 4°, donde se establece:

*Artículo ...: Establécese un régimen de consulta vinculante.*

*La consulta deberá presentarse antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración conforme la reglamentación que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, debiendo ser contestada en un plazo que no deberá exceder los NOVENTA (90) días corridos.*

*La presentación de la consulta no suspenderá el transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados.*

*La respuesta que se brinde vinculará a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y a los consultantes, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta.*

*Los consultantes podrán interponer contra el acto que evacúa la consulta, recurso de apelación fundado ante el Ministerio de*

---

<sup>277</sup> Ley 11.638 de 1978, véase el texto completo actualizado en <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-11683-18771/actualizacion> consultado el 1 de marzo de 2022.

## TESIS DOCTORAL

*Economía y Producción, dentro de los DIEZ (10) días de notificado el mismo. Dicho recurso se concederá al solo efecto devolutivo y deberá ser presentado ante el funcionario que dicte el acto recurrido.*

*Las respuestas que se brinden a los consultantes tendrán carácter público y serán publicadas conforme los medios que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. En tales casos se suprimirá toda mención identificatoria del consultante<sup>278</sup>.*

La Consulta Vinculante otorga al contribuyente la posibilidad de prevenir un conflicto despejando las dudas e incertidumbres sobre la aplicación de la ley tributaria. La respuesta por parte de la Administración (AFIP) se debe entregar en un plazo no mayor a 90 días corridos, sin suspender el transcurso de los plazos que se encuentre corriendo para declarar.

El efecto más importante es que la respuesta que se entregue es vinculante tanto para la AFIP como para el consultante, siempre que no se hubieran alterado las circunstancias y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta<sup>279</sup>.

Las respuestas a las consultas vinculantes serán publicadas según determine la autoridad, suprimiendo toda mención a la identidad del consultante. Lo que parece acertado por los principios de publicidad y probidad que deben imperar en las actuaciones públicas. Asimismo, esto permite que otros contribuyentes puedan conocer previamente la posición de la Administración sobre un tema controvertido y prevenir consultas y conflictos innecesarios.

---

<sup>278</sup> Artículo s/n, incorporado por Artículo 1° pto. III de la Ley N° 26.044 B.O.6/7/2005.

<sup>279</sup> En caso de disconformidad, los consultantes podrán interponer un recurso de apelación fundado dentro de los diez días de haber sido notificados.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **2.2.2 Los Procedimientos de Acuerdo Mutuo**

La doctrina también reconoce el carácter de MASC preventivos a los procedimientos de acuerdo mutuo (PAM), contemplados en los convenios para evitar la doble tributación internacional, utilizados para prevenir conflictos tributarios entre ciudadanos de diferentes jurisdicciones, aunque también se pueden aplicar con carácter resolutivo, como veremos a continuación.

Incorporados a la LPT por la Ley 27430 de 2017, que agregó el Título IV, dedicando el Capítulo I a tratar esta materia, denominado “Procedimientos de Acuerdo Mutuo Previstos en Los Convenios Para Evitar la Doble Imposición Internacional”.

Estos mecanismos preventivos ya regulados por tratados internacionales no tenían una normativa interna que los desarrollara en mayor detalle, y esta normativa bien a resolver algunas cuestiones que podían ser poco claras en la normativa internacional.

Se establece que el ámbito de aplicación de estas normas es reglamentar el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los tratados para evitar la doble imposición suscritos por la República Argentina en materia de imposición a la renta y al patrimonio. Declarando que el mismo constituye un “procedimiento de solución de controversias suscitadas en aquellos casos en que hubiere o pudiera haber, para una contribuyente una imposición no conforme a un determinado convenio”<sup>280</sup>. Por lo tanto, podría ser preventivo o resolutivo si ya se hubiere generado una pretensión y un conflicto mediante actos de una de las partes del convenio que lo contradigan.

Esto se refuerza al considerar que el plazo para efectuar la solicitud del inicio de un procedimiento de acuerdo mutuo será

---

<sup>280</sup> Artículo N°205 LPT.

## TESIS DOCTORAL

interpuesta con anterioridad a la finalización del plazo dispuesto al efecto en el respectivo convenio o, en su defecto, dentro de los tres (3) años, contados a partir del día siguiente de la primera notificación del acto que ocasione o sea susceptible de ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio<sup>281</sup>.

La autoridad competente para conocer de este procedimiento es la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda<sup>282</sup>. Quien para resolver podrá solicitar en cualquier momento y a quien corresponda toda la información, documentos e informes que estime necesarios, los que deberán ser remitidos en el plazo de 1 mes.

El PAM podrá ser iniciado por “Cualquier residente fiscal de la República Argentina o no residente, cuando el respectivo convenio así lo permita”<sup>283</sup>. Cuando se recibe la solicitud, se notificará a la autoridad competente del otro Estado contratante.

A continuación, un ejemplo de la redacción usual de estos mecanismos en los tratados, tomado del Acuerdo entre la República Argentina y el Gobierno de Australia para evitar la Doble Imposición.

*“ARTICULO 25 Procedimiento Amistoso 1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Acuerdo, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de estos Estados referida a los impuestos a los que se aplica el presente Acuerdo, puede someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación recibida de la medida que*

---

<sup>281</sup> Artículo N°207 LPT.

<sup>282</sup> Artículo N°206 LPT.

<sup>283</sup> Artículo N°208 LPT.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*implique una imposición no conforme a las disposiciones del presente Acuerdo*<sup>284</sup>.

Como se puede apreciar la regulación en la norma argentina recoge la redacción del Convenio (CDI), estableciendo cual será la autoridad competente mencionada y otras normas procesales-

Incluso se establece la obligación de las autoridades competentes para utilizar este procedimiento en los casos no previstos en el acuerdo<sup>285</sup>.

Sobre el procedimiento específico y requisitos formales no se profundizará en este momento<sup>286</sup>. pero es importante señalar que el plazo para resolverlo es relativamente breve, la autoridad competente (Secretaría de Hacienda) tendrá un plazo de 2 meses para resolver o rechazar la solicitud fundamentada, y cuando se trate de la aplicación del convenio a situaciones ocurridas dentro del territorio argentino las resolverá unilateralmente, y si se tratara de la imposición aplicada -en supuesta contravención al convenio- en el otro Estado contratante, se comunicará con la autoridad competente del otro Estado a fin de resolver la cuestión planteada de manera bilateral<sup>287</sup>. Para lo cual en el mismo tratado se suele establecer normas que promuevan la comunicación directa entre las administraciones de ambos Estados<sup>288</sup>.

---

<sup>284</sup> Artículo 25 N°1 del “Acuerdo entre la República Argentina y el Gobierno de Australia para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a los Impuestos sobre la Renta” de 1999. Consultado el 22 de marzo de 2022, disponible en [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/cdi\\_con\\_australia.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/cdi_con_australia.pdf)

<sup>285</sup> Ibid., N°3.

<sup>286</sup> Artículos N°208 a 215 LPT.

<sup>287</sup> Artículo N°213 LPT.

<sup>288</sup> En el CDI con Australia ya mencionado se establece: “A los efectos de llegar a un acuerdo en el sentido del presente Acuerdo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse mutuamente en forma directa”. Op cit. Artículo 25 N°4.

## TESIS DOCTORAL

Finalmente, además de la decisión de la autoridad, el PAM puede concluir por desistimiento expreso del contribuyente solicitante<sup>289</sup>.

### **2.2.3 Determinación conjunta de precios internacionales**

Una materia que ha sido objeto de gran desarrollo normativo y doctrinario en los últimos años a nivel mundial impulsados por acuerdos de buenas prácticas de la OCDE es el de la determinación de los Precios de Transferencia.

El desarrollo de este tipo de normativa va de la mano de las indicaciones que ha efectuado la OCDE a sus países miembros (Argentina no lo es), bajo la nomenclatura anglosajona *Advance Pricing Agreements* (APA), en el año 2010 este organismo los definió como:

*Un acuerdo de precios de transferencia es un acuerdo que determina, con anticipación sobre la transacción controlada, un conjunto apropiado de criterios (por ejemplo, método, comparables y ajustes apropiados a los mismos, asunciones críticas en relación a los acontecimientos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para aquellas transacciones a lo largo de un período de tiempo fijo. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral, implicando una sola Administración tributaria y un contribuyente y multilateral, implicando el acuerdo de dos o más Administraciones tributarias<sup>290</sup>.*

---

<sup>289</sup> Artículo N°215 LPT.

<sup>290</sup> OECD (ed.), *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations: 22 July 2010*, OECD Publ, Paris Cedex, 2010, p. 168, fecha de

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Argentina, no ha sido la excepción y en 2017 la LPT incorporó un mecanismo de fijación de los precios en que se transfieren internacionalmente las mercancías. Para SALASSA BOIX de esta forma se incorpora “un nuevo método de prevención de controversias tributarias internacionales que surgen al fijar el valor normal de mercado de los precios de transferencias”<sup>291</sup>.

La normativa de Argentina, contemplada en el Capítulo II, artículos 217 y siguientes de la LPT, establece un régimen mediante el cual los contribuyentes o responsables podrán solicitar la celebración de una “Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales”, también designada bajo el acrónimo (DCPOI), con la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP),

Mediante este procedimiento, el contribuyente busca que se fijen los criterios y metodologías aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones a las que se alude en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias <sup>292</sup>.

El artículo 15 de la LIG de Argentina hace referencia a diversas operaciones, especialmente aquellas realizadas entre partes relacionadas, actividades de importación y exportación con intermediarios internacionales, operaciones con empresas ubicadas en paraísos fiscales, y en general “*Cuando por la clase de operaciones*

---

consulta en <http://tpadvice.com/wp-content/uploads/2016/09/OECD-TP-Guidelines-June-2010.pdf>. Fecha de consulta 2 de Abril de 2022. Disponible en <http://tpadvice.com/wp-content/uploads/2016/09/OECD-TP-Guidelines-June-2010.pdf>

<sup>291</sup> Este procedimiento estaría basado en la normativa de los países miembros de la OCDE y que contemplan los APA's. SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios”, ob. cit., p. 322.

<sup>292</sup> Artículo N°217 LPT

## TESIS DOCTORAL

*o por las modalidades de organización de las empresas, no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina*<sup>293</sup>.

El procedimiento se iniciará mediante una solicitud del interesado ante la AFIP, con anterioridad al inicio del período fiscal en el que se realizarán las transacciones que comprenderá la DCPOI.

En la solicitud se debe incluir una propuesta en la que se fundará el valor de mercado para las transacciones o negocios involucrados. Su presentación no implicará la suspensión de los plazos ni justificará los incumplimientos de los obligados.

El criterio fiscal y la metodología fijada en la DCPOI para determinar el valor de los precios de transferencia vincularán exclusivamente al contribuyente y al Fisco.

La vigencia y aplicación de la DCPOI tendrá carácter provisional y estará sujeta a la condición resolutoria de que las operaciones comerciales se efectúen según los términos indicados en ella y la AFIP podrá dejarla sin efecto cuando se compruebe que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos, ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse. Esto no tendrá efecto retroactivo y no afectará las operaciones que se hubieren realizado en conformidad a ella<sup>294</sup>.

Estos Mecanismos administrativos y preventivos, tienen la ventaja de prevenir los conflictos con la Administración frente a situaciones en que es necesario despejar la incertidumbre de la aplicación de la norma tributaria a la práctica comercial. Pero se ha

---

<sup>293</sup> Artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina. Decreto 649/97.

<sup>294</sup> Artículo 217, párrafos a), b), c), d) y e) de la LPT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

criticado por SALASSA BOIX y SANTOS FLORES que carecen de una etapa de discusión y negociación efectiva propio de los MASC y que permiten alcanzar acuerdos, pues no se percibirían como verdaderos acuerdos, sino más bien son solicitudes administrativas que deben ser aprobados, rechazados o incluso revocados por la Administración.

*“se advierte el mismo aspecto criticable que en el caso del Acuerdo Previo de Valoración (APV) regulado desde 1995 en el derecho español, al carecer del carácter negocial que caracteriza a este tipo de mecanismos”<sup>295</sup>.*

En este sentido SANTOS FLORES señala, a propósito del Acuerdo Previo español que “Lo que en España llamamos “APA” es una especie de acto administrativo participado emitido unilateralmente por la autoridad tributaria y sin tomar en consideración (jurídicamente hablando) la voluntad del contribuyente”<sup>296</sup>.

### **2.3 Mecanismos resolutivos.**

#### **2.3.1 El Acuerdo Conclusivo Voluntario. (Conciliación Administrativa)**

La LPT, a continuación del artículo 16 del Título I, Capítulo III, considera la posibilidad de habilitar una instancia de Acuerdo Voluntario Conclusivo (AVC) “cuando sea necesario para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de

---

<sup>295</sup> SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios”, ob. cit., p. 323.

<sup>296</sup> SANTOS FLORES, I., “Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración (APAS)”, 2018, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, p. 312, fecha de consulta 25 marzo 2022, en <https://eprints.ucm.es/id/eprint/46045/1/T39514.pdf>.

## TESIS DOCTORAL

la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria”<sup>297</sup>.

Es decir, cuando existan dudas acerca de la apreciación de los elementos del hecho gravado y que sirven para determinar el contenido de la obligación tributaria del contribuyente, incluso, cuando se trate de elementos que por su naturaleza, complejidad o novedad requieran una solución “conciliatoria”.

Este procedimiento se habilita antes de que se dicte la resolución administrativa de oficio que determina la obligación tributaria (que en Chile correspondería a la Liquidación), la cual contiene la pretensión fiscal en cuanto al tributo, por lo cual, aún no existiría una controversia propiamente tal, pero sí un conflicto, pues ya se han iniciado los procedimientos y revisiones tendientes a la determinación de oficio contemplados en el artículo 17 de LPT<sup>298</sup> y el juez ha notificado al contribuyente de la revisión, SALASSA BOIX nos recuerda que, al tenor del artículo 16 de la LPT, “este procedimiento se inicia cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas”<sup>299</sup>, y en ese sentido le

---

<sup>297</sup> Artículo 16 de la LPT. Resulta curioso que se utiliza nuevamente un artículo sin número, al igual que en la Consulta Vinculante tratada previamente, ambas figuras introducidas por la Ley N°27.430 de 2017.

<sup>298</sup> ARTICULO 17 de la LPT. *“El procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho”.*

<sup>299</sup> SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios”, ob. cit., p. 323.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

considera un mecanismo resolutorio, pues pone término al conflicto que se ha iniciado con la revisión administrativa, antes de que se genere la determinación.

El carácter de MASC resolutorio, se desprende también de su propia denominación “acuerdo conclusivo” y de los efectos que produce, estableciendo derechos permanentes para las partes en conflicto, pues tendrá efecto de título ejecutivo para iniciar el cobro: “El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley”<sup>300</sup>.

De la redacción de la norma, aparece que para la Administración es facultativo iniciar el procedimiento, no es una instancia obligatoria antes de dictar el acto de determinación. Entendemos que también pudiera ser solicitada por el contribuyente, cuestión que no se indica en la norma, pero parece razonable que el contribuyente la pueda pedir y la Administración pueda rechazar o aprobar esta solicitud.

La principal novedad es que el caso se someterá a consideración de un Órgano de Conciliación Colegiado, en adelante OCC, el que estará integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios del nivel técnico jurídico de la AFIP y por las autoridades de contraloría interna.

En cuanto al procedimiento<sup>301</sup>. El OCC emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo. (párrafo 2).

---

<sup>300</sup> Artículo S/N, a continuación del artículo 16 de la LPT, párrafo 7.

<sup>301</sup> Párrafos 3 al 9 del artículo S/N, a continuación del artículo 16 de la LPT.

## TESIS DOCTORAL

El OCC podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda, motivo de la controversia. (párrafo 4)

Si el contribuyente no responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario. (párrafo 6)

El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal y, como ya se dijo, su contenido se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá Título Ejecutivo en el supuesto que de él surgiera un pago a favor del fisco. (párrafos 5 y 7)

La AFIP no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otra instancia o proceso, salvo que se compruebe que se trataba de hechos falsos. (párrafo 8)

Finalmente, se establece que el acuerdo no sentará jurisprudencia, ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo una excepción muy importante, *“que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión”*. (párrafo 9)

Es importante, porque da valor al acuerdo conciliatorio en la interpretación de la norma tributaria, estableciendo un precedente para casos similares, a partir de un acuerdo emitido por el OCC y aprobado por el Administrador Federal.

### **2.3.2 La transacción sobre impuestos aduaneros**

En materia de impuestos aduaneros, el artículo 787 del Código Aduanero<sup>302</sup>, establece que “la obligación tributaria aduanera solo se

---

<sup>302</sup> Ley 22.415 de 1981.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

extingue por: a) el pago de lo debido; b) la compensación; c) la condonación; d) la transacción en juicio; e) la prescripción”. Destaca la mención expresa a la posibilidad de aplicar la transacción judicial.

Para ALSINA, BASALDÚA Y COTTER<sup>303</sup>, la transacción es aceptada sujeta a dos limitaciones:

*"La primera se refiere a que sólo se admite la transacción que tenga lugar ante el juez competente, exigencia que concuerda con la prevista en el artículo 838 del Código Civil. Este requisito asegura el conocimiento de los términos de la transacción por parte del juez donde se halla radicada la causa y la posibilidad de la consulta de las actuaciones por los terceros interesados. En segundo lugar, según el régimen que surge del Código Aduanero, la transacción ante los estrados judiciales sólo puede llevarse a cabo por decisión del representante legal de la Administración Nacional de Aduanas, que no es otro que el Administrador Nacional (artículos 23 y 29). Este requisito asegura la asunción de la responsabilidad correspondiente por parte de la máxima autoridad del organismo aduanero".*

De esta forma los autores consideran que los supuestos donde el resultado de la controversia es incierto “no resulta aconsejable que se prosiga el litigio a ultranza, con todos los gastos y riesgos que ello trae aparejado”; y terminan previniendo que "Por cierto que se trata de un modo de extinción al que debe recurrirse en forma excepcional y mediando circunstancias que lo justifiquen, pero el legislador ha estimado que cuando ello tiene lugar la Administración debe contar con la posibilidad de ejercer tal modo extintivo".

Para SALASSA BOIX<sup>304</sup>, de acuerdo a los artículos 761 y 841 del Código Aduanero Argentino, existiría la posibilidad de hacer

---

<sup>303</sup> ALSINA, M.; BASALDÚA, R.; COTTER MOINE, J., *Código Aduanero. Comentarios-Antecedentes-Concordancias*, Abeledo Perrot, 1990, T. VI. p. 156., citado por ETMAN, G. E., “La transacción en materia tributaria”, ob. cit.,.

## TESIS DOCTORAL

extensible la transacción a todos los tributos relacionados con cuestiones aduaneras, lo que incluye al Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a las Ganancias e Impuestos Internos. “ello tendrá repercusiones en los derechos de importación, en el IVA que grave la importación definitiva de bienes y, en última instancia, en las retenciones en Impuesto a las Ganancias”. Para este autor resulta relevante tomar como punto de partida que el Derecho privado no puede limitar al Derecho tributario y ello también se aplicaría a la manera en que se extinguen las obligaciones tributarias y se resuelven los conflictos que ello origine.

---

<sup>304</sup> SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios”, ob. cit., p. 319.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 3. BOLIVIA

En el Estado Plurinacional de Bolivia no se han realizado avances significativos en la inclusión de los MASC para resolver conflictos tributarios. Salvo en cuanto se incorporó un régimen de consulta vinculante a la Administración<sup>305</sup>, con el nuevo Código Tributario Boliviano (CTB) de 2003<sup>306</sup>.

En el CTB se incorpora además una norma que, por jerarquía y especialidad, anula la posibilidad de llegar a acuerdos sobre la determinación de la obligación tributaria. Nos referimos al artículo 14° referido a la inoponibilidad de los convenios y contratos entre particulares sobre materias tributarias, lo cual es bastante habitual, pero además, se declara nulo de pleno derecho los acuerdos celebrados entre particulares y el Estado.

*Artículo 14° (Inoponibilidad). I. Los convenios y contratos celebrados entre particulares sobre materia tributaria en ningún caso serán oponibles al fisco, sin perjuicio de su eficacia o validez en el ámbito civil, comercial u otras ramas del derecho. II. Las estipulaciones entre sujetos de derecho privado y el Estado, contrarias a las leyes tributarias, son nulas de pleno derecho*

#### 3.1. Las consultas vinculantes a la Administración

Aplicando el criterio amplio adoptado en esta investigación, en que consideramos un MASC también a las consultas vinculantes a la Administración sobre la aplicación y alcance de las disposiciones

---

<sup>305</sup> Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional de Bolivia.

<sup>306</sup> Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003, fecha de consulta 10 de enero de 2022, disponible en [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_blv\\_codtribut.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf)

## TESIS DOCTORAL

tributarias, el Código Tributario Boliviano incorpora la Consulta en el año 2003 en el Capítulo II, Sección Octava, Subsección I, artículos 115 a 120.

Este sistema, pese a estar consagrado en el CTB, no entró en vigencia hasta 2017, porque no se habían dictado los respectivos reglamentos.

Sus principales características se presentan a continuación.

### **3.1.1. Legitimidad para efectuar consultas**

Podrán efectuar consultas sobre la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta:<sup>307</sup>

- a) Contribuyentes que tengan un interés personal y directo.
- b) Colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, cuando se refieran a aspectos tributarios que conciernan a la generalidad de sus miembros o asociado. Cuando se refieran a aspectos tributarios que conciernan a la generalidad de sus miembros o asociados.

### **3.1.2. Objeto de la consulta**

Se podrá consultar sobre “la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho

---

<sup>307</sup> Artículo 115 del CTB.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

concreta, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles<sup>308</sup>.

### **3.1.3. Requisitos formales**

La consulta se formulará por escrito y deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se establezcan o será devuelta para su corrección a sanción de tenerse por no presentada.

En 2017<sup>309</sup> se regula la consulta mediante la Resolución N° 101700000019 y se establece que la consulta se debe enviar por escrito dirigida al Presidente Ejecutivo del SIN; identificando al emisor y su representación (adjuntar copia del poder); Exponer la consulta con datos reales y concretos del contribuyente; Indicando la norma y artículo del que se tiene la duda.

### **3.1.4. Plazo para responder**

El Director del SIN deberá responderla dentro del plazo de treinta (30) días desde la fecha de su admisión, prorrogables a otros treinta (30) mediante resolución motivada. El incumplimiento del plazo fijado hará responsables a los funcionarios encargados de la absolución de consultas<sup>310</sup>.

---

<sup>308</sup> Artículo 115, I, del CTB.

<sup>309</sup> RESOLUCIÓN NORMATIVA DE DIRECTORIO N° 101700000019 de 29 de Septiembre de 2017. Fecha de consulta 10 de mayo de 2022 en <http://www.impuestos.gob.bo/ckeditor/plugins/imageuploader/uploads/2610c9ea8.pdf>

<sup>310</sup> Artículo 116 del CTB.

## TESIS DOCTORAL

### **3.1.5. Efecto Vinculante**

La respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria, únicamente sobre el caso concreto consultado. Si posteriormente la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta<sup>311</sup>.

Entendemos que solo los actos que se realicen a contar de esa fecha debieran quedarán afectos a la nueva interpretación, aunque esto no se aclara en la norma.

Sin embargo, las consultas institucionales, formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales y empresariales, sindicales o de carácter gremial, no gozarán de ningún efecto vinculante para la Administración Tributaria “constituyendo criterios meramente orientadores o simplemente informativos sobre la aplicación de normas tributarias”<sup>312</sup>.

### **3.1.6. Impugnación**

Se establece que en contra de la respuesta a la consulta no procede recurso alguno, sin perjuicio de las acciones que se puedan interponer en contra del acto administrativo que aplique el criterio que responde a la Consulta<sup>313</sup>.

### **3.1.7. Nulidad de la respuesta a la consulta.**

---

<sup>311</sup> Artículo 117 del CTB.

<sup>312</sup> Artículo 118 del CTB.

<sup>313</sup> Artículo 119 del CTB.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Será nula la respuesta a la Consulta cuando sea absuelta con los siguientes vicios:

1. Sobre la base de datos, información y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el consultante.
2. Por manifiesta infracción de la Ley.
3. Por autoridades que no gozan de jurisdicción y competencia.

### **3.2. Consultas o acuerdos sobre precios de transferencia**

En Bolivia la temática sobre Precios de Transferencia se introdujo con la Ley N°516 sobre Promoción de Inversiones, la Ley N°549 y el Decreto Supremo N°2227 todos del 2014.

Sin embargo, estas normas, y otras Resoluciones Administrativas posteriores, donde destaca la Resolución Normativa de Directorio No. 10-0008-15 de 2015<sup>314</sup>, bajo la denominación “Precios de Transferencia en Operaciones entre Partes Vinculadas” establecen solo los lineamientos generales en la materia y no contemplan mecanismos para celebrar consultas vinculantes o *acuerdos previos* para fijar metodologías de valoración para operaciones entre partes vinculadas, por lo que no serán de interés para los objetivos de nuestra investigación y no se desarrollarán en este capítulo.

---

<sup>314</sup> Véase el texto íntegro de esta Resolución en <https://www.impuestos.gob.bo/pdf/NORMATIVA/RND/rnd2015/RND10-0008-15.pdf>, fecha de consulta 10 de mayo de 2022.

## 4. COLOMBIA

### 4.1. Constitucionalización de los MASC en Colombia

Desde la entrada en vigencia de la Constitución Política de la República de Colombia<sup>315</sup>, el uso de los MASC recibió respaldo supralegal por primera vez en Colombia.

En particular, el artículo 116 de la Carta Fundamental estableció que la Administración de Justicia no es exclusiva de los tribunales, sino que también podría encomendarse a los particulares habilitados por las partes como árbitros o conciliadores la solución de controversias en derecho o en equidad.

“ARTICULO 116. [...] Excepcionalmente la ley podrá atribuir función jurisdiccional en materias precisas a determinadas autoridades administrativas. Sin embargo, no les será permitido adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos.

Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley. [...]” (El destacado es nuestro).

Considerando esta posibilidad excepcional que entregaba la Constitución, la Ley Estatutaria de Administración de Justicia de 1996, la desarrolla en el artículo 13.

*ARTÍCULO 13 Del ejercicio de la función jurisdiccional por otras autoridades y por particulares.*

---

<sup>315</sup> Constitución Política de la República de Colombia de 1991, promulgada en la Gaceta Constitucional número 114 del jueves 4 de julio de 1991, fecha de consulta 25 abril 2022, en <http://www.bcn.cl/procesoconstituyente/comparadordeconstituciones/home>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*Ejercen función jurisdiccional de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política: (...)*

- 2. Las autoridades administrativas respecto de conflictos entre particulares, de acuerdo con las normas sobre competencia y procedimiento previstas en las leyes. Tales autoridades no podrán, en ningún caso, realizar funciones de instrucción o juzgamiento de carácter penal; y*
- 3. Los particulares actuando como conciliadores o árbitros habilitados por las partes, en los términos que señale la ley. Tratándose de arbitraje, en el que no sea parte el estado o alguna de sus Entidades, los particulares podrán acordar las reglas de procedimiento a seguir, directamente o por referencia a la de un Centro de Arbitraje, respetando, en todo caso los principios Constitucionales que integran el debido proceso <sup>316</sup>.*

Sin referirse expresamente a materias tributarias, esta norma deja abierta la posibilidad a que sea la Ley la que establezca en cada caso la posibilidad de que las autoridades administrativas y/o los particulares ejerzan funciones jurisdiccionales.

Así, podemos afirmar que no existen impedimentos de rango constitucional para avanzar en los MASC en el derecho tributario colombiano, donde hasta el momento no se ha implementado el arbitraje<sup>317</sup>, pero sí la conciliación, la mediación y otras formas de solución de conflictos, como veremos más adelante.

---

<sup>316</sup> Ley N°270 Ley Estatutaria de Administración de Justicia de 1996. Publicada en el diario Oficial de 15 de marzo de 1996. Fecha de consulta 22 de marzo de 2020 en <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/leyes/Documents/Juridica/Ley%20270%20de%207%20de%20marzo%20de%201996.pdf>

<sup>317</sup> Es por esto que parte de la doctrina tributaria colombiana ha abogado por la instalación del arbitraje en materias tributarias y otras formas de MASC en etapas administrativas y judiciales. Véase: POLANCO, S. L.; PINZÓN, M. V., “Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 2018, fecha de consulta 20 de diciembre de 2021 en

## **4.2. APA's en Colombia**

### **4.2.1. Regulación**

En Colombia la posibilidad de suscribir Acuerdos Anticipados sobre Precios de Transferencia se encuentra regulada en el Estatuto Tributario, artículo 260.10, modificado por el artículo 112 de la Ley 1819 de 2016. Además por el Capítulo 4 del Título 2, parte segunda del Libro primero del Decreto 1625 “Único Reglamentario del Sector Tributario”.

Artículo 260-10 del Estatuto Tributario de Colombia:

“La Administración Tributaria tendrá la facultad de celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados, en los términos que establezca el reglamento”<sup>318</sup>.

De esta forma, un acuerdo anticipado de precios (APA). Será un acuerdo suscrito entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el contribuyente del impuesto sobre la renta y, en el que se establecerá, los criterios y la metodología para la fijación de los precios o margen de utilidad aplicables durante determinados periodos fiscales a las operaciones que se realicen con partes vinculadas.

---

[https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB\\_ICDT\\_ART\\_LIZARAZO%20POLANCO%20Santiago%20VARGAS%20PINZON%20Mateo\\_Arbitraje%20tributario%20en%20el%20ordenamiento%20juridico%20Colombiano\\_Revista%20ICDT%2078\\_Bogota\\_18.pdf](https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB_ICDT_ART_LIZARAZO%20POLANCO%20Santiago%20VARGAS%20PINZON%20Mateo_Arbitraje%20tributario%20en%20el%20ordenamiento%20juridico%20Colombiano_Revista%20ICDT%2078_Bogota_18.pdf)

<sup>318</sup> Artículo 260-10, párrafo primero, del Estatuto Tributario.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **4.2.2. Procedimiento**

Los contribuyentes de impuesto a la renta que tengan interés en celebrar un APA, deberán solicitarlo por escrito a la Administración Tributaria, la que tendrá un plazo máximo de nueve meses para efectuar los análisis pertinentes, solicitar y recibir modificaciones y aclaraciones y aceptar o rechazar la solicitud para iniciar el proceso.

Al igual que en otros países, se contempla que los acuerdos puedan involucran a administraciones tributarias de diferentes Estados. Así, el artículo establece que cuando se trate de acuerdos bilaterales o multilaterales, “el tiempo será el que se determine conjuntamente entre las autoridades competentes de dos o más estados”<sup>319</sup>.

Sin embargo, la norma establece que cuando se trate de acuerdos unilaterales (que solo involucran a la Administración Tributaria colombiana) el proceso deberá finalizar en el plazo máximo de dos años, contados a partir de la fecha de aceptación de la solicitud. Transcurrido dicho plazo sin haberse suscrito el acuerdo anticipado de precios, la propuesta podrá entenderse desestimada.<sup>320</sup>

### **4.2.3. Revisión del acuerdo**

Una vez suscrito el acuerdo, el contribuyente podrá solicitar la modificación del mismo, cuando considere que se han presentado variaciones significativas de los supuestos tenidos en cuenta al

---

<sup>319</sup> Artículo 260-10, párrafo tercero, del Estatuto Tributario.

<sup>320</sup> Artículo 260-10, párrafo cuarto, del Estatuto Tributario.

## TESIS DOCTORAL

momento de su celebración. La Administración tendrá dos meses para aceptar, desestimar o rechazar la solicitud.

Por su parte, si la Administración establece que se han presentado variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de suscribir el acuerdo, deberá informar al contribuyente, el que dispondrá de un mes para solicitar la modificación del acuerdo. Si vencido este plazo no los solicita, la Administración cancelará el acuerdo.

En contra de los actos de la Administración, durante las etapas previas a la suscripción del acuerdo o durante el proceso de análisis de la solicitud de modificación, no procederá recurso alguno.

Contra las resoluciones de la administración tributaria que cancelen o revoquen unilateralmente el acuerdo, procederá el recurso de reposición ante el funcionario que tomó la decisión, dentro de los quince días siguientes a la notificación.

### **4.2.4. Efectos**

De acuerdo con el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, el principal efecto es que la determinación de precios se hará de acuerdo a los métodos y criterios fijados en el Acuerdo, y este surtirá sus efectos en el mismo año en que se suscriba, el año inmediatamente anterior, y hasta por los tres períodos tributarios siguientes a su suscripción.

### **4.2.5. Revocación<sup>321</sup>**

---

<sup>321</sup> Artículo 260-10 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.2.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

La Administración podrá cancelar el acuerdo, cuando establezca que el contribuyente ha incumplido alguna de las condiciones pactadas en el mismo.

También, cuando establezca que durante cualquiera de las etapas de negociación o suscripción del acuerdo, o durante su vigencia, el contribuyente suministró información que no corresponde con la realidad, revocará retroactivamente el acuerdo desde la fecha de su suscripción.

Además el Reglamento contempla que el acuerdo pueda terminar por mutuo acuerdo de la partes.

### **4.3. Nuevos MASC introducidos por la “Ley de Inversión Social”<sup>322</sup>**

En años recientes la Reforma Tributaria 2021, conocida como "Ley de Inversión Social", sancionada por la presidencia mediante la Ley 2155 del 14 de septiembre de 2021, que tenía por objeto aumentar la recaudación y fomentar el crecimiento post pandemia del Covid-19 que afectó gravemente a la economía del país<sup>323</sup>, introdujo importantes modificaciones en el sistema tributario sustantivo, y avanza en la incorporación de MASC en materia tributaria tanto en etapa de revisión administrativa como judicial.

---

<sup>322</sup> Ley N°2155 «Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones» Publicada en el Diario Oficial de 14 de Septiembre de 2021, fecha de consulta 22 marzo 2022, en <https://img.lalr.co/cms/2021/09/14182038/LEY-2155-DEL-14-DE-SEPTIEMBRE-DE-2021.-REFORMA-TRIBUTARIA-%F0%9F%86%91-min.pdf>.

<sup>323</sup> De acuerdo con el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) el PIB de Colombia disminuyó - 6,8% en el 2020 con respecto al año anterior.

#### **4.3.1. Conciliación Contencioso Administrativa**

La Ley 2155 de 2021, establece la conciliación como mecanismo de terminación de forma anticipada de los procesos que estén en instancias judiciales, si el contribuyente se allana a pagar el importe de la obligación principal.

Se deben tener en cuenta los siguientes requisitos:

Que la demanda haya sido interpuesta antes del 30 de junio de 2021 y que la solicitud de conciliación sea presentada ante la DIAN hasta el 31 de marzo de 2022.

Para que aplique la reducción de sanciones e intereses por conciliación, el deudor debe pagar el 100% del valor de su impuesto.

De esta forma la reducción de sanciones e intereses operará de la siguiente manera:

- Rebaja del 80% de las sanciones e intereses. Si el proceso está en única o primera instancia. Por lo tanto, el deudor debe pagar el 100% del impuesto adeudado y un 20% por concepto de sanciones.
- Rebaja del 70% de las sanciones e intereses. Si el proceso se encuentra en segunda instancia ante el Tribunal Contencioso Administrativo o Consejo de Estado.
- Rebaja del 50% de las sanciones. Si se tratare de una resolución referida a sanciones lo que se discute en la etapa judicial.

Entendemos que los montos y condiciones presentados, pueden variar, y que el plazo es acotado para presentar las solicitudes, pero creemos que se ha abierto un espacio para la conciliación como

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

mecanismo alternativo para resolver las disputas pendientes entre los contribuyentes y la Administración, que será muy difícil de cerrar.

### **4.3.2. Terminación por Mutuo Acuerdo de los Procesos administrativos**

La reforma tributaria mencionada de 2021, facultó a la DIAN para terminar por *mutuo acuerdo* los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios.

Esta medida permitirá que los deudores lleguen a acuerdos acuerden con la DIAN en lo relativo a sanciones e intereses, siempre que paguen la totalidad del impuesto determinado, más el porcentaje de la sanción que no les sea rebajado.

#### **a) Regulación**

Se encuentra regulado por el Artículo 47° la Ley 2155 de 2021 y por el artículo 1.6.4.3.4 del Reglamento Único Tributario.

“Artículo 47. TERMINACIÓN POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS, ADUANEROS Y CAMBIARIOS. Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos, en materias tributaria, aduanera y cambiaria, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:”

En una redacción, un tanto caótica, la misma norma (artículo 47.2) luego pasa a establecer los beneficios a los que puede optar el contribuyente por acogerse a esta terminación por mutuo acuerdo.

## TESIS DOCTORAL

Rebajas a que pueden optar los contribuyentes-deudores:

- Reducción del 80% de sanciones e intereses para aquellos que se les haya notificado antes del 30 de junio de 2021 una liquidación oficial o resolución de recurso de reconsideración. El único requisito es que deben corregir su declaración privada y pagar el 100% de su impuesto.
- Reducción del 50% en sanciones e intereses cuando se trate de pliegos de cargos y resoluciones mediante las cuales se impongan sanciones dinerarias.
- Reducción del 70% en sanciones e intereses cuando se trata de resoluciones que fallan recursos. El contribuyente debe presentar la declaración correspondiente al impuesto objeto de la sanción y pague la totalidad de este.
- Reducción del 50% de sanciones cuando se trate de actos administrativos que impongan sanciones por concepto de devoluciones o compensaciones improcedentes. El requisito es que el contribuyente debe pagar el porcentaje faltante de la sanción y reintegre las sumas devueltas o compensadas o imputadas en exceso y los respectivos intereses.

### **b) Requisitos formales de la solicitud**

Se establece que la solicitud se deberá ser presentada por los deudores solidarios o garantes del obligado, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y cambiarios, ante la autoridad competente de la DIAN, que para estos efectos, es el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Dirección de Gestión Operativa de Grandes Contribuyentes o el Comité Especial de Conciliación y Terminación

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

por mutuo acuerdo de la dirección seccional competente, una solicitud por escrito.

El Reglamento Único Tributario establecerá los requisitos de esa presentación<sup>324</sup>.

### **c) Efectos**

El Acta que aprueba la terminación por *mutuo acuerdo* tendrá el efecto de extinguir las obligaciones contenidas en el acto administrativo objeto de transacción y pondrá fin a la actuación administrativa<sup>325</sup>.

---

<sup>324</sup> El artículo 1.6.4.3.4 del Decreto 1625 de 2016, Reglamento Único Reglamentario del Sector Tributario, establece que la solicitud debe contener la siguiente información: “1. Nombre y Número de Identificación Tributaria - NIT del contribuyente, agente de retención, responsable de los impuestos nacionales, usuario aduanero y del régimen cambiaria, deudor solidario, subsidiario garante o agente oficioso, indicando la calidad en que se actúa. 2. Identificación del expediente y acto administrativo sobre el cual se solicita la terminación por mutuo acuerdo. 3. Identificación de los valores a transar por concepto de sanciones, actualizaciones e intereses, según sea el caso. 4. A la solicitud se deben anexar los siguientes documentos: 4.1. Declaración de corrección, cuando sea el caso, incluyendo el mayor valor del impuesto o el menor saldo a favor propuesto o determinado por la Administración en el acto administrativo a terminar por mutuo acuerdo y el veinte por ciento (20%) de las sanciones, actualizaciones e intereses. Las declaraciones de corrección se podrán presentar litográficamente. Cuando la autoridad aduanera hubiere formulado liquidación oficial de corrección o de revisión del valor, no procederá la corrección de la declaración y las liquidaciones oficiales serán el soporte de la solicitud. En los casos en los cuales se requiere la corrección de varias declaraciones aduaneras, se podrá presentar una Declaración de Corrección Consolidada que recoja las modificaciones al valor en aduana o a cualquiera de los elementos declarados que lo conforman. 4.2. Prueba del pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de terminación por mutuo acuerdo. 4.3. Prueba del pago o la solicitud de acuerdo de pago de los valores a transar para que proceda la terminación por mutuo acuerdo. 4.4. Que en los casos señalados en el inciso 4 del artículo 47 de la Ley 2155 de 2021, se acredite la prueba del pago de la liquidación(es) privada(s) del impuesto objeto de la transacción correspondiente al año gravable 2020 o al año gravable 2021, dependiendo si la solicitud se presenta en el año 2021 o en el año 2022, respectivamente. Lo anterior, siempre y cuando al momento de presentarse la solicitud de terminación por mutuo acuerdo se hubiere generado la obligación de pagar dicho impuesto o tributo dentro de los plazos establecidos por el Gobierno nacional”.

<sup>325</sup> El acta de terminación por mutuo acuerdo se debe acordar y suscribir a más tardar el treinta de abril de 2022.

## TESIS DOCTORAL

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria, aduanera o cambiaria, prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario<sup>326</sup>.

### **d) Naturaleza jurídica**

La norma del artículo 47 en su párrafo 2, asimila el mutuo acuerdo a una transacción, al señalar los sujetos que pueden llegar a mutuo acuerdo:

“Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario a quienes se les haya notificado antes del 30 de junio de 2021, requerimiento especial, liquidación oficial, resolución del recurso de reconsideración, **podrán transar** con la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), hasta el 31 de marzo de 2022”. (El destacado es nuestro).

Siguiendo la mención que hace el legislador, se trataría de una forma de transacción. Las partes realizan concesiones recíprocas, dentro de los límites señalados por la ley, para poner término al conflicto y prevenir que éste se llegue a judicializar. Principalmente, los acuerdos recaen sobre las obligaciones accesorias, y dentro de un espacio de tiempo acotado.

### **4.4. Silencio positivo de la Administración**

El silencio positivo de la Administración, si bien, no se trata de un MASC o un procedimiento, propiamente tal, de solución de

---

<sup>326</sup> Artículo 47.7 de la Ley 2155 de 2021.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

controversias, sino más bien de una ficción legal en que se atribuye un determinado valor por el solo ministerio de la ley a la inactividad de la Administración, tiene un efecto muy importante de carácter resolutivo de conflictos, que en el caso colombiano se encuentra expresamente regulado en materia tributaria.

Se encuentra regulado en el Título V dedicado la “Discusión de los Actos de la Administración” del Estatuto Tributario Nacional<sup>327</sup> a propósito de los Recursos de Reconsideración y Revisión se establece lo siguiente:

“Art. 732. Término para resolver los recursos.

La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma”.

“Art. 734. Silencio administrativo.

Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará”.

Para LONDOÑO GUTIÉRREZ la figura del silencio positivo ha sido muy provechosa en materia tributaria en Colombia, pues entrega certeza jurídica sobre la fecha de terminación de la vía administrativa, no sitúa al contribuyente frente a los efectos del

---

<sup>327</sup> El Estatuto Tributario Nacional consta en el Decreto N°624 de 1989. Disponible en <https://www.mincit.gov.co/ministerio/normograma-sig/procesos-misionales/facilitacion-del-comercio-y-defensa-comercial/decretos/1967-1990/decreto-624-de-1989-2.aspx>

TESIS DOCTORAL

silencio negativo y mantiene a los funcionarios alertas para fallar en tiempo y forma los recursos presentados<sup>328</sup>.

---

<sup>328</sup> LONDOÑO GUTIÉRREZ, F., “Modelo de jurisdicción tributaria en Colombia”, en *Projecte de Recerca. Els sistemes alternatius de resolució de conflictes tributaris i la seva aplicació a l'Administració tributària de Catalunya*, Generlitat de Catalunya, Barcelona, 2015, pp. 430 y 431, fecha de consulta 20 marzo 2022, en [http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06\\_sistemes\\_solucio\\_conflictes\\_tributaris.pdf](http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06_sistemes_solucio_conflictes_tributaris.pdf).

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 5. ECUADOR

En la normativa tributaria de la República del Ecuador no se contemplaban MASC en etapas judiciales de controversias tributarias, tales como arbitraje, mediación o conciliación. Sí se presentaban importantes avances en mecanismos administrativos para la prevención de conflictos.

Sin embargo, esta situación cambia con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal<sup>329</sup>, promulgada para reactivar la economía tras la pandemia covid-19, reformó el Código Tributario e incorporó expresamente un nuevo modo de extinguir la obligación tributaria, La Transacción extra e intraprocesal.

A continuación, desarrollaremos los mecanismos encontrados. Además de una breve mirada al desaparecido *concordato tributario*.

#### 5.1. La consulta tributaria vinculante

La consulta tributaria a la Administración instaurada en la República del Ecuador a partir del Código Tributario de 1975 y hoy vigente con reformas<sup>330</sup>, se encuentra contemplada en Capítulo III artículos 135 a 138.

---

<sup>329</sup> Promulgada en el Registro Oficial 587, publicada en el Registro Oficial, el 29 de Noviembre de 2021.

<sup>330</sup> Codificación del Código Tributario aprobada por la Resolución N°9 (publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°38 el 14.06.2005) y normas modificatorias. Fecha de consulta 22 de marzo de 2022 en [https://ciat.org.sharepoint.com/:w:/r/sites/cds/\\_layouts/15/guestaccess.aspx?docid=035c4ae0046004332bedda777c13e95a6&authkey=ATDQIFxzvIdSU3d2E9Zy3w8&e=2e4655cc3d844541ab3b4f027591f63b](https://ciat.org.sharepoint.com/:w:/r/sites/cds/_layouts/15/guestaccess.aspx?docid=035c4ae0046004332bedda777c13e95a6&authkey=ATDQIFxzvIdSU3d2E9Zy3w8&e=2e4655cc3d844541ab3b4f027591f63b)

## TESIS DOCTORAL

### 5.1.1. Sujetos

Podrán efectuar consultas a la administración tributaria los siguientes sujetos:

- i. Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, que denominaremos *consulta particular*.
- ii. Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público. que denominaremos *consulta institucional*.

### 5.1.2. Objeto de la consulta

En el caso de la consulta particular (i). Los sujetos señalados podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria<sup>331</sup>.

En el caso de la consulta institucional (ii). Podrán consultar sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo<sup>332</sup>.

---

<sup>331</sup> Artículo 135 inciso primero del CTE.

<sup>332</sup> Artículo 135 inciso segundo del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 5.1.3. Requisitos

La consulta se formulará por escrito y contendrá<sup>333</sup>:

1. Los requisitos exigidos en los numerales 1, 2, 3 y 6 del artículo 119 de este Código<sup>334</sup>;
2. Una relación clara y completa de los antecedentes y circunstancias que permitan a la Administración formarse juicio exacto del caso consultado;
3. La opinión del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables; y,
4. Deberá también adjuntarse la documentación u otros elementos necesarios para la formación de un criterio absolutorio completo, sin perjuicio de que estos puedan ser solicitados por la Administración.

Conforme al artículo 120 del CTE, si la consulta fuere *obscura* o no reuniere los requisitos establecidos en el artículo 119 del CTE, la autoridad administrativa receptora dispondrá que se *aclare o complete* en el plazo de diez días; de no hacerlo el consultante se tendrá por no presentada.

---

<sup>333</sup> Artículo 136 del CTE.

<sup>334</sup> De acuerdo con el artículo 119 del CTE N°1,2,3 y 6, deberá contener

- 1) La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
- 2) El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.
- 3) La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
- 6) La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

## TESIS DOCTORAL

### **5.1.4. Absolución de la consulta**<sup>335</sup>

Las consultas se responderán dentro del plazo de treinta días desde su formulación y en la forma establecida en el artículo 81 del mismo Código, que regula la forma y contenido de los actos de la Administración, esto es: Por escrito, motivados, “enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley”<sup>336</sup>.

### **5.1.5. Efectos de la consulta**

En el caso de las consultas particulares, la respuesta emitida tendrá carácter vinculante para la Administración<sup>337</sup>.

En el caso de las consultas institucionales, las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo y no vinculará a la Administración<sup>338</sup>.

Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la Administración a partir de la fecha de notificación.

La presentación de una consulta no exime del cumplimiento de los deberes formales o del pago de las obligaciones pendientes.

---

<sup>335</sup> Artículo 135 y 137 del CTE.

<sup>336</sup> Artículo 81 del CTE.

<sup>337</sup> Artículo 135 inciso primero del CTE.

<sup>338</sup> Artículo 135 inciso segundo del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 5.1.6. Devolución

De considerar la administración tributaria, que no cuenta con los elementos de juicio necesarios para formar un criterio absoluto completo, se tendrá por no presentada la consulta y se devolverá toda la documentación<sup>339</sup>.

Nos parece que esta solución, es inadecuada, la Administración debiera quedar obligada a responder una consulta efectuada en la forma establecida en la Ley, hubiese sido mejor la posibilidad de ampliar el plazo de respuesta y obligara a la Administración a generar un criterio sobre la materia.

Pugna además con la mejor doctrina tributaria ecuatoriana representada por TROYA JARAMILLO<sup>340</sup> quien consideraba que el régimen de consultas era una derivación del derecho de petición de los administrados y que las consultas formuladas obligaban a dar respuesta a la Administración<sup>341</sup>.

### 5.1.7. Impugnación

La normativa no considera reclamo, recurso o acción judicial alguna contra el acto que absuelva su consulta para los sujetos

<sup>339</sup> Artículo 138 inciso 3 del CTE.

<sup>340</sup> TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE: fue un destacado investigador y tributarista ecuatoriano que llegó a ser Presidente de la Corte Nacional de Justicia.

<sup>341</sup> En este sentido, TROYA JARAMILLO sostiene “En efecto, quién consulta, procura conocer anticipadamente cuál será el tratamiento tributario a que deberá someterse, tiene interés en ese conocimiento y pretende legítimamente que la administración respete, cuando se produzca el caso concreto, el criterio de interpretación y aplicación de las normas que ella ha emitido. Este derecho subjetivo incluye el de obtener un pronunciamiento expreso por la administración”. TROYA JARAMILLO, J. V., “Las reclamaciones, consultas y recursos en la vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador”, *Memoria de las II Jornadas de Derecho Tributario*, 2009, p. 32, fecha de consulta 23 marzo 2022, en [https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION\\_DE\\_INTERES/2.Memoria\\_Jornadas\\_Derecho\\_Tributario/AIT-Memoria\\_II\\_Jornadas.pdf](https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION_DE_INTERES/2.Memoria_Jornadas_Derecho_Tributario/AIT-Memoria_II_Jornadas.pdf).

## TESIS DOCTORAL

pasivos o entidades consultantes. Sin perjuicio del derecho de los contribuyentes recurrir contra el o los actos de determinación o de liquidación de obligaciones tributarias dictados, aunque se ajusten con los criterios expuestos en la absolución de la consulta<sup>342</sup>.

Por otra parte, la Administración no podrá alterar posteriormente su criterio vinculante, salvo que la información o documentos de la consulta resulten ser erróneos, de *notoria falsedad* o si la respuesta contraviniera una disposición legal expresa.

Aunque no se señala si para alterar o dejar sin efecto su criterio deberá dictar un nuevo acto administrativo, ni desde cuando produciría sus efectos. Entendemos, que debe ser así, y que éste producirá sus efectos normales a partir de la notificación, pues la retroactividad requeriría mención expresa.

### **5.2. Consultas de valoración sobre precios de transferencia**

En el caso ecuatoriano, se ha regulado la posibilidad de establecer criterios anticipados sobre precios de transferencia entre partes relacionadas, bajo la modalidad de consultas y respuestas vinculantes.

No existe propiamente APA's, pues se trataría de un tipo especial de consulta administrativa, similar a las consultas vinculantes que hemos visto previamente, no un acuerdo.

Por lo mismo se presentan a continuación solo sus principales características, pues los aspectos no desarrollados por el Reglamento entendemos aplicables las normas generales de las consultas.

---

<sup>342</sup> Artículo 138 inciso final del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 5.2.1. Regulación

Se encuentran reguladas muy escuetamente en la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en el artículo 88 del Reglamento de la misma Ley<sup>343</sup>, y su desarrollo, al igual que la forma de valoración se ha dejado a Resoluciones de la Administración Tributaria, donde destaca la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de diciembre de 2014<sup>344</sup>, que establece las normas administrativas que regulan el procedimiento.

Así, el único artículo dedicado a estos acuerdos en el CTE es el cuarto artículo *innumerado*, a continuación del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece lo siguiente:

“La metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por la Directora o Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años”<sup>345</sup>.

---

<sup>343</sup> Reglamento para Reglamento Para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LRTI. Fecha de consulta 22 de abril de 2022 en [Rehttps://felaban.s3-us-west-2.amazonaws.com/documentos\\_comites/archivo20140722020007AM.pdf](https://felaban.s3-us-west-2.amazonaws.com/documentos_comites/archivo20140722020007AM.pdf)

<sup>344</sup> Resolución que “Emite el procedimiento para la absolución de consultas sobre valoración previa de operaciones efectuadas entre partes relacionadas para la determinación de precios de transferencia”. Fecha de consulta 22 de marzo de 2022, en <https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/19fee7fd-13b8-474e-92af-18abc5d08515/Resoluci%F3n+NAC-DGERCGC14-00001048.pdf>

<sup>345</sup> Cuarto artículo innumerado a continuación del artículo 15 de la LRTI.

## TESIS DOCTORAL

En todo lo no previsto en la Resolución que las regula, se aplicara lo dispuesto en el Código Tributario para las consultas tributarias<sup>346</sup>.

### **5.2.2. Oportunidad**

Conforme al Reglamento, los sujetos pasivos de obligaciones tributarias podrán solicitar a la Administración Tributaria<sup>347</sup> que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas *con carácter previo a la realización de estas*<sup>348</sup>.

Dicha consulta se acompañará de una propuesta de valoración que se fundamentará en la valoración acorde al principio de plena competencia, en la forma que se presenta a continuación.

### **5.2.3. Contenido de la consulta**

Para que la consulta pueda prosperar debe cumplir ciertos requisitos<sup>349</sup>:

- i. Datos generales de tipo formal<sup>350</sup>.

---

<sup>346</sup> Disposición general única de la de la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014.

<sup>347</sup> Servicio de Rentas Internas.

<sup>348</sup> Artículo 88 del Reglamento de la LRTI.

<sup>349</sup> Para los detalles de cada uno de estos requisitos, véase la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014. Op. cit.

<sup>350</sup> Datos generales de las consultas: a) La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule; b) El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cedula de identidad o de identidad y ciudadanía, en su caso; c) La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare; d) Detalle de las operaciones sujetas a valoración mediante consulta; e) Identificación del ámbito de aplicación de la consulta de valoración previa: indicación de si la misma tiene carácter unilateral o bilateral, en cuyo caso se debe incluir la normativa interna y/o disposiciones aplicables del convenio o convenios para evitar la doble imposición,

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

- ii. Información sobre las partes intervinientes y de las operaciones sujetas a consulta.
- iii. Una propuesta de metodología de valoración previa acorde al principio de plena competencia.
- iv. Identificar los supuestos críticos<sup>351</sup>.

En caso de que la consulta del contribuyente no cumpla con los requisitos señalados, dentro del plazo de cuatro (4) meses a partir de la fecha de presentación de la consulta, el SRI notificará al contribuyente la inadmisión de la consulta<sup>352</sup>.

### **5.2.4. Plazo para responder**

La consulta sobre valoración previa será absuelta por la Dirección del SRI en el plazo de dos (2) años desde la fecha de presentación de la consulta<sup>353</sup>.

Las consultas podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de dos años establecido para su resolución<sup>354</sup>.

---

así como la identificación de las jurisdicciones fiscales cuyas administraciones tributarias se pretende que aprueben la propuesta; f) Detalle de las consultas sobre valoración previa, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones sujetas a consulta; g) Breve resumen de la propuesta de metodología aplicada y, h) La firma del compareciente, representante o procurador y del profesional del derecho que lo patrocine. Artículo 3 de la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014.

<sup>351</sup> Conforme a las Resoluciones, se refiere a los “hechos o circunstancias de cualquier índole que afectan o puedan afectar económicamente la valoración de las operaciones sujetas a consulta, estén o no en el control del contribuyente, los que deben cumplirse en el transcurso del tiempo para que la absolución aprobatoria de la consulta tenga validez”. Artículo 3, párrafo IV, de la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014.

<sup>352</sup> Artículo 5° de la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014.

<sup>353</sup> Artículo 8° de la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014.

<sup>354</sup> Artículo 88 inciso 4° del Reglamento de la RGTI.

## TESIS DOCTORAL

El contribuyente podrá desistir de continuar la consulta en cualquier etapa del trámite, hasta su absolución, siempre que así lo manifieste por escrito. El desistimiento provocará el archivo de la consulta sin necesidad de respuesta.

### **5.2.5. Efectos**

La absolución emitida conforme a lo señalado será vinculante para la Administración Tributaria, una vez notificada al contribuyente, siempre que los datos proporcionados por el sujeto pasivo fueren verdaderos y exactos<sup>355</sup>.

La respuesta surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres (3) períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, y para las operaciones efectuadas en el período anterior, si aún no hubiese finalizado el plazo para presentar la declaración de impuesto a la renta<sup>356</sup>.

Se contempla además, que los contribuyentes puedan solicitar que se prorrogue el plazo de validez de la consulta vinculante, mediante una nueva consulta que deberá iniciarse a instancias del contribuyente y, aunque no se indica el plazo máximo, entendemos que no podría superar el plazo de la original y se debe analizar caso a caso<sup>357</sup>.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la

---

<sup>355</sup> Cuarto artículo innumerado a continuación del artículo 15 de la LRTI.

<sup>356</sup> Artículo 88 inciso 2° del Reglamento de la LRTI.

<sup>357</sup> Artículo 17 de la Resolución N°. NAC-DGERCGC14-00001048 de 2014.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

consulta, está podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias.

La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente.

La Administración se reserva el derecho de verificar si los hechos y operaciones descritos en la consulta vinculante corresponden con los efectivamente realizados, y eventualmente notificar a los consultantes sobre la pérdida de efectos de una respuesta, de acuerdo las normas emitidas por ella. Esto es consecuencia de que no se trate de *un acuerdo* sino de una respuesta a una consulta.

### **5.2.6. Acuerdos bilaterales**

La Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de las operaciones<sup>358</sup>.

En este caso, al igual que en el argentino y peruano, se ha seguido el camino de los *acuerdos* entre administraciones tributarias, en el marco de tratados internacionales para evitar la doble tributación, y su regulación expresa dependerá de ese instrumento.

### **5.2.7. Naturaleza jurídica**

En el caso de las respuestas a consultas de los contribuyentes se trataría de actos administrativos de la autoridad con efectos

---

<sup>358</sup> Artículo 88 inciso 5° del Reglamento de la LRTI.

## TESIS DOCTORAL

particulares, una resolución específica y regulada especialmente, *sui géneris*.

Cuando se trata de acuerdos entre distintas administraciones, serían acuerdos entre partes de naturaleza transaccional, pero habría que estar a lo dispuesto en los tratados y no se conoce normativa interna que los regule.

### **5.3. La Transacción tributaria en Ecuador**

#### **5.3.1. Consagración normativa**

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal<sup>359</sup>, promulgada para reactivar la economía tras la pandemia covid-19, reformó el Código Tributario e incorporó expresamente un nuevo modo de extinguir la obligación tributaria, La Transacción. Un mecanismo no completamente novedoso para Ecuador y poco desarrollado entre las distintas legislaciones estudiadas de Latinoamérica y Española<sup>360</sup>.

---

<sup>359</sup> Promulgada en el Registro Oficial 587, publicada en el Registro Oficial, el 29 de Noviembre de 2021.

<sup>360</sup> Sin embargo, vale la pena recordar que el Modelo de Código Tributario para América Latina del año 1967 elaborado por el CIAT, considera a la transacción como modo de extinguir las obligaciones tributarias en los siguientes artículos:

Art. 41: "La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: Pago; Compensación; Transacción; Confusión; Condonación o remisión y Prescripción. La nota al pie de este artículo señalaba que "La enumeración de los medios de extinción precedentes es a título ilustrativo, por entender la Comisión que deben relacionarse con la legislación de cada país".

Art. 51: "La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable."

Art. 52: "El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía."

Por otra parte, en aparente contradicción al artículo 41 citado, el artículo 54 señalaba: "La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general; Las demás obligaciones, así como los intereses y multas, sólo pueden ser condonadas por resolución administrativa en la forma y condiciones que la ley establezca."

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En concreto se dedica la Sección Sexta del Capítulo VI “De la extinción de la obligación tributaria” artículos 37 a 56.16.

Por su importancia presentamos a continuación el nuevo 37 del Código Tributario, (El destacado es nuestro):

### “ARTÍCULO 37 Modos de extinción.

La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión;
5. Prescripción de la acción de cobro y,
- 6. Por transacción”.**

En la Sección sexta del CTE se desarrollará esta institución. Además, con fecha 29 de diciembre de 2021 el presidente de la República emitió el correspondiente reglamento, que establece los principales elementos de la figura de Transacción en materia tributaria introducida por la ley y reglamento señalados.

El artículo 56.1, sin llegar a definir la transacción la establece de la siguiente forma:

“Artículo 56.1 Transacción. - Las obligaciones tributarias pueden ser objeto de transacción de acuerdo con lo prescrito en la Sección Sexta del presente cuerpo legal, en virtud de lo cual, un procedimiento administrativo o judicial queda concluido a consecuencia de los acuerdos plasmados en un acta transaccional, en un auto o sentencia, emitido por autoridad

## TESIS DOCTORAL

competente y bajo las condiciones y preceptos establecidos en este Código y permitidos por la Ley”.

### **5.3.2. Tipos de transacción**

Del análisis de las normas, el legislador parece haber establecido dos tipos de transacciones que denomina extraprocesal e intraprocesal. En el primer caso por medio un procedimiento de mediación y en el segundo durante el juicio como una conciliación.

### **5.3.3. Materias susceptibles de transacción<sup>361</sup>**

La transacción podrá versar sobre:

- i. La determinación y recaudación de la obligación tributaria, sus intereses, recargos y multas, así como sobre los plazos y facilidades de pago de la obligación.
- ii. La transacción podrá involucrar el levantamiento de todas o parte de las medidas cautelares dictadas en contra del sujeto pasivo.
- iii. La transacción podrá implicar que la administración tributaria o el sujeto pasivo realicen concesiones sobre aspectos fácticos de valoración incierta controvertidos durante la fase de determinación de la base imponible o dentro de procesos contenciosos.

### **5.3.4. Materias que no pueden ser objeto de transacción**

---

<sup>361</sup> Artículo 56.2 inciso 1° del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

No se podrá transigir sobre<sup>362</sup>:

- i. El entendimiento o alcance general de conceptos jurídicos indeterminados en disputa, más sí respecto a su aplicación al caso concreto en el que tal concepto debe ser aplicado.
- ii. Las pretensiones que persigan la anulación total o parcial de reglamentos, ordenanzas, resoluciones y circulares de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.

### 5.3.5. Partes del contrato

Se establece que la transacción debe celebrarse, por una parte, por la *máxima autoridad* del ente acreedor del tributo, o su delegado, y por la otra, por cualquiera de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, siempre que hubieren presentado las declaraciones respectivas y realizado algún pago<sup>363</sup>;

Por tanto, los sujetos pasivos que no hubieren presentado declaraciones de impuestos, hasta la fecha en que se notifique la orden de determinación, no podrán extinguir las obligaciones determinadas por el sujeto activo por transacción.

Si comparecen a la transacción dos o más sujetos pasivos tributarios, todos serán solidariamente responsables por la obligación contenida en el acuerdo transaccional, sin perjuicio del derecho de quienes tenían la calidad de responsables a repetir en contra de los obligados que tenían la calidad de contribuyentes<sup>364</sup>.

---

<sup>362</sup> Artículo 56.2 inciso 2° del CTE.

<sup>363</sup> Artículo 56.3 del CTE.

<sup>364</sup> Artículo 56.4 inciso 1° del CTE

## TESIS DOCTORAL

### **5.3.6. Efectos frente a terceros**

La transacción no vinculará a terceros que no hayan participado en ella, sea que tengan la calidad de contribuyentes, responsables o sustitutos. Frente a ellos, la obligación tributaria quedará extinguida<sup>365</sup>.

La administración tributaria no se verá vinculada frente a terceros por las concesiones de carácter jurídico o de hecho que realice con miras a alcanzar un acuerdo transaccional.

Por tanto, los terceros sujetos pasivos no tendrán derecho a exigir de la administración tributaria las concesiones sobre puntos de derecho o de hecho que esta haya realizado en otros casos, incluso cuando se trate de acuerdos transaccionales alcanzados con el mismo sujeto pasivo, salvo que se trate de circunstancias plenamente idénticas o equivalentes.

Tampoco sentarán precedente en contra de la administración tributaria, sea en la vía administrativa o en la vía judicial. La transacción no implicará novación de la obligación<sup>366</sup>.

### **5.3.7. Impugnabilidad de los acuerdos transaccionales**

El acta transaccional que se levante del acuerdo, una vez suscrita por el contribuyente y la autoridad competente será definitiva, vinculante e inimpugnable en sede administrativa o judicial, por corresponder al ejercicio de la autonomía de la voluntad del sujeto pasivo. Es decir, manifiesta su propia conformidad con el

---

<sup>365</sup> Artículo 56.4 del CTE

<sup>366</sup> Artículo 56.4 inciso 3° del CTE

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

acuerdo y no le será posible luego dejarla sin efecto por medio de recurso alguno<sup>367</sup>.

Solo podrá anularse si se ha llegado a acuerdo de transacción en materias no contempladas en la norma.

### **5.3.8. Requisitos de la solicitud de transacción**

Se establece que la solicitud de transacción deberá cumplir con los mismos requisitos establecidos para presentar un reclamo tributario conforme al artículo 119 del CTE<sup>368</sup>.

### **5.3.9. La Transacción Extraprocesal (TE)**

#### **a) Procedencia de TE**

Ocurre cuando las obligaciones tributarias y los actos administrativos emanados de las facultades de la administración tributaria no estén siendo impugnación en sede judicial.

---

<sup>367</sup> Artículo 56.5 del CTE

<sup>368</sup> Estos requisitos de Reclamo, y ahora también de la solicitud transacción, serán los siguientes:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.
3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
4. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
5. La petición o pretensión concreta que se formule; y,
6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto. Artículo 119 del CTE.

## TESIS DOCTORAL

Por tanto, la transacción extraprocesal procederá cuando:

- i. Habiendo comenzado el proceso de determinación por parte del sujeto activo, esta no hubiere concluido con un acto administrativo contentivo de una obligación de dar,
- ii. Incluso durante la sustanciación de un reclamo administrativo<sup>369</sup>.
- iii. También en casos de obligaciones tributarias contenidas en actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados, que no hubiesen sido impugnados judicialmente.
- iv. Obligaciones tributarias que se encuentra en fase de ejecución coactiva. Hasta antes de verificarse el pago total<sup>370</sup>.

En los dos primeros casos (i) y (ii), se podrá transar sobre todos los aspectos previstos en el mencionado artículo 56.2 que define los aspectos transigibles en materia tributaria.

Pero en el caso (iii), se podrá transar únicamente respecto de facilidades y plazos para el pago, así como sobre la aplicación de medidas cautelares.

En el último caso (iv), no operará la suspensión de plazos que se encuentren en curso y se deberá incluir una declaración de compromiso de no enajenación de activos del sujeto pasivo que pudieren ser sujetos a la coactiva.

---

<sup>369</sup> En caso de que la solicitud de mediación que dará origen a la transacción se presente durante la sustanciación de un reclamo administrativo, se suspenderán los términos y plazos a partir de la presentación de la solicitud. Artículo 56.7 inciso final del CTE.

<sup>370</sup> No obstante, respecto de estas no podrán discutirse los hechos o normas que originaron la conformación de la base imponible, sino únicamente sobre las formas de cumplimiento de la obligación y eventuales facilidades que puedan acordarse para ello, incluyendo la imposición de medidas cautelares. Artículo 56.13 del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En caso de que el contribuyente ofertare realizar el pago inmediato del cien por ciento del capital, podrá acordarse incluso la remisión total de intereses, la reducción de la tasa de interés la que no podrá ser inferior a la tasa pasiva referencial fijada por el Banco Central del Ecuador.

### **b) Requisitos de la transacción extraprocesal<sup>371</sup>**

La transacción extraprocesal valdrá y surtirá efectos sólo si se instrumenta en un acta de mediación suscrita por un mediador calificado, de conformidad con lo establecido en la Ley de Arbitraje y Mediación.

Es importante mencionar que, para nosotros, la medicación como procedimiento es un MASC en sí mismo, que normalmente concluye con un acuerdo, acta, avenamiento o transacción, que permite poner fin a un conflicto. En el caso ecuatoriano, se regula en detalle la transacción extraprocesal como un producto de la medicación, y la transacción intrajudicial como producto de la conciliación.

El sujeto pasivo desee iniciar un proceso de mediación con el objeto alcanzar una transacción, debe presentar su solicitud directamente ante el centro de mediación o mediador calificado.

Por su parte la Administración no tendrá la obligación de llegar a un acuerdo transaccional. Pero sí tendrá la obligación de negociar de buena fe durante el proceso de mediación, con miras a alcanzar un acuerdo que prevenga un litigio y que agilice y/o facilite la recaudación.

---

<sup>371</sup> Artículo 56.8 del CTE.

## TESIS DOCTORAL

Se entregan además algunas pautas de cuál será la forma de negociar de la Administración. La entidad pública, con el apoyo de sus dependencias técnicas y legales, realizará un análisis costo - beneficio de proseguir con la controversia, considerando el costo en tiempo y recursos de un litigio, la expectativa de éxito de seguir tal litigio, y la conveniencia de resolver la controversia en la instancia más temprana posible.

Para evitar que los funcionarios sean reticentes a firmar un acta que posteriormente pueda implicar para ellos algún tipo de sanción. Se establece expresamente que: “La suscripción del acta de mediación y la emisión de los informes conforme a los incisos anteriores no generará responsabilidad civil o administrativa de los funcionarios de la entidad pública salvo en los casos de dolo o negligencia grave”<sup>372</sup>.

### **c) Efectos de la solicitud de mediación**

Si la obligación tributaria no ha sido impugnada en la vía judicial, la solicitud de mediación presentada tendrá por efecto la suspensión de todos los plazos de caducidad. Esta suspensión se mantendrá hasta que se alcance un acuerdo de mediación o se suscriba un acta de imposibilidad de acuerdo, de ser el caso.

Se contempla que, si la primera solicitud de mediación no culminare con un acuerdo, los sujetos pasivos podrán presentar nuevas solicitudes de mediación, mientras la obligación tributaria no haya sido impugnada. Pero estas nuevas solicitudes no suspenderán los plazos aplicables de caducidad<sup>373</sup>.

---

<sup>372</sup> Artículo 56.8 inciso final del CTE.

<sup>373</sup> Artículo 56.9 inciso segundo del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Nos parece excesiva esta posibilidad si la negociación ha sido llevada de buena fe, no se aprecian razones para estas nuevas opciones, salvo que se trate de nuevos antecedentes.

Tal vez el efecto más importante, sea que, una vez presentada la solicitud de mediación, se suspenderán los plazos para impugnar el acto administrativo en sede judicial o administrativa hasta que se pronuncie la autoridad si acepta entrar a un proceso de mediación o se dicte el acta de mediación o de imposibilidad según sea el caso<sup>374</sup>.

De esta forma, en caso de que no llegarse a un acuerdo de transacción, el sujeto pasivo podrá adoptar las vías legales para la discusión del acto administrativo.

### **d) Efectos del incumplimiento del acta de mediación**

E acta transaccional constituirá título de crédito suficiente para su ejecución. Lo que creemos es consecuencia de su carácter de equivalente jurisdiccional<sup>375</sup>.

### **e) Costos del proceso de mediación**

Los costos relacionados con el proceso de mediación y con la suscripción del acta de mediación serán asumidos por el solicitante<sup>376</sup>.

---

<sup>374</sup> Artículo 56.9 inciso tercero del CTE.

<sup>375</sup> Artículo 56.10 CTE.

<sup>376</sup> Artículo 56.11 CTE.

### **5.3.10. La Transacción Intraprocesal (TI)<sup>377</sup>**

#### **a) Materias que pueden ser objeto de TI<sup>378</sup>**

Se podrá recurrir a ella cuando las obligaciones tributarias estén siendo impugnadas judicialmente, ya sea:

- i. Impugnaciones a actos administrativos tributarios;
- ii. Acciones especiales, como las de excepciones a la coactiva.
- iii. Acción tendiente a la declaración de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas.
- iv. Cualesquier otras acciones judiciales de Competencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

#### **b) Momento en que procede la TI**

La transacción intraprocesal procederá durante la Audiencia Preliminar o Única, según el caso, siguiendo las reglas de la conciliación y transacción prescritas en el CTE y en el Código Orgánico General de Procesos<sup>379</sup>.

#### **c) Procedimiento de la TI<sup>380</sup>**

El CTE se limita a señalar que, en lo no previsto en él, la transacción intraprocesal se sujetará a las reglas previstas en el

---

<sup>377</sup> Regulada por el Parágrafo Tercero del artículo 56.12 a 56.16 del CTE. Agregados por la Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras La Pandemia Covid-19, publicada en el Registro Oficial, el 29 de Noviembre de 2021 fecha de consulta 26 de abril de 2022 en <https://www.sri.gob.ec/ley-organica-para-el-desarrollo-economico-y-sostenibilidad-fiscal-tras-la-pandemia-covid-19>

<sup>378</sup> Artículo 56.12 del CTE.

<sup>379</sup> Código Orgánico General de Procesos. Publicado en el Registro Oficial Suplemento 506 de 22-mayo de 2015. Fecha de consulta 24 de abril de 2022 Disponible en <https://www.telecomunicaciones.gob.ec/wp-content/uploads/2018/09/Codigo-Org%C3%A1nico-General-de-Procesos.pdf>

<sup>380</sup> Artículos 56.14 y 56.16 del CTE.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Código Orgánico General de Procesos, Código Orgánico de la Función Judicial, Ley de Mediación y Arbitraje y su Reglamento, en la parte en que dichas disposiciones no contradigan a las contenidas en este Código.

Lo que implica que el juez, solicita la conciliación disponga que la controversia se remita a un centro de mediación legalmente constituido.

Si el acuerdo de transacción es total, el proceso judicial concluirá. Y si la transacción es parcial, el juez continuará el proceso sobre aquella parte respecto de la cual subsista la controversia<sup>381</sup>.

Las Actas Transaccionales de las TE como TI, podrán ser ejecutadas desde el día siguiente a su suscripción, sin perjuicio de que prosiga la sustanciación del proceso administrativos o judiciales contenidos en el mismo acto administrativo u obligación tributaria respecto de posturas no conciliadas o que no fueron objeto de transacción<sup>382</sup>.

### **5.4. El desaparecido concordato tributario**

El profesor TROYA JARAMILLO<sup>383</sup>, nos recuerda que en Ecuador existió la figura del concordato tributario en el Código Fiscal del TROYA presentamos a continuación sus principales características:

- Tenía carácter transaccional diferente de la transacción prevista en el Código Civil.

---

<sup>381</sup> Título III, Capítulo I del Código Orgánico General de Procesos, artículos 233 y ss.

<sup>382</sup> Artículo 56.15 del CTE.

<sup>383</sup> TROYA JARAMILLO, J. V., “Las reclamaciones, consultas y recursos en la vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador”, ob. cit., pp. 30 y ss.

## TESIS DOCTORAL

- Consistía en un acto administrativo que exigía para su eficacia la adhesión del contribuyente.
- Debía versar exclusivamente sobre cuestiones de hecho de las que dependa la medida de la obligación tributaria; no puede referirse a asuntos de derecho.
- Servía para fijar la base de la liquidación de los impuestos y tendrá lugar cuando no se pueda establecer en forma cierta y determinada la obligación tributaria.
- Tenía una duración de tres años, a menos que se hubiere convenido por un tiempo menor.
- Era aplicable a todos los impuestos directos e indirectos, tanto nacionales como seccionales, excepto a los aduaneros.
- En cuanto a la oportunidad, podía celebrarse en cualquier tiempo antes de que el Tribunal Fiscal dictase sentencia.

El convenio tributario, a decir de este jurista, “sirvió para solucionar situaciones de hecho residuales, aquellas en que no era posible determinar la obligación tributaria acudiendo a métodos que podían estimarse ordinarios o normales”.

El profesor TROYA destaca que se le concibió como un sistema para solucionar situaciones puntuales, y, además, para establecer hasta por tres años un régimen para la determinación de las obligaciones tributarias a futuro. Incluso, se podía terminar una contienda judicial por medio de este convenio tributario.

El Código Tributario de 1975, no lo incluyó. Pero en 1993 se restituyó en la Ley de Régimen Tributario Interno. Pero fue derogado en el año de 1996.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 6. MÉXICO

#### 6.1. Constitucionalización de los MASC en México

Como ocurre en otros países de la región, se reconoce en México una larga trayectoria en la utilización de mecanismos alternativos de solución de conflictos, destacando su uso en temas laborales y de defensa del consumidor. En este sentido NAVA GONZÁLEZ y BRECEDA PÉREZ<sup>384</sup> sostienen que la incorporación del uso de los MASC en el Poder Judicial de los estados tuvo su origen en el estado de Quintana Roo en 1997, cuando se publicó la Ley de Justicia Alternativa y en consecuencia se creó el primer Centro de Asistencia Jurídica, cuyo objetivo era que los particulares resolvieran sus controversias de carácter jurídico de naturaleza exclusivamente privada; y que sirvió de ejemplo para muchos otros estados siguieran implementaran leyes de justicia alternativa creando instituciones dentro del Poder Judicial para ofrecer servicios de mediación y conciliación.

A pesar de estos antecedentes y los esfuerzos legislativos de los diferentes estados por incorporar el uso de los MASC en la solución de controversias, los autores señalan que “estos mecanismos no lograron consolidarse de la forma esperada”<sup>385</sup>.

El año 2008 se reforma el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>386</sup>, conocida como la

---

<sup>384</sup> W. NAVA GONZÁLEZ; J. A. BRECEDA PÉREZ, «Mecanismos alternativos de resolución de conflictos: un acceso a la justicia consagrado como derecho humano en la Constitución mexicana», *Cuestiones constitucionales*, 37, 2017, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pp. 204.

<sup>385</sup> *Ibid.*, p. 205.

<sup>386</sup> Artículo 17 Párrafo 4, modificado como aparece en el texto por Reforma Constitucional publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 18 de junio de 2008.

TESIS DOCTORAL

“Constitución Federal” (CFEUM), estableciendo por primera vez expresamente el mandato de que las leyes promuevan su utilización:

Artículo 17 párrafo 5 de la CFEUM: **“Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial”**<sup>387</sup>. (El destacado es nuestro).

Como es de suponer, esta reforma significó un gran impulso para el desarrollo de los MASC en México, dado que pasaron a formar parte de los derechos humanos reconocidos por la CFEUM al encontrarse el artículo 17 dentro del Capítulo I del Título Primero. “De los Derechos Humanos y sus Garantías”.

En este sentido LANDERO afirma que *“el citado artículo 17, (...), va más allá y además de garantizar el acceso a los tribunales previamente establecidos, reconoce, como derecho humano la posibilidad de que los conflictos también se puedan resolver mediante los mecanismos alternativos de solución de controversias, siempre y cuando estén previstos por la ley”*<sup>388</sup>.

Además, la reforma del año 2008 al artículo 17, consideraba un artículo segundo transitorio, que estableció un plazo de ocho años,

---

<sup>387</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 1917, fecha de consulta 15 abril 2022, en <https://mexico.justia.com/federales/constitucion-politica-de-los-estados-unidos-mexicanos/titulo-primer/capitulo-i/>.

<sup>388</sup> En el mismo sentido, sobre los mecanismos alternativos de solución de controversias como derechos humanos, con especial referencia al Estado Mexicano, véase LANDERO, E. C., “Los mecanismos alternativos de solución de controversias como derecho humano”, *Barataria. Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales*, 17, 2014, p. 85, fecha de consulta 15 febrero 2022, en <https://revistabarataria.es/web/index.php/rb/article/view/57>.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

desde su publicación para su implementación, lo que, en palabras de NAVA GONZÁLEZ y BRECEDA PÉREZ:

*“provocó que prácticamente todos los estados de la República mexicana incorporaran ADR, a través de sus poderes judiciales locales, para la solución de conflictos familiares, civiles, mercantiles e incluso penales, cimentando así una verdadera política pública a favor de los mecanismos alternos de solución de conflictos”*<sup>389</sup>.

Para ARROYO REYES, el artículo 17 de la CFEUM consagra finalmente, el *derecho de acceso a la justicia alternativa* como una vía paralela la justicia ordinaria<sup>390</sup>.

Sin embargo, el impulso de la implementación de los MASC en materia tributaria tardaría un poco más en llegar, como ser verá a continuación.

### **6.2. Los Acuerdos Conclusivos**

Los Acuerdos Conclusivos serían la primera manifestación de aplicación de los MASC en el ámbito tributario mexicano. Introducidos en el año 2014, se trata de una institución jurídica utilizada para prevenir los conflictos entre los contribuyentes y la Administración en la etapa de comprobación de los tributos (administrativa) de naturaleza extrajudicial. Estos acuerdos son

---

<sup>389</sup> NAVA GONZÁLEZ, W. Y OTROS, “Mecanismos alternativos de resolución de conflictos”, ob. cit., p. 205.

<sup>390</sup> ARROYO REYES, N. T., “Constitucionalización de la Justicia Alternativa en México y sus efectos en materia tributaria”, *Mundo Jurídico UDLA*, vol. 2, 1, 2017, p. 5, fecha de consulta 15 abril 2022, en <https://www.uniamazonia.edu.co/revistas/index.php/mundo-juridico/article/view/687>.

TESIS DOCTORAL

considerados por la doctrina como una especie de mediación administrativa<sup>391</sup>.

La particularidad que poseen es que interviene en ellos como mediador entre las partes la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión. Creado con el objeto de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece<sup>392</sup>.

En los “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, (Lineamientos de la PRODECON), se definen los Acuerdo Conclusivos como un “Medio alternativo de solución de diferendos en los procedimientos de comprobación, regulado por los artículos 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación”<sup>393</sup>.

---

<sup>391</sup> *Ibid.*

<sup>392</sup> Artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006. Fecha de consulta 14 de abril de 2022 en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>

<sup>393</sup> Artículo 1 de los “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”. DOF: 27/05/2014. Fecha de consulta 14 de abril de 2022 en [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5346142&fecha=27/05/2014](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5346142&fecha=27/05/2014)

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En estos Lineamientos se establece expresamente “que los acuerdos son un medio alternativo para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal”<sup>394</sup>.

### **6.2.1. Consagración normativa**

Con la reforma de 2021 al Código Fiscal de la Federación (CFF) se dedicó a los Acuerdos conclusivos el Capítulo II del Título Tercero del CFF, que lleva por nombre “De los Acuerdos Conclusivos”, desarrollado en los artículos 69-C al 69-H.

Por su parte, el procedimiento y la intervención de la PRODECON, en los acuerdos conclusivos se encuentran regulados por el nuevo Capítulo X, artículos 96 a 197 de los “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”.

### **6.2.2. Procedencia y plazo para solicitar los acuerdos conclusivos**

Los Acuerdos procederán cuando los contribuyentes estén siendo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Administración<sup>395</sup>, es decir, cuando se lleve adelante actos tendientes a verificar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, y éste no esté de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en las actas que se levanten, oficios de observaciones o en la resolución provisional, cuando puedan entrañar el incumplimiento

---

<sup>394</sup> Artículo 96 párrafo 3 de los Lineamientos de la PRODECON.

<sup>395</sup> Contempladas en el artículo 42, fracciones II, III o IX del CFF.

## TESIS DOCTORAL

de las disposiciones fiscales. Solo en esos casos los contribuyentes podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo<sup>396</sup>.

En este sentido, ARROYO REYES considera que no puede iniciarse un procedimiento de acuerdo consultivo por cuestiones relativas a los elementos esenciales de los tributos, solo por cuestiones de hecho u omisiones que se pudieran dar dentro del procedimiento de comprobación, de lo contrario se atentaría contra el principio de reserva legal<sup>397</sup>.

Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, durante el ejercicio de facultades de comprobación y hasta los veinte días siguientes desde que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso, siempre que la autoridad haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

Los Acuerdos conclusivos podrán versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados en las actas, oficios o resoluciones mencionados, y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse<sup>398</sup>.

### **6.2.3. Principios del procedimiento**

EL CFF establece que el contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo deberá tramitar a través de la PRODECON.<sup>399</sup>

---

<sup>396</sup> Artículo 69-C párrafo primero del CFF.

<sup>397</sup> Para este autor los elementos esenciales de los tributos son: El hecho imponible u objeto, el sujeto, la base gravable y las tarifas (tasas). ARROYO REYES, N. T., "Constitucionalización de la Justicia Alternativa en México y sus efectos en materia tributaria", ob. cit., p. 8.

<sup>398</sup> Artículo 69-C párrafo segundo del CFF

<sup>399</sup> Véase artículo 69-D del CFF, y Sección segunda del Capítulo X de los Lineamientos de la PRODECON.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Los Lineamientos de la PRODECON establecen que este procedimiento se rige por los siguientes principios<sup>400</sup>:

- a) Flexibilidad
- b) Celeridad e inmediatez
- c) Carencia de formalismos
- d) Buena fe, ya que presupone la “voluntad auténtica de las partes” con la finalidad de buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo.
- e) Transparencia
- f) No adversarial

### **6.2.4. El rol mediador de la PRODECON**

La PRODECON intervendrá en todo momento para cuidar que el procedimiento se desarrolle de manera transparente y se cumplan las normas jurídicas aplicables en lo relativo a los derechos de los contribuyentes; actuará por tanto como intermediaria entre la autoridad y el contribuyente, facilitadora y testigo para la adopción del acuerdo. En resumidas cuentas, como un Mediador<sup>401</sup>.

### **6.2.5. Tramitación de la solicitud**

El escrito inicial debe señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los que no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, pudiendo adjuntar la documentación que considere necesaria.

---

<sup>400</sup> Ver artículo 98 de los Lineamientos de la PRODECON.

<sup>401</sup> Ver artículo 98 párrafo segundo de los Lineamientos de la PRODECON.

## TESIS DOCTORAL

Recibida la solicitud, la PRODECON requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo<sup>402</sup>.

La PRODECON una vez recibida la respuesta de la autoridad fiscal, tendrá un plazo de veinte días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes<sup>403</sup>.

Como medida para mejor resolver para la adopción del Acuerdo, la PRODECON podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento el acuerdo entre autoridad y contribuyente. Creemos que es en esta actividad donde mejor se despliega la calidad de mediador de la PRODECON.

Los plazos señalados parecen muy acotados, más aún si se adoptan medidas para mejor resolver. Por tanto, en virtud del principio de flexibilidad que rige el procedimiento entendemos que son referenciales y puede ser ampliados dentro de los 12 meses como límite máximo considerados en el artículo 97 de los Lineamientos de la PRODECON.

---

<sup>402</sup> Artículo 69-D del CFF.

<sup>403</sup> Artículo 69-E del CFF. Sin embargo, se debe considerar que el artículo 97 párrafo 3 de los Lineamientos de la PRODECON establecen que: “El procedimiento del Acuerdo Conclusivo no deberá exceder en su tramitación de un plazo de **doce meses**, contado a partir de que se tenga por presentada la solicitud de adopción respectiva”. (el destacado es nuestro).

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **6.2.6. Efectos del Acuerdo**

Si el procedimiento concluye con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente, la autoridad revisora y la PRODECON.

El principal efecto es que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, salvo que se demuestre que se trató de hechos falsos<sup>404</sup>.

Los acuerdos sólo surtirán efectos entre las partes y no generarán precedentes<sup>405</sup>.

Por otra parte, el contribuyente que haya suscrito un acuerdo tendrá derecho, por única vez a una reducción del 100% de las multas que pudieran derivarse de la comprobación<sup>406</sup>.

### **6.2.7. Revisión del Acuerdo**

Se establece que en contra de los acuerdos conclusivos suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno, y que los hechos u omisiones que fueron materia del acuerdo serán incontrovertibles<sup>407</sup>.

## **6.3. Régimen de Consultas a la Administración**

Dentro de los mecanismos preventivos de conflictos tributarios en etapa administrativa en México a continuación nos referiremos a dos mecanismos, las consultas vinculantes a la Administración y las

---

<sup>404</sup> Artículo 69-H párrafo segundo del CFF.

<sup>405</sup> Artículo 69-H párrafo primero del CFF.

<sup>406</sup> Artículo 69-G del CFF.

<sup>407</sup> Artículo 69-H párrafo primero del CFF.

## TESIS DOCTORAL

consultas sobre precios de transferencia, presentes también en otros sistemas pero con algunas diferencias notables.

### **6.3.1. Las consultas vinculantes a la Administración**

El CFF en su artículo 34 dentro del Capítulo I del Título Tercero. Establece que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

#### **a) Oportunidad para efectuar la consulta**

La consulta debe formularse por el interesado antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

Esto es una particularidad del caso mexicano, pues al tenor de lo señalado, no se requiere que sea antes de realizar las operaciones, como ocurre en los otros casos estudiados<sup>408</sup>.

En cuanto al contribuyente consultante, se establece que las respuestas a las consultas a que se refiere este artículo (34 del CFF) no serán obligatorias, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las que se les apliquen los criterios contenidos en dichas respuestas<sup>409</sup>.

---

<sup>408</sup> Artículo 34 párrafo 2 del CFF.

<sup>409</sup> Artículo 34 párrafo 4 del CFF.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **b) Plazo para responder las consultas.**

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados desde la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

### **c) Efectos de las respuestas de la Administración<sup>410</sup>**

Además, las respuestas serán vinculantes para la autoridad, quedando obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
- II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
- III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

En contrapartida, se establece que la autoridad no quedará vinculada por su respuesta cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable<sup>411</sup>.

### **d) Publicidad**

---

<sup>410</sup> Artículo 34 párrafo 2 del CFF.

<sup>411</sup> Artículo 34 párrafo 3 del CFF.

## TESIS DOCTORAL

El Servicio de Administración Tributaria (SAT), publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, y deberá cumplir con las obligaciones de reserva de la información proporcionada por el contribuyente en su presentación<sup>412</sup>.

### **6.3.2. Las consultas sobre precios de transferencia en México**

Siguiendo con la tendencia mundial de incorporar normas en el sistema tributario de los distintos países en los últimos años a nivel mundial, impulsadas por acuerdos y recomendaciones de buenas prácticas de la OCDE es el de la determinación de los Precios de Transferencia. México forma parte de este organismo desde 1994 y ha incorporado estas instrucciones en su normativa interna<sup>413</sup>.

---

<sup>412</sup> Artículo 69 párrafo primero del CFF. Establece la obligación de reserva de la información suministrada por los contribuyentes en sus presentaciones, lo que será aplicable a las dos formas de consulta que estudiaremos en este apartado, por lo que se reproduce a continuación la parte pertinente: “El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento”.

<sup>413</sup> Habitualmente, siguiendo las directrices de la OCDE, se acuerda una metodología de valoración y se entregan referencias comparables, además se establecen posibles variables de ajuste e incluso la posibilidad de dejarlos sin efecto cuando las condiciones de mercado varíen significativamente. Estas indicaciones se

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

México no ha sido la excepción, y el Código Fiscal Federal contempla un mecanismo de fijación de los precios de las operaciones entre partes relacionadas. Pero, como veremos, la técnica jurídica utilizada para llegar a fijar los precios de transferencia difiere de lo mencionado *supra* para Argentina, o que veremos más adelante en Venezuela o España y otros países de la región.

Como es sabido, los Acuerdos Anticipados sobre Precios de Transferencia o APA (*Advanced Price Agreement*), son acuerdos entre contribuyentes y administraciones tributarias mediante los cuales se acuerda anticipadamente los valores o precios a los que se realizarán determinadas operaciones entre compañías, usualmente relacionadas entre sí, durante un periodo de tiempo determinado, normalmente tres años. Pudiendo ser unilaterales o bilaterales cuando intervienen más de una administración tributaria<sup>414</sup>.

Sin embargo, en el caso de México, se regula en el CFF artículo 34-A dentro del Capítulo I del Título Tercero, dedicado a Las

---

encuentran contendidas en las “Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales”, las que por remisión del artículo 179 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta serían fuentes de interpretación del derecho tributario interno mexicano. “Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México”

<sup>414</sup> Establecer mecanismos de fijación de los precios de transferencia entre partes relacionadas, sea mediante un acuerdo (APA) u otra forma de acto de la autoridad, evidentemente conllevan una serie de beneficios para ambas partes, en cuanto a facilitar la determinación o valoración de los precios dentro de la etapa de comprobación de las obligaciones tributarias y entregan seguridad jurídica previniendo eventuales conflictos en etapas previas administrativas, incluso antes de que se realicen las operaciones.

## TESIS DOCTORAL

Facultades de las Autoridades Fiscales, como una consulta que será respondida mediante una resolución de la Autoridad Tributaria.

Concretamente el artículo 34-A faculta a la autoridad fiscal<sup>415</sup> para resolver las consultas que presenten los contribuyentes interesados, relacionadas con la metodología utilizada en la determinación del precio o monto de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas<sup>416</sup>, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente.

Estas resoluciones también podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que México tenga suscrito un tratado para evitar la doble tributación<sup>417</sup>.

EL CFF no se explaya en cuanto a la forma de la consulta ni entrega detalles acerca de cuáles serían los datos e información que debe presentar el contribuyente. Esa información se publica por la Administración, a través de las Reglas contenidas en las Resoluciones Misceláneas fiscales, y que abordan diferentes temas de la gestión de los tributos<sup>418</sup>.

---

<sup>415</sup> En este caso a la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia (ACFPT)

<sup>416</sup> Relacionada en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

<sup>417</sup> Artículo 34-A del CFF, al igual que en el caso de Argentina, ya analizado, en este caso se trataría de un procedimiento amistoso, del que resulta un acuerdo bilateral, pero el cual la normativa mexicana traduce igualmente en el orden interno a una Resolución.

<sup>418</sup> En cuanto a los antecedentes para presentar la solicitud anticipada de resolución sobre precios de transferencia, véase la Regla I.2.12.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal. Modificada por QUINTA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014. Publicada en el Diario Oficial el 16 de octubre de 2014. Consultas en materia de precios de transferencia. Para los efectos del artículo 34-A del CFF. “la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la ACFPT, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

---

I. Información general: a) El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave en el RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de: 1. El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional. 2. Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, (...) 3. Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente. 4. Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente. b) Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo. c) Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero (...) d) Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero. e) Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último. f) Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero, relacionadas con él. II. Información específica: a) Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas la información siguiente: 1. Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asume cada una de dichas personas. 2. El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.(...) b) Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el artículo 179, tercer párrafo de la Ley del ISR. c) Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutive de tales resoluciones. d) La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del CFF, que sea requerida por la autoridad. CFF 34-A, LISR 179.” “Diario Oficial de la Federación”, fecha de consulta 17 abril 2022, en [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5364259&fecha=16/10/2014](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5364259&fecha=16/10/2014).

TESIS DOCTORAL

**a) Las Resoluciones en respuesta a consultas sobre precios de transferencia (RAPT).**

Recibida la consulta del contribuyente, analizará la información y si así lo estima pertinente procederá a dictar la resolución administrativa pertinente. No se establece un procedimiento de audiencia al contribuyente o de “negociación”. Sin embargo, entendemos que la autoridad podrá solicitar la información adicional que sea necesaria, en virtud de sus facultades generales.

En cuanto al plazo para resolver, de acuerdo con el artículo 37 del CFF, como regla general, las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses. Sin embargo, se establece que el plazo para resolver las consultas anticipadas sobre precios de transferencia, a que hace referencia el artículo 34-A, será de ocho meses.

Después del plazo de ocho meses, contados desde que se recibió la solicitud, o desde que entregaron los antecedentes adicionales solicitados por la Administración. El interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente para efectos de interponer los medios de defensa que estime pertinentes, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta sea dictada<sup>419</sup>.

En cuanto a la forma de la resolución, el artículo 34-A no indica nada en particular, por lo cual entendemos que son aplicables las normas del artículo 38 del CFF en cuanto a los requisitos que

---

<sup>419</sup> Artículo 37 párrafos 1 y 3 del CFF.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

deben cumplir los actos administrativos que se daban notificar a los contribuyentes<sup>420</sup>.

### **b) Efectos de la Resolución**

Conforme al artículo 34-A del CFF, las resoluciones que se emitan en los términos analizados podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que fueron solicitadas, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten.

La vigencia incluso podrá ser mayor cuando la resolución derive de un acuerdo en un procedimiento amistoso, con las autoridades de otro país contemplado en un tratado internacional del que México sea parte<sup>421</sup>.

Por otra parte, en el párrafo tercero del artículo estudiado, se establece una norma bastante particular, y que agrega bastante incertidumbre en cuanto a sus efectos:

*La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de*

---

<sup>420</sup> Artículo 38 del CFF: “Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos: I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios. II. Señalar la autoridad que lo emite. III. Señalar lugar y fecha de emisión. IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. V. Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa. VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

<sup>421</sup> Artículo 34-A párrafo 2 del CFF.

## TESIS DOCTORAL

*contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables*<sup>422</sup>.

En este caso, aunque la norma no lo dice, entendemos que esas condiciones y requisitos deben ser muy precisos y quedar expresados con claridad en la misma resolución, y el plazo para poder cumplirlas pues lo normal es que las resoluciones produzcan sus efectos una vez notificadas, pero en este caso, surge la duda de si la entrada en vigencia queda suspendida hasta el cumplimiento de las condiciones impuestas o es más bien una condición resolutoria de los derechos que ella pudieran emanar.

Nos parece que no debiera condicionarse *la validez* de las resoluciones, salvo casos de falsedad u ocultamiento de información, y que lo más lógico hubiera sido no emitir la Resolución hasta no tener la certeza de que *las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables*. Pues si eso no ha quedado establecido, no se parecía cómo se pudo haber dictado la resolución cuya validez se condiciona<sup>423</sup>.

### **c) Revisión**

Como la Resolución será la respuesta a una consulta, tendrá carácter vinculante para la Administración y para el contribuyente,

---

<sup>422</sup> Artículo 34-A párrafo 3 del CFF.

<sup>423</sup> Una vez emitida la Resolución, lo que se ha utilizado en otros países, como Argentina o Venezuela, con ocasión de los APA, es que se puede dejar sin efecto por la autoridad cuando se compruebe que no se está dando cumplimiento a ella, o se detecta falsedad en la información, incluso se permite al interesado solicitar que se deje sin efecto cuando las condiciones de mercado la hubieran hecho inaplicable.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

pero podrán ser impugnadas por el contribuyente a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables<sup>424</sup>.

En el caso de la Administración, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales<sup>425</sup>.

### d) Naturaleza jurídica

Pese a que se ha denominado a la normativa sobre precios de transferencias como APA's, de amplio desarrollo normativo y doctrinario. Las opiniones más calificadas han identificado que no se trataría de *acuerdos* sino de resoluciones administrativas<sup>426</sup>.

Para nosotros, se trataría de actos administrativos emitidos por la autoridad tributaria, resoluciones en respuesta a consultas de los contribuyentes, que fijan un régimen y metodología de determinación, de precios de transferencia en personas relacionadas durante un

---

<sup>424</sup> A diferencia de las consultas reguladas en el artículo 34 párrafos 3 y 4 del CFF, las cuales son vinculantes solo para la administración y para el contribuyente.

34 párrafos 3 y 4 del CFF “La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas **a que se refiere este artículo** no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.” (el destacado es nuestro). Dado que esas normas no serían aplicables al artículo 34-A y ss., del CFF.

<sup>425</sup> Artículo 36 del CFF.

<sup>426</sup> GÓMEZ COTERO, J. DE J., “Los precios de transferencia frente al fenómeno de la Globalización. Análisis de su problemática jurídica y su regulación comparativa en los ordenamientos de México y España”, 2017, del País Vasco, Ciudad de México, pp. 167 y ss, fecha de consulta 16 abril 2022, en <https://addi.ehu.es/handle/10810/22986>.

## TESIS DOCTORAL

periodo de tiempo determinado. No son de carácter transaccional, no existe negociación propiamente tal y no son el fruto de un *acuerdo* entre partes.

En cuanto MASC, se trataría más bien de un mecanismo administrativo de carácter preventivo de conflictos entre contribuyente y administración.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 7. PERÚ

En el caso peruano, no existe hasta el momento incorporación de mecanismos alternativos para resolver controversias administrativas o judiciales entre los contribuyentes y la Administración.

No se ha implementado hasta el momento algún procedimiento, de negociación, mediación, conciliación o arbitraje funcionando en la normativa tributaria, a pesar de los avances que ha existido en la utilización de estos mecanismos en otras áreas del derecho, como ocurre en otros países de la región.

Ello a pesar de que existiría una conflictividad tributaria en alza, y un proceso de reclamación que encadena una etapa contenciosa administrada con Apelación, seguida de una etapa judicial (en doble instancia) y la posibilidad casación ante los tribunales superiores, que extienden significativamente los plazos de revisión para los contribuyentes<sup>427</sup>.

---

<sup>427</sup> A modo de referencia sobre la duración de las causas tributarias en Perú, RUÍZ COLMENARES, basándose en un estudio presentado por Zuzunaga, Assereto & Zegarra, en conferencia realizada en Lima, 4 de noviembre de 2020. Resume los datos de la duración promedio de las causas tributarias en Perú de la siguiente forma: “para el caso de los contribuyentes pequeños y medianos, el proceso tributario incluyendo Sunat, Tribunal Fiscal y Poder Judicial (primera instancia) dura, en promedio, 6 años y 6 meses con la posibilidad de, en caso de llegar a última instancia, durar 9 años y 6 meses. Por otro lado, también se puede inferir que, para el caso de principales contribuyentes, el proceso tributario incluyendo Sunat, Tribunal Fiscal y Poder Judicial (primera instancia) dura, en promedio, 7 años y 10 meses con la posibilidad de, en caso llegar a última instancia, durar en promedio 11 años y 9 meses. A partir de estos datos, se puede comprobar que los procesos tributarios en el Perú son de larga duración. Ello contrasta con el tiempo de duración de un proceso arbitral en el Perú, el cual dura casi en el 70% de los casos, un tiempo de 6 meses a 1 año” RUÍZ COLMENARES, J., “¿Cuáles son los desafíos en el diseño del arbitraje tributario en el Perú?”, *IUS360.com*, 2021, fecha de consulta 18 abril 2022, en <https://estudioruizcolmenares.blogspot.com/2020/12/cualeson-los-desafios-en-el-diseno-del.html>.

## TESIS DOCTORAL

Sin embargo, en el caso peruano encontramos algunos mecanismos administrativos de carácter preventivo, además de una mención a la justicia arbitral en la Constitución que ha impulsado a la doctrina a hacer propuestas en este sentido y que justifican una revisión en este apartado.

### 7.1. Constitucionalización de los MASC en Perú

La dedica el Capítulo VII artículos 138 a 149 a desarrollar las instituciones y principios que conforman el Poder Judicial.

Entre estas normas, el artículo 138 de la CPP establece que la administración de justicia es expresión de la soberanía y se ejerce a través del poder judicial con arreglo a la Constitución y a la Ley. Por su parte el artículo 139 establece los principios y derechos de la función jurisdiccional. En el N°1 de este artículo se consagran los principios de unidad y exclusividad de la función jurisdiccional con una importante excepción:

“Artículo 139°. - Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional.

No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, **con excepción de la militar y la arbitral.**

No hay proceso judicial por comisión o delegación”<sup>428</sup>.

(El destacado es nuestro)

---

<sup>428</sup> “Constitución Política del Perú”, fecha de consulta 18 abril 2022, en <https://www.gob.pe/institucion/presidencia/informes-publicaciones/196158-constitucion-politica-del-peru>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Pese a esta referencia expresa al arbitraje, como una excepción que hace el constituyente a los principios de unidad y exclusividad, no se ha avanzado en sistemas de arbitraje en materia tributaria, pero ha permitido a buena parte de la doctrina, construir propuestas en este sentido, considerando que el amparo de la norma señalada facilitaría la adopción de este mecanismo alternativo de solución de conflictos por sobre otros.

En este sentido, MANRIQUE CERVANTES, analiza las normas constitucionales referidas al principio de legalidad y el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, y la norma del artículo 139 citado previamente sobre la función jurisdiccional, y concluye que a nivel constitucional no hay impedimento para la implementación del arbitraje tributario. “Hemos visto que ninguno de los artículos referidos a tributación y arbitraje lo prohíbe”<sup>429</sup>.

En sentido similar, DELGADO RATTO sostiene que no existe impedimento jurídico constitucional para implementar el arbitraje de controversias tributarias, con la prevención de que la jurisdicción tributaria sea regulada por ley. Sin embargo, la autora reconoce que con la legislación actual sería imposible, debido al principio de vinculación positiva de la Administración, y sería necesario modificar las leyes que regulan las facultades de la Administración y el arbitraje en Perú, pero superados esos obstáculos no habría inconvenientes a nivel constitucional<sup>430</sup>.

---

<sup>429</sup> Véase MANRIQUE CERVANTES, J. A., “El Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú”, ob. cit., pp. 46 y 47.

<sup>430</sup> Delgado Ratto concluye: “Por lo tanto, y atendiendo al principio de vinculación positiva a la ley de la actuación administrativa, podemos concluir que en la actualidad la Administración Tributaria peruana carece de la habilitación legal correspondiente que permita sujetarse a un procedimiento arbitral respecto de controversias tributarias, en la medida en que la ley, en este caso el Código Tributario, establece el recurso de reclamación para la resolución de controversias tributarias en primera instancia, en el marco del procedimiento contencioso administrativo. Sin embargo, el problema se presenta solo en el plano de la

## 7.2. Las consultas a la Administración

En Perú, al igual que en otros países de la región, los contribuyentes tienen el derecho a realizar consultas particulares a la Administración para obtener orientación sobre sus obligaciones tributarias. Este derecho se encuentra establecido en el artículo 92 letra i) del Título V sobre “Derechos de los Administrados” del Código Tributario, y su regulación se encuentra en el artículo 95-A del mismo Código y en el Decreto Supremo N°253 de 2015.

Hasta la Ley N° 30296 de 2014<sup>431</sup>, no existía un sistema de consulta para los particulares a la administración. Solo se contemplaba el sistema de consultas institucionales<sup>432</sup> que podían

---

habilitación legal, pues a nivel constitucional, como hemos visto, la posibilidad de su aplicación existe.” DELGADO RATTO, C., “El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria en el Perú”, en *Libro homenaje Facultad de Derecho*, Universidad de Lima, Lima, 2006, p. 119, fecha de consulta 19 abril 2022, en <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/5536>.

<sup>431</sup> Ley N° 30296, publicada el 31 de diciembre de 2014

<sup>432</sup> Reguladas por los artículos 93 a 95 del CTP de la siguiente forma: “Artículo 93°.- CONSULTAS INSTITUCIONALES Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo. Artículo 94°.- PROCEDIMIENTO DE CONSULTAS Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria. Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial. El plazo a que se refiere el primer párrafo del presente artículo no se aplicará en aquellos casos en que para la absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria. El procedimiento para la atención de las consultas escritas, incluyendo otras excepciones al plazo fijado en el primer párrafo del presente artículo, será establecido mediante Decreto Supremo. Artículo 95°.- DEFICIENCIA O FALTA DE PRECISION NORMATIVA En los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

realizar asociaciones gremiales, empresariales y otras entidades del sector público, pero no los particulares.

Como se puede apreciar, la posibilidad que tenía un particular en influir en las instituciones que podían realizar consultas institucionales era, evidentemente, muy limitada y no constituía un medio de prevenir conflictos al alcance de todos los contribuyentes.

### **7.2.1. Características de las consultas particulares<sup>433</sup>**

#### **a) Regulación**

El nuevo artículo 95°-A del CTP incorporado por la Ley N° 30296 de 2014, y reglamentado por el Decreto Supremo N°253 de 2015, establece que deudor tributario que tenga un interés legítimo y directo, podrá consultar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta.

También podrá efectuarse esta consulta sobre procedimientos aduaneros, respecto de aquellos que no se haya iniciado el trámite del manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías.

---

contiene el artículo anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

<sup>433</sup> Artículo 95°-A del CTP.

## b) Presentación

La consulta será presentada en la forma, plazo y condiciones que se establezca mediante decreto supremo<sup>434</sup>; debiendo ser devuelta al interesado si no se cumple con lo señalado o se encuentre en los supuestos de exclusión que establezca el mismo decreto supremo<sup>435</sup>.

En cuanto al plazo de presentación, no es muy clara la redacción de la norma, limitándose a señalar que:

“La consulta particular se presenta a la SUNAT en forma escrita, sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario, **vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta** o, tratándose de procedimientos aduaneros, respecto de aquellos en los que no se haya iniciado el trámite de

---

<sup>434</sup> Decreto Supremo N°253 de 2015. En su artículo 3° párrafo 3.2 establece los requisitos del escrito: “3.2 El escrito por medio del cual se realiza la consulta particular debe contener, como mínimo, la siguiente información: a) Datos del consultante: – Nombre y apellidos o denominación o razón social. – Número de RUC. El consultante no obligado para inscribirse en el RUC consigna el número de registro o identificación ante la administración tributaria de su país o, en su caso, carné de extranjería o pasaporte u otro documento que lo identifique en el país. – Domicilio para la notificación de la respuesta, tratándose del consultante no obligado a inscribirse en el RUC. – Nombres y apellidos del representante legal, así como número de RUC o del documento de identidad, según corresponda. (...). b) Descripción del hecho o situación concreta que origina la consulta planteada. Lo señalado en el párrafo anterior incluye los antecedentes, formas o estructuras jurídicas de los que dependa o a los que esté asociado el tratamiento del caso planteado y demás circunstancias necesarias para el análisis de la consulta. c) Firma del consultante o de su representante legal. 3.3 Al escrito por medio del cual se realiza la consulta particular se debe adjuntar: a) La documentación que acredite cualquiera de las condiciones a que se refiere el artículo 8°, distinta de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o declaraciones mensuales presentadas a la SUNAT. b) Copia legalizada ante notario público o ante el fedatario de la SUNAT del poder notarial inscrito en los Registros Públicos, cuando el representante legal que figura en el escrito es distinto del acreditado en el RUC, o si el consultante no se encuentra obligado a inscribirse en dicho registro”.

<sup>435</sup> Ver artículo 4° del Decreto Supremo N°253 de 2015.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías”<sup>436</sup>. (El destacado es nuestro).

Lo cual lleva a preguntarse cuándo nace la obligación tributaria según la legislación peruana. En tal sentido, el artículo 2° del CTP establece que *“La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”*.

Por lo tanto, entenderemos que la consulta particular debe presentarse antes de realizar las operaciones afectas que serán objeto de consulta.

Se agrega que la presentación de una consulta no eximirá del cumplimiento de las obligaciones tributarias ni interrumpirá los plazos establecidos para dicho efecto<sup>437</sup>.

### **c) Efectos de la contestación**

La SUNAT se abstendrá de responder a consultas particulares cuando el hecho o la situación que son materia de consulta se encuentren incluidas en un procedimiento de fiscalización o impugnación en la vía administrativa o judicial, aunque sea referido a otro deudor tributario, según lo establezca el decreto supremo<sup>438</sup>.

También será rechazada la consulta particular si los hechos o las situaciones materia de consulta han sido materia de una opinión sobre una consulta institucional previamente, conforme al artículo 93° del Código<sup>439</sup>.

---

<sup>436</sup> Artículo 95°-A del CTP

<sup>437</sup> Artículo 95-A párrafo sexto del CTP.

<sup>438</sup> Artículo 95-A párrafo tercero del CTP.

<sup>439</sup> Artículo 95-A párrafo segundo del CTP.

## TESIS DOCTORAL

La contestación de la autoridad a la consulta tendrá efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT, pero exclusivamente respecto del contribuyente consultante.

La vinculación a la consulta es relativa, pues se mantendrá mientras, a criterio de la SUNAT, no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable, se mantengan los antecedentes o circunstancias del caso consultado, una variable no contemplada no determine que el sentido de la respuesta haya debido ser diferente; o los hechos materia de consulta no correspondan a actos simulados o a supuestos de elusión de normas tributarias<sup>440</sup>.

### **d) Impugnación**

No procederá recurso alguno contra la contestación de la consulta. Sin perjuicio de las acciones que procedan en contra de los actos administrativos que se dicten en aplicación de ellas<sup>441</sup>.

### **e) Naturaleza jurídica**

Para nosotros la naturaleza jurídica de las consultas vinculantes, al igual que en otros casos analizados, es la de un acto administrativo de la SUNAT en el ejercicio de sus facultades de interpretación de la Ley tributaria, con efectos particulares, y esencialmente revocable.

No apreciamos en este procedimiento elementos de negociación o transacción que permitan calificarlo como un MASC resolutivo o

---

<sup>440</sup> Artículo 95-A párrafo quinto del CTP.

<sup>441</sup> Artículo 95-A párrafo sexto del CTP.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

judicial. No resuelven un conflicto de manera permanente, es un mecanismo administrado de carácter preventivo de conflictos.<sup>442</sup>

### 7.3. Los acuerdos sobre precios de transferencia en Perú

#### 7.3.1. Regulación sobre Precios de Transferencia

En Perú los precios de transferencia se encuentran regulados desde el año 2019, en el artículo 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta (LIRP), y además por el Capítulo 19 de su reglamento<sup>443</sup>.

Por su parte el artículo 32-A letra f) establece la posibilidad de suscribir *acuerdos anticipados de precios* de transferencia.

Estas normas se aplicarán en transacciones entre empresas vinculadas de carácter nacional e internacional.

El artículo 32 del LIRP establece la facultad de modificar los precios de las operaciones por la SUNAT, es más bien una facultad de tasación de la base imponible, que desarrolla una serie de situaciones

---

<sup>442</sup> No será objeto de este trabajo revisar en profundidad la normativa referente a la forma de valorización de los precios de transferencia y los criterios de relación específica de cada país. Nos interesa establecer si existe un mecanismo de acuerdo anticipado sobre estos criterios, entre el contribuyente y la administración que prevea posibles conflictos y entrega un marco de seguridad a las operaciones involucradas. Una visión crítica sobre el sistema de valoración de precios de transferencia utilizado en Perú véase en SCHRECK, M. G., “Precios de transferencia en el Perú: ¿estamos verdaderamente preparados?”, *Ius Et Veritas*, 22, 2001, fecha de consulta en [https://scholar.google.es/scholar?as\\_vis=1&q=Precios+de+transferencia+en+el+Per%C3%BA:+%C2%BFestamos+verdaderamente+preparados%3F+&hl=es&as\\_sdt=0,5](https://scholar.google.es/scholar?as_vis=1&q=Precios+de+transferencia+en+el+Per%C3%BA:+%C2%BFestamos+verdaderamente+preparados%3F+&hl=es&as_sdt=0,5). Fecha de consulta 21 de enero de 2022 en [https://scholar.google.es/scholar?as\\_vis=1&q=Precios+de+transferencia+en+el+Per%C3%BA:+%C2%BFestamos+verdaderamente+preparados%3F+&hl=es&as\\_sdt=0,5](https://scholar.google.es/scholar?as_vis=1&q=Precios+de+transferencia+en+el+Per%C3%BA:+%C2%BFestamos+verdaderamente+preparados%3F+&hl=es&as_sdt=0,5)

<sup>443</sup> Capítulo XIX incorporado al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta mediante el artículo 3° del Decreto Supremo N°190-2005-EF, publicado el 31.12.2005 y vigente desde el 1.1.2006

## TESIS DOCTORAL

y las reglas de valoración basada en el valor de mercado, indicándose en cada caso como establecer ese valor:

*“En los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.*

Por su parte el N° 4 del artículo 32 establece la aplicación de esta facultad a las operaciones entre *partes vinculadas*.

*4. Para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios no cooperante o de baja o nula imposición; o que se realicen con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial; los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 32°-A.*

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **7.3.2. Los acuerdos anticipados de precios (APA's)**

#### **a) Consagración normativa**

Al igual que los Igual que otros países estudiados, Perú desde el año 2003 contempla la posibilidad de llegar a acuerdos de valoración mediante acuerdos anticipados de precios (APA's).

Los APA's en Perú no se encuentran en el Código Tributario, sino en la Ley de Impuesto a la Renta, a continuación de las normas de valoración citadas previamente, dentro del artículo 32 A, en su letra f) estableciendo que:

*La SUNAT podrá celebrar acuerdos anticipados de precios con contribuyentes domiciliados en el país, en los que se determine la valoración de las diferentes transacciones que se encuentren dentro del ámbito de aplicación a que se refiere el inciso a) del presente artículo, en base a los métodos y criterios establecidos por este artículo y el reglamento.*

*La SUNAT también podrá celebrar los acuerdos anticipados de precios a que se refiere el párrafo anterior con otras administraciones tributarias de países con los que la República del Perú hubiese celebrado un convenio internacional para evitar la doble imposición. Mediante decreto supremo se dictarán las disposiciones relativas a la forma y procedimientos que se deberá seguir para la celebración de este tipo de acuerdos.*

Además, este artículo se encuentra desarrollado por el artículo N°118 del Capítulo 19 del Reglamento de la LIR.

## TESIS DOCTORAL

### **b) Ámbito de aplicación**

De acuerdo a la norma citada y dentro del ámbito de aplicación definido por la letra a) del artículo 32-A<sup>444</sup>, los APA's en Perú solamente pueden ser celebrados entre la SUNAT y contribuyentes domiciliados en el país que realicen transacciones con partes vinculadas o con de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

La redacción de la norma parece no excluir las operaciones entre partes relacionadas dentro de la jurisdicción peruana siempre que se trate de partes vinculadas, pues no se hace la distinción.

Por otra parte, llama la atención que al usar el conector disyuntivo “o” pareciera que basta con realizar operaciones con países de baja o nula tributación (aunque no exista vinculación) para poder celebrar este tipo de acuerdos, lo que creemos no sería el espíritu de este tipo de acuerdos, pues se estaría favoreciendo una relación que debiera quedar excluida de este tipo de acuerdos.

También se podrá celebrar acuerdos con otras administraciones tributarias con las que se encuentre vigente un tratado para evitar la doble imposición.

---

<sup>444</sup> Artículo 32°-A de la LIRP. - “En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones: a) Ámbito de aplicación Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo”.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **c) Objeto de los acuerdos anticipados de precios**

De acuerdo a la LIRP los acuerdos se suscriben para que se *determine la valoración de las diferentes transacciones que se encuentren dentro del ámbito de aplicación*<sup>445</sup>.

Por su parte el Reglamento de la LIRP establece más claramente que:

*Tienen por objeto determinar la metodología, y de ser el caso el precio, que sustente las diferentes transacciones que el contribuyente realice con partes vinculadas; desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición; o con sujetos cuyas rentas, ingresos o ganancias provenientes de dichas transacciones están sujetos a un régimen fiscal preferencial*<sup>446</sup>.

### **d) Presentación y aceptación de la propuesta**

Los contribuyentes interesados en celebrar un acuerdo anticipado de precios podrán sostener reuniones preliminares con la Administración Tributaria para explicar su pretensión y evaluar la viabilidad de esta. Si deciden celebrar el acuerdo deben presentar a la SUNAT, antes de la realización de las operaciones, una propuesta de valoración<sup>447</sup> de las transacciones futuras que desean efectuar con las partes comprendidas en el ámbito de estos acuerdos<sup>448</sup>.

---

<sup>445</sup> Artículo 32-A letra f) inciso primero de la LIRP.

<sup>446</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra a), N°2 del Reglamento de la LIRP.

<sup>447</sup> De acuerdo al Reglamento “La propuesta para la celebración del acuerdo anticipado de precios contendrá principalmente: 1. La descripción de la transacción o transacciones que formarán parte del acuerdo. 2. Las partes vinculadas que intervienen en las transacciones y que formarán parte del acuerdo. 3. El método de valoración que resulte más apropiado. 4. La selección de las empresas o transacciones comparables y la información que la sustente. 5. Los ejercicios gravables sobre los cuales los comparables han sido analizados. 6. Los ajustes

## TESIS DOCTORAL

Examinada la propuesta la SUNAT podrá: 1. Aprobar la propuesta formulada por el contribuyente. 2. Aprobar otra propuesta alternativa a la formulada originalmente por el contribuyente, en consenso con éste. 3. Desestimar la propuesta formulada por el contribuyente. En caso de aprobación de la propuesta, la Administración y el contribuyente suscribirán el acuerdo<sup>449</sup>.

### **e) Plazo para dar respuesta a la propuesta**

La SUNAT dispondrá de un plazo de veinticuatro (24) meses, contado desde la fecha en que se presentó la propuesta, para aprobarla o desestimarla, el cual podrá ser prorrogado hasta por doce meses más<sup>450</sup>.

### **f) Vigencia de los acuerdos anticipados de precios**

Los acuerdos anticipados de precios se aplicarán al ejercicio gravable en curso en el que hayan sido aprobados y durante los tres (3) ejercicios gravables posteriores<sup>451</sup>.

No pueden ser modificados o dejados sin efecto en forma unilateral<sup>452</sup>, salvo que se celebre un acuerdo de modificación a

---

correspondientes a los comparables seleccionados. 7. El precio o, de ser el caso, un rango de precios, monto de contraprestación o margen de utilidad. 8. Las hipótesis de base sobre las que se formula la propuesta. La Administración Tributaria evaluará la propuesta recibida, pudiendo convocar al contribuyente para una mejor sustentación o solicitarle información complementaria. d) Plazo para examinar la propuesta La Administración Tributaria dispondrá de un plazo de veinticuatro (24) meses, contado desde la fecha en que se presentó la propuesta, para aprobarla o desestimarla. El plazo podrá ser prorrogado por doce (12) meses más. Tanto la aprobación como la desestimación de la propuesta deberán estar sustentadas en informe técnico". Artículo 118. Letra c) del Reglamento de la LIRP.

<sup>448</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra b) del Reglamento de la LIRP.

<sup>449</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra e) del Reglamento de la LIRP.

<sup>450</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra d) del Reglamento de la LIRP.

<sup>451</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra g) del Reglamento de la LIRP.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

solicitud de la Administración o el contribuyente en los casos y siguiendo el procedimiento contemplado en el mismo Reglamento<sup>453</sup>.

Sin embargo, la Administración Tributaria, podrá dejar sin efecto del acuerdo, unilateralmente, en los siguientes casos<sup>454</sup>:

1. Desde la fecha de su entrada en vigencia, en caso quede acreditado que el contribuyente o cualquiera de las partes vinculadas o los representantes de ellas, tiene una sentencia condenatoria vigente por delitos tributarios o aduaneros.

2. En caso de incumplimiento de los términos y condiciones previstos en el acuerdo, a partir de la fecha en que tal incumplimiento se hubiere verificado.

### **g) Acuerdos bilaterales entre Administraciones Tributarias**

Se establece que la celebración de acuerdos anticipados de precios con administraciones tributarias de países con los cuales la República del Perú hubiese celebrado convenios para evitar la doble imposición se realizará de acuerdo a los procedimientos amistosos previstos en ellos.

---

<sup>452</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra a), N°3 del Reglamento de la LIRP.

<sup>453</sup> El procedimiento para modificar el acuerdo o dejarlo sin efecto se contempla en el artículo 118. Párrafo I. Letra h) y se aplica de común acuerdo, en caso de que una variación importante de las operaciones de la empresa o de las circunstancias o condiciones económicas afecte severamente la fiabilidad de la metodología utilizada, de modo tal que las empresas independientes hubieran considerado estos cambios como significativos para la determinación de sus precios.

<sup>454</sup> Artículo 118. Párrafo I. Letra i) del Reglamento de la LIRP.

## TESIS DOCTORAL

### **h) Naturaleza jurídica**

En cuanto a su naturaleza jurídica como bien señala ONTANEDA<sup>455</sup> La legislación peruana ha optado por considerar a los APA's como un acto de naturaleza civil no administrativo, asimilándolo a un contrato entre privados, por tanto, con aplicación supletoria de las normas del Código Civil.

Esta conclusión se deriva de la expresa definición del legislador en el artículo 118 del Reglamento de la LIRP<sup>456</sup>.

En cuanto Masc, para nosotros se trataría de un mecanismo preventivo de conflictos en sede administrativa, un acuerdo de tipo transaccional, suscrito por las partes, que no puede ser dejado sin efecto unilateralmente o modificado salvo acuerdo de las partes o por las causales legales.

### **i) Comentario final**

Si bien, en todos los países que contemplan este tipo de acuerdos, se reconoce en los APA's un mecanismo que tiene muchas ventajas, para la Administración y para los contribuyentes, en cuanto eliminan la incertidumbre sobre los métodos para la determinación de precios de transferencia en las transacciones comprendidas en ellos, creando un ambiente de certeza y seguridad jurídica. Además de facilitar la cooperación entre la Administraciones Tributarias de diferentes países y los propios contribuyentes evitando conflictos o controversias innecesarias.

---

<sup>455</sup> ONTANEDA, D. W., "Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia en los Servicios Internacionales", 2011, p. 245, fecha de consulta 22 marzo 2022, en [https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1681\\_08\\_ct31\\_dwo.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1681_08_ct31_dwo.pdf).

<sup>456</sup> El artículo 118. Párrafo I. Letra a) N°1 del Reglamento de la LIRP, establece: "1. Los acuerdos anticipados de precios son convenios de derecho civil celebrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes (...)".

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Una investigación reciente de investigación de LAY LY, concluye que, en el caso peruano, los APA's no han tenido un desarrollo importante en comparación a otros países que los contemplan, y es así que en el Perú al año 2019 no había APA's aprobados y que habría muy pocas solicitudes ingresadas a SUNAT que se encuentren en proceso de revisión y no son públicas. Lo cual se debería principalmente a problemas de gestión, plazos muy largos de tramitación, de hasta 3 años, y falta de confianza de ambas partes para llegar a acuerdos entre otras razones<sup>457</sup>.

---

<sup>457</sup> LAY LI, D. M., "Acuerdos anticipados de precios: análisis y perspectivas. Trabajo de Investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima", 2019, de Lima, pp. 46 y ss, fecha de consulta 22 abril 2022, en <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/14096>.

## TESIS DOCTORAL

### 8. VENEZUELA

Entre los países sudamericanos, uno de los que presenta mayores avances en la incorporación de los MASC en materia tributarias -al menos en lo normativo- es Venezuela. Recogiendo la experiencia comparada, en etapa administrativa ha considerado las *consultas* y los *acuerdos anticipados sobre precios de transferencia* como elementos destacados, y ha sido pionera entre los países de la región en la incorporación expresa de la *transacción* y el *arbitraje* en la etapa judicial (Contencioso-tributario).

La utilización de mecanismos alternativos para la solución de conflictos tributarios no es otra cosa que la consecuencia en el ámbito tributario de las instrucciones que emanan de la propia Constitución Bolivariana<sup>458</sup>, donde se establece desde 1999 como principio general la utilización de mecanismo alternativos en todo tipo de materias. En este sentido el artículo 258 promueve expresamente el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos<sup>459</sup>.

“Artículo 258. La ley organizará la justicia de paz en las comunidades. Los jueces o juezas de paz serán elegidos o elegidas por votación universal, directa y secreta, conforme a la ley. *La ley promoverá el arbitraje, la conciliación, la mediación y*

---

<sup>458</sup> ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas, viernes 24 de marzo de 2000. Año CXXVII - Mes IV. N° 5.453. Extraordinario.

<sup>459</sup> Sobre la consagración constitucional de los MASC en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, véase el trabajo de PETZOLD RODRÍGUEZ, M., “Algunos métodos alternos de resolución de conflictos y su consagración en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: El arbitraje y la mediación”, *Frónesis*, vol. 11, 2, 2004, Universidad del Zulia, fecha de consulta 12 abril 2022, en [http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1315-62682004000200005&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1315-62682004000200005&lng=es&nrm=iso&tlng=es). Fecha de consulta 12 de febrero de 2022 en [http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1315-62682004000200005](http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682004000200005)

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*cualesquiera otros medios alternativos para la solución de conflictos*<sup>460</sup>. (El destacado es nuestro).

### **8.1. MASC preventivos en etapa administrativa**

#### **8.1.1. Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia en Venezuela. (AAPT)**

Siguiendo con la tendencia mundial de incorporar normas en el sistema tributario de los distintos países en los últimos años a nivel mundial, impulsadas por acuerdos y recomendaciones de buenas prácticas de la OCDE es el de la determinación de los Precios de Transferencia.

Venezuela, no ha sido ajena a esta tendencia y el Código Orgánico Tributario (COT) de 2020<sup>461</sup> contempla un mecanismo de fijación de los precios de las operaciones entre partes relacionadas<sup>462</sup>. La normativa no dista mucho de lo mencionado *supra* para Argentina, España y otros países por lo cual se presentarán solo sus elementos esenciales.

Las normas se encuentran consagradas en los artículos 25° a 259 de la Sección Décimo Cuarta del Capítulo I sobre Facultades,

---

<sup>460</sup> El artículo 258, se encuentra dentro del Capítulo III, denominado: “Del poder Judicial y del Sistema de Justicia”, Sección Primera: Disposiciones Generales. *Constitución de La República Bolivariana de Venezuela*, fecha de consulta 8 abril 2022, en [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/02NORMATIVA\\_LEGAL/2.html](http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.html).

<sup>461</sup> *DECRETO CONSTITUYENTE N° 6.507 EXTRAORDINARIO DE FECHA 29 DE ENERO DE 2020 MEDIANTE EL CUAL SE DICTA EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA*, fecha de consulta 8 abril 2022, en <https://pandectasdigital.blogspot.com/2020/01/decreto-constituyente-mediante-el-cual.html>.

<sup>462</sup> La misma regulación estaba contemplada en el COT de 2014.

## TESIS DOCTORAL

Atribuciones, Funciones y Deberes de la Administración Tributaria dentro del Título IV denominado “De la Administración Tributaria”, es importante la geografía normativa de este procedimiento, pues lo ubica antes de los Títulos V y VI referidos al Régimen de Revisión de las actuaciones administrativas, y de los Recursos Judiciales (contencioso tributario) respectivamente.

### **a) Sujetos**

Se establece que los contribuyentes del impuesto a la Renta y las personas naturales, jurídicas o entidades no residentes o no domiciliadas en territorio venezolano, que proyectaren operar en el país, a través de establecimiento permanente o de entidades con las que se hallaren vinculadas, podrán formular a la Administración Tributaria propuestas sobre acuerdos anticipados sobre precios de transferencia<sup>463</sup>.

### **b) Procedimiento**

La propuesta mencionada a la Administración Tributaria se referirá a la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas, y debe efectuarse con carácter previo a la realización de las operaciones<sup>464</sup>.

En concreto, la propuesta se debe referir a la valoración de una o más transacciones individualmente consideradas, buscando demostrar que se realizarán a precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables<sup>465</sup>.

---

<sup>463</sup> Artículo 250 inc. 1° y 3° del COT.

<sup>464</sup> Artículo 250 inc. 1° del COT.

<sup>465</sup> Artículo 250 inc. 2° del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Para ello el contribuyente debe aportar toda la información, datos y documentación relacionados con su propuesta, en los términos y condiciones que establezca la Administración Tributaria<sup>466</sup>. Incluso se permite valorar utilizando criterios distintos los de la Ley de la Renta de Venezuela siempre que se trate medios de valoración aceptados internacionalmente<sup>467</sup>.

La Administración Tributaria analizará la propuesta presentada, y si está de acuerdo con ella, podrá suscribir con el contribuyente el denominado *acuerdo anticipado sobre precios de transferencia*, para la valoración de operaciones efectuadas entre partes vinculadas<sup>468</sup>.

Se establece además que los gastos ocasionados con motivo del análisis de las propuestas presentadas o de la suscripción del acuerdo serán de cuenta del contribuyente que lo solicita<sup>469</sup>.

### **c) Contenido del acuerdo**

En cuanto al contenido y forma de dicho acuerdo no se entregan demasiados antecedentes, pero entendemos que fijará la metodología de valoración la que, como hemos visto, podrá ser distinta a la prevista en la Ley de Impuesto sobre la Renta, si se trata de métodos internacionalmente aceptados, además de indicar las operaciones que se afectarán y el periodo de vigencia. El acuerdo omitirá la información confidencial proporcionada por terceros

---

<sup>466</sup> Artículo 251 del COT.

<sup>467</sup> Artículo 250 Párrafo Único final del COT.

<sup>468</sup> Artículo 252 inc. 1 del COT.

<sup>469</sup> Artículo 258 del COT.

## TESIS DOCTORAL

independientes para la valoración y que pudieran afectar su posición competitiva<sup>470</sup>.

### **d) Acuerdos bilaterales**

Al igual que vimos en la normativa de otros países, se considera que los AAPT puedan derivar de un *arreglo* con las autoridades competentes de un país con el que exista un tratado para evitar la doble tributación vigente<sup>471</sup>. Entendemos cuando involucre las operaciones realizadas por los contribuyentes de ese otro estado o sus efectos se produzcan en ese otro estado se den alguna de alguno de los factores de conexión previstos en el tratado.

### **e) Vigencia**

Los AAPT se aplicarán al ejercicio fiscal en curso a la fecha de su suscripción y tendrá vigencia por los tres ejercicios fiscales posteriores.

Esta vigencia puede ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, previsto en un tratado internacional en que Venezuela sea parte<sup>472</sup>.

El carácter contractual de este acuerdo con que el legislador en Venezuela ha concebido estos acuerdos, se expresa claramente al establecer que “las partes podrán dejar sin efecto los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia que hubieren suscrito”<sup>473</sup> cuando se produzcan una variación significativa en los activos,

---

<sup>470</sup> Artículo 252 inc. 2 y 3 del COT.

<sup>471</sup> Artículo 253 del COT.

<sup>472</sup> Artículo 254 del COT.

<sup>473</sup> Artículo 255 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

funciones y riesgos en los que se basó la metodología y márgenes acordados en este.

Esta redacción, aunque parezca sutil, es muy diferente a como se ha redactado en otros países como Argentina, donde la doctrina ha negado el carácter transaccional fundándose, en otras cosas, en la falta de una verdadera equivalencia entre las partes y de una negociación, puesto que la AFIP puede dejar sin efecto unilateralmente el acuerdo, en el caso de cambio de circunstancias<sup>474</sup>.

La redacción Venezolana parece dar más bien una oportunidad al contribuyente de solicitar dejar sin efecto un acuerdo que considere le resulta lesivo o inaplicable. Pues se podría interpretar que no tiene facultades para dejarlo sin efecto unilateralmente al referirse a que “las partes” podrán dejarlo sin efecto, teniendo en cuenta que el artículo 256 del COT, a continuación establece el caso de que las administración podrá dejarlo sin efecto unilateralmente en caso de fraude o falsedad de la información aportada, incluso retroactivamente, y cuando existiera incumplimiento de los términos del acuerdo por el contribuyente podrá dejarla sin efecto unilateralmente. Pero, en este último caso, solo desde la fecha en que se verifique el incumplimiento<sup>475</sup>.

### **f) Efectos**

El efecto principal de la suscripción de estos acuerdos es que mientras se encuentre vigente, normalmente 3 años, la Administración no podrá objetar el valor de las transacciones contenidas en los acuerdos, siempre que las operaciones se efectúen

---

<sup>474</sup>Artículo 217 de la LPT de Argentina.

<sup>475</sup> Artículo 256 del COT.

## TESIS DOCTORAL

en los términos del acuerdo, sin perjuicio de la ya señalada limitación del artículo 256 del mismo Código.

Todo ello, se previene, de que la suscripción del acuerdo no limita en forma alguna la potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria. No obstante, la Administración<sup>476</sup>.

### **g) Impugnación**

Se establece que los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia no podrán ser impugnados por los medios previstos en el COT ni por otras disposiciones legales. Lo cual, a nuestro juicio les da un carácter definitivo propio de una verdadera transacción<sup>477</sup>.

### **h) Naturaleza jurídica**

Tal como se analizó con ocasión de los pactos similares en los otros países estudiados. Los acuerdos de precio de transferencia han sido objeto de debate en cuanto a su naturaleza jurídica como MASC preventivo de conflictos en etapa administrativa. Principalmente porque se les niega su carácter transaccional, fundado en que no existiría una verdadera negociación entre partes en un plano de igualdad, sino solo una propuesta del obligado a la Administración la cual procede a aceptar o rechazar con los antecedentes aportados, y que incluso podría dejar sin efecto unilateralmente, además de las conocidas limitaciones normativas y dogmáticas en cuanto a la

---

<sup>476</sup> Artículo 259 del COT.

<sup>477</sup> Artículo 257 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

imposibilidad de que exista una verdadera negociación sobre obligaciones tributarias.

Pues bien, para nosotros el caso de Venezuela presenta diferencias significativas que es necesario atender, primero; la norma estudiada expresamente se refiere a ellos como un acuerdo “entre partes”, lo que reafirma al señalar que serán “las partes” las que podrán dejarlas sin efecto, y se limita la facultad de poner fin a la vigencia unilateralmente de la Administración. Además, los acuerdos son definitivos en cuanto a que no pueden ser impugnados, lo que es propio del contrato de transacción. En segundo lugar, el contexto normativo de esta figura se da en el contexto de una Constitución que promueve expresamente la utilización de los MASC en todo tipo de materias y un Código Orgánico que contempla no solo esta figura, sino también, la transacción y el arbitraje tributario por si quedara dudas de la facultad de llegar acuerdos negociados por parte de la Administración.

Para nosotros, los AAPT concebidos en la forma y el contexto normativo venezolano serían una figura más cercana a un negocio convencional de tipo transaccional, porque que precaven un litigio eventual, con prestaciones recíprocas entre partes.

### **8.1.2. Las consultas tributarias en Venezuela**

El COT establece un sistema de consultas a la Administración sobre sobre la aplicación de las normas tributarias a una situación de hecho concreta<sup>478</sup>. En Venezuela la facultad de dictar instrucciones

---

<sup>478</sup> A pesar de que el COT habla siempre de la *Administración Tributaria*, se llega a esta conclusión relacionando el artículo 131.13 del COT en relación con el artículo 4.13 de la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria. Gaceta Oficial N° 37.320, de fecha 08 de noviembre de 2001.

## TESIS DOCTORAL

generales sobre la interpretación de las normas tributarias corresponde al Director del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

### **a) Habilitación**

Para llevar adelante la consulta se requiere demostrar un interés personal y directo en el caso. Para ello el consultante deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la cuestión que motiva su consulta, expresando su opinión fundamentadamente<sup>479</sup>.

### **b) Plazo**

La Administración Tributaria dispondrá del plazo de treinta días hábiles para responder la consulta<sup>480</sup>.

Podrá no evacuar respuesta si considera que no existe el señalado interés personal del contribuyente o su adecuada representación, si no se pagaren los derechos respectivos, y si existieran recursos o procesos de revisión pendientes sobre la misma materia objeto de consulta<sup>481</sup>.

### **c) Efectos**

El principal efecto de la consulta se expresa en el ámbito de las sanciones. Pues no se podrá imponer sanción a los contribuyentes que, al aplicar la legislación tributaria a una determinada operación,

---

<sup>479</sup> Artículo 260 del COT.

<sup>480</sup> Artículo 263 del COT.

<sup>481</sup> Artículo 261 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

hubieren seguido el criterio o interpretación expresada por la Administración, en respuesta a una consulta sobre el asunto<sup>482</sup>.

Se establece además que tampoco podrá sancionarse a los contribuyentes que hubieren efectuado una consulta y no hubieren obtenido respuesta dentro del plazo señalado, y el consultante hubiere aplicado la interpretación acorde con la opinión fundada que haya expresado al formular la consulta.

Esta es una norma muy interesante, pues si ya resulta un elemento novedoso el imponer un plazo tan acotado para responder la consulta (30 días), además se le da valor al silencio de la Administración en beneficio del contribuyente, y le impone un deber de diligencia adicional a la Administración, y por cierto, permite también que se pueda liberar de responder todas las consultas, que le parezcan fundadas y concentrarse en aquellas que no lo son, pues imaginamos que dada la posibilidad de liberarse de las sanciones que pudieran aplicarse, el cúmulo de consultas debe ser enorme<sup>483</sup>.

Por otra parte, también en cuanto a sus efectos, se establece que la formulación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos pendientes, ni libera al consultante de cumplir sus obligaciones tributarias<sup>484</sup>.

### **d) Revisión**

---

<sup>482</sup> Artículo 264 del COT.

<sup>483</sup> Situación muy distinta ocurre en Chile con el régimen de consultas tributarias (oficios), pues la Administración no tiene plazo alguno para responder y su silencio no puede ser interpretado en beneficio del contribuyente en una determinada operación. Salvo que éste se haya acogido de buena fe a una interpretación anterior publicada por la propia administración. Artículo 26 del CT de Chile.

<sup>484</sup> Artículo 262 del COT.

## TESIS DOCTORAL

La normativa en comento establece que no procederá recurso alguno en contra las opiniones emitidas por la Administración Tributaria en el ejercicio de las facultades de interpretación de normas tributarias<sup>485</sup>.

### **e) Naturaleza jurídica.**

A pesar de que no cabe dudas de que la repuesta a las consultas tributarias, no son otra cosa que un acto de la Administración a petición de interesado en el ejercicio de sus facultades de interpretar la ley tributaria de las autoridades superiores del SENIAT. Creemos que en este caso estamos en presencia de un mecanismo preventivo de conflictos en etapa administrativa, puesto que se permite informar al contribuyente sobre dicha interpretación y evitar el surgimiento de un conflicto posterior.

Resulta llamativo, al menos, que se pueda acoger la interpretación del contribuyente si la Administración no respondiera dentro de plazo, situación en que, por expresa disposición del legislador, se estaría permitiendo interpretar la ley tributaria al propio contribuyente, aunque sea por omisión.

### **8.2. MASC resolutivos en etapa judicial tributaria**

Entenderemos por etapa judicial tributaria, aquella fase que se desarrolla a partir del inicio del procedimiento contencioso tributario.

---

<sup>485</sup> Artículo 265 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Regulado en el Capítulo I, del Título VI del COT que lleva por nombre “De los Procedimientos Judiciales”.

Conforme al artículo 286 del COT. El Recurso Contencioso Tributario procederá en los siguientes casos:

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el Recurso Jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso.
2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado Recurso Jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 283 de este Código.
3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el Recurso Jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

Por su parte el Capítulo II del título V del COT, que regula el Recurso Jerárquico, señala en su artículo 272 que éste será procedente en contra de:

*“Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo”.*

El Recurso Contencioso Tributario podrá interponerse directamente ante el tribunal competente, o ante un juez con competencia territorial en el domicilio fiscal del recurrente. Asimismo,

## TESIS DOCTORAL

podrá interponerse ante la oficina de la Administración Tributaria de la cual emanó el acto<sup>486</sup>.

No desarrollaremos este procedimiento, por no ser el objeto del presente capítulo, limitándonos a presentar a continuación los MASC que ponen término al conflicto en esta etapa, y que podríamos considerar resolutivos de controversias tributarias.

### **8.2.1. La transacción judicial**

El COT de Venezuela dedica un capítulo completo a tratar la figura de la transacción como mecanismo para poner fin a los procesos judiciales tributarios, es la primera vez que encontramos esta figura regulada de manera tan específica en una norma tributaria de carácter general, a ella se dedica todo el Capítulo III en el COT de 2020 (artículos 286 a 295) y ha generado bastantes críticas desde lo dogmática y la técnica normativa utilizada, sobre todo por la falta de precisiones sobre su alcance<sup>487</sup>.

#### **a) Consagración normativa**

La transacción se encuentra dentro Título VI, titulado “De los Procedimientos Judiciales”, en cuyo Capítulo III, artículo 313 se establece:

*“Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada, conforme a las disposiciones de*

---

<sup>486</sup> Artículo 289 del COT.

<sup>487</sup> Sobre los alcances de la transacción como MASC en el Derecho Tributario Venezolano véase el completo trabajo de CARRERO MARRERO, J. B., “Alcances de La Transacción como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario Venezolano”, 2011, Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela, fecha de consulta 12 febrero 2022, en <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAS6566.pdf>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*este Capítulo. La transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución”<sup>488</sup>.*

Por lo señalado en este artículo y por su ubicación dentro de la geografía del COT, se trataría de una Transacción Judicial, dentro de la clasificación más clásica.

El COT no define la transacción, sólo la utiliza como medio de poner término a los juicios tributarios, por eso es oportuno señalar que la transacción, en el ordenamiento jurídico Venezolano, se encuentra definida en el Título XII del Código Civil, y no difiere de como la conocemos en otros ordenamientos latinoamericanos o europeos continentales.

Artículo 1713 del CCV:

*“La transacción es un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio pendiente o precaven un litigio eventual”<sup>489</sup>.*

**b) Antecedentes.**

Aunque la figura estudiada puede resultar novedosa en materia tributaria, lo cierto es que en el contexto venezolano no lo es tanto. Ya hemos señalado la especial inclinación que tiene el constituyente del año 1999 por la utilización de los medios alternativos para solucionar conflictos, pero se puede encontrar regulación sobre transacción tributaria desde mucho antes incluso.

---

<sup>488</sup> Artículo 313 del COT/2020 de Venezuela.

<sup>489</sup> CODIGO CIVIL DE VENEZUELA. Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982, fecha de consulta 12 abril 2022, en <http://www.iin.oas.org/PatriaPotestad/Codigos/Cod.Civiles/CODIGO%20CIVIL%20ODE%20VENEZUELA.htm>.

## TESIS DOCTORAL

En un estudio de CARRERO MARRERO se señala que la primera normativa específica data del COT del 1982 pero que anteriormente existían normas aisladas que se interpretaban extensivamente por las Cortes para aplicarla *a contrario sensu* o por vía de la analogía, lo cual, a juicio del autor, colocaba la institución en una situación muy precaria<sup>490</sup>.

*“Para esa época, antes de 1982, no existía en Venezuela ninguna regulación específica que permitiera expresamente la celebración de estas transacciones, salvo un par de normas aisladas, cuya interpretación por argumento contrario y aplicación “muy “extensiva daba a pensar que era legalmente viable la resolución de conflictos tributarios a través de transacciones”<sup>491</sup>.*

Estos primeros antecedentes normativos constituían, en palabras del autor, *“una regulación adjetiva muy pobre, sobre todo, porque no se establecía en ellos los alcances de las transacciones tributarias ni las materias que podían ser objeto de ellas. Situación que, como veremos, no parece haberse subsanado hasta la actualidad.*

Sin embargo, no fue hasta la promulgación del Código Orgánico Tributario de 1982<sup>492</sup>, donde se comienza a regular la transacción específicamente en materia tributaria, aunque de manera muy

---

<sup>490</sup> La más relevante de ellas puede ser la Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional de 1974 “Artículo 7: En ninguna causa fiscal (...) se podrá celebrar transacciones (...) sin autorización previa del Ejecutivo Nacional dada por escrito y con intervención del Procurador de la Nación. En los asuntos que dependan de la Contraloría de la Nación, la autorización a que se refiere este artículo será impartida previo informe del Contralor General de la Nación.” Citada por Carrero Marrero. *Ibid.*, pp. 32.

<sup>491</sup> *Ibid.*, p. 31.

<sup>492</sup> CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA, *Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela, 1982*, fecha de consulta 12 abril 2022, en <https://es.scribd.com/doc/42197477/Codigo-Organico-Tributario-1982>.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

escueta, en los artículos 58 y 59 del Capítulo VI, el primero, la declaraba admisible con una importante prevención, solo en cuanto a la determinación de los hechos y no en el significado de la norma tributaria<sup>493</sup>. El artículo 59, no agregaba mucho más en cuanto a su ámbito de aplicación y se limitaba a señalar la autorización necesaria del Consejo de Ministros previa audiencia de la Contraloría General.

Estas normas fueron recogidas posteriormente, y ampliadas significativamente en el COT de 2001, con una importante modificación que mencionaremos a continuación, cuyas disposiciones fueron recogidas posteriormente en el COT de 2014 y 2020, sin cambios significativos.

La diferencia notable entre el COT del 82 y sus sucesores, radica en que en estos últimos ya no se indica el ámbito de materias que pueden ser objeto de transacción, es decir, aunque fuera de manera muy general la norma anterior establecía que la transacción solo se podía aplicar a las cuestiones de hecho y no de derecho, pues bien, ahora esa diferencia ya no se expresa. Aunque ha generado cierto debate, entendemos junto con CARRERO MARRERO<sup>494</sup> que la legislación actual no limita esta institución al ámbito material de los hechos del caso, pudiendo analizarse también el derecho aplicable.

### **c) Partes**

El COT señala que “las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada, conforme a las

---

<sup>493</sup> Artículo 58 del COT/82: “La transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”. El Artículo 59 del mismo texto, no agregaba mucho más en cuanto a su ámbito de aplicación y se limitaba a señalar la autorización necesaria del Consejo de Ministros previa audiencia de la Contraloría General.

<sup>494</sup> CARRERO MARRERO, J. B., “Alcances de La Transacción como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario Venezolano”, ob. cit., p. 44.

## TESIS DOCTORAL

disposiciones de este Capítulo”. Se trataría del Contribuyente o Recurrente por una parte y, por la otra, la Administración Tributaria que emitió el acto o resolución recurrida.

El Tribunal interviene, para homologar (validar) la transacción a los fines de su ejecución<sup>495</sup>.

### **d) Procedimiento**

En cuanto al impulso procesal. Si bien el uso de la frase “las partes” puede indicar que la puede solicitar tanto el contribuyente (recurrente) como la Administración, lo cierto es que debe iniciarse por solicitud de recurrente, no se contempla una norma que permita proponerla esta última.

La solicitud del recurrente debe efectuarse mediante escrito que consignará al tribunal de la causa, exponiendo los fundamentos de su solicitud, siempre antes de la etapa procesal de “informes”<sup>496</sup>.

El tribunal dará curso al escrito ordenando notificar a la Administración.

### **e) Negociación**<sup>497</sup>

Una vez notificada la Administración, se suspenderá la causa por noventa días continuos, a fin de que las partes discutan los términos de la transacción.

Este plazo podrá prorrogarse hasta por 30 días continuos, si las partes lo solicitan de común acuerdo.

---

<sup>495</sup> Artículo 313 del COT.

<sup>496</sup> Artículo 315 inciso 1 del COT.

<sup>497</sup> Artículo 315 incisos 2 y 3 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

En realidad, la norma no prevé un proceso de negociación directo, se produce mediante comunicaciones o informes escritos, los que son aceptados o rechazados por las partes, en plazos establecidos rigurosamente.

Así, la Administración dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya recibido la notificación del Tribunal, procederá a formar expediente del caso, el cual enviará dentro del mismo plazo a la Procuraduría General de la República<sup>498</sup>, junto con una opinión sobre los términos en que considera procedente la transacción.<sup>499</sup>

Si la Administración considera totalmente improcedente la transacción propuesta por el recurrente, lo notificará al tribunal dentro del mismo plazo de treinta días, y le solicitará que continúe el juicio desde el estado en que se encuentre.

### **f) Acuerdo de transacción<sup>500</sup>**

Cuando la Administración Tributaria considera procedente la transacción propuesta del recurrente, procederá redacta el acuerdo correspondiente y lo notificará al interesado, dentro de los cinco días

---

<sup>498</sup> Artículo 317 del COT “La Procuraduría General de la República, dentro de los treinta (30) días continuos siguientes al recibo del expediente, emitirá opinión no vinculante sobre la transacción propuesta. La falta de opinión de la Procuraduría General de la República dentro del referido lapso se considerará como aceptación de llevar a cabo la transacción. Parágrafo Único. No se requerirá la opinión de la Procuraduría General de la República cuando el asunto sometido a ella no exceda de mil (1.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, si se trata de personas naturales y de cinco mil (5.000) veces el tipo de cambio oficial de la moneda de mayor valor, publicado por el Banco Central de Venezuela, si se trata de personas jurídicas”.

<sup>499</sup> Artículo 316 del COT.

<sup>500</sup> Artículo 318 del COT.

## TESIS DOCTORAL

hábiles siguientes de haber recibido la opinión de la Procuraduría General de la República<sup>501</sup>.

El interesado deberá responde por escrito a la Administración, dentro de los cinco días hábiles siguientes, si se acoge al acuerdo o lo rechaza. Si no acepta el acuerdo, el tribunal ordenará la continuación del juicio en el estado en que se encontraba.

### **g) Efectos**

El efecto principal de la transacción es que, una vez firmado el acuerdo de transacción, y de ser homologado por el tribunal respectivo se pondrá término al juicio<sup>502</sup>.

A mayor abundamiento, se establece que la transacción tendrá entre las partes la misma fuerza que la cosa juzgada<sup>503</sup>. Esto significa que se resuelve asunto sometido a juicio, estableciendo derechos permanentes para las partes y no podrá ser dejado sin efecto por recurso alguno.

### **8.2.2. El arbitraje tributario en Venezuela**

Venezuela fue el primer país sudamericano en establecer el arbitraje en materia tributaria, y hasta ahora el único. Resulta, por tanto, muy interesante estudiar esta institución con el foco en comprender de qué forma el legislador venezolano ha concebido el arbitraje tributario, más allá de las respetables, y muchas veces,

---

<sup>501</sup> O al vencimiento del plazo de 30 días sin que la PGR hubiera emitido opinión, pues la falta de opinión de la PGR dentro de plazo se considerará como aceptación de llevar a cabo la transacción. Artículo 317 del COT.

<sup>502</sup> Artículo 319 del COT.

<sup>503</sup> Artículo 314 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

fundadas objeciones que desde una posición dogmática clásica se pudieran plantear.

Por lo tanto, no será el momento ahora de cuestionar si el arbitraje es posible en materia tributaria o no, y las implicancias que, para los principios de indisponibilidad del crédito tributario, o de reserva legal su consagración pudiera presentar.

Utilizando la metodología exploratoria y exegética, que ha caracterizado este capítulo, presentaremos la institución en comento, tal como la concibió el legislador del COT, luego examinaremos la doctrina pertinente que haya analizado el arbitraje tributario en Venezuela y, finalmente, haremos nuestras observaciones sobre la regulación estudiada.

### **a) Consagración normativa**

El arbitraje se encuentra regulado dentro Título VI, titulado “De los Procedimientos Judiciales”, en cuyo Capítulo IV, artículos 320 a 334 del COT, se previene que los aspectos no regulados en dicho Capítulo o en otras disposiciones del COT se regirán, en cuanto sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial<sup>504</sup> y el Código de Procedimiento Civil<sup>505</sup>.

El artículo 320 del COT, sin definir lo que se entiende por arbitraje señala: “*La Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, de mutuo acuerdo, podrán someter a arbitraje*

---

<sup>504</sup> *Ley de Arbitraje Comercial, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.430 de fecha 7 de abril de 1998, fecha de consulta 13 abril 2022, en <https://pandectasdigital.blogspot.com/2017/03/ley-de-arbitraje-comercial.html>.*

<sup>505</sup> *Código de Procedimiento Civil, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N°4.196 Extraordinario de fecha 2 de agosto de 1990, fecha de consulta 13 abril 2022, en <https://pandectasdigital.blogspot.com/2016/06/codigo-de-procedimiento-civil-ley-de.html>.*

TESIS DOCTORAL

*independiente las disputas actuales surgidas en materias susceptibles de transacción, de conformidad con lo establecido en el artículo 313 de este Código*<sup>506</sup>.

Este artículo no define lo que se entiende por arbitraje, pero enuncia que se tratará de un arbitraje de tipo *independiente* y que será procedente en aquellas materias susceptibles de transacción conforme al artículo 313 del COT.

Sin embargo, el mencionado artículo 313 del COT, refiriéndose a la transacción, tampoco precisa cuáles materias son susceptibles de ella, limitándose a señalar que “Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada, conforme a las disposiciones de este Capítulo”. Por lo tanto, entendemos que será cualquier materia susceptible de ser reclamada por el contencioso tributario<sup>507</sup>.

Por otra parte, en cuanto al tipo de *arbitraje independiente*, el COT no define en qué consiste, pero mediante la remisión que se hace en el artículo 334 a la Ley de Arbitraje Comercial, se puede señalar que:

*El arbitraje puede ser institucional o independiente. Es arbitraje institucional el que se realiza a través de los centros de arbitraje a los cuales se refiere esta Ley. O los que fueren creados por otras leyes. **Es Arbitraje independiente aquel regulado por las partes sin intervención de los centros de arbitraje***<sup>508</sup>. (El destacado es nuestro).

---

<sup>506</sup> Artículo 320 del COT.

<sup>507</sup> Esto es, los actos de la Administración Tributaria, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo. Artículo 286 en relación al artículo 272, ambos del COT.

<sup>508</sup> Artículo 2 de la Ley de Arbitraje Comercial (LAC) de 1998.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **b) Procedimiento**<sup>509</sup>

Por tratarse de un procedimiento contemplado como forma de poner término al proceso judicial, se establece que el arbitraje deberá acordarse una vez interpuesto y admitido el Recurso Contencioso Tributario.

Las partes, (recurrente y administración) actuando de común acuerdo, formalizarán el arbitraje en el mismo expediente de la causa, expresando con claridad las cuestiones que se someterán a conocimiento de los árbitros<sup>510</sup>.

El compromiso arbitral, en adelante “el compromiso”, será suscrito por el contribuyente o responsable, personalmente o por medio de sus representantes debidamente facultados para actuar en instancias judiciales y, por el representante judicial del Fisco, el que requerirá, en todo caso, la autorización de la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria de que se trate<sup>511</sup>.

El compromiso debidamente celebrado será excluyente de la jurisdicción contencioso-tributaria en lo que concierne a la materia o asunto sometido a arbitraje<sup>512</sup>.

El efecto más importante de la suscripción de compromiso radica en que, en cualquier estado en que se encuentre la causa en el

---

<sup>509</sup> Sobre los aspectos procesales del Arbitraje Tributario en Venezuela, véase BÁEZ, S. P., “Arbitraje tributario: recorrido procesal”, *Cuestiones Jurídicas*, vol. II, 2, 2008, fecha de consulta 14 abril 2022, en <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519338002.pdf>. Fecha de consulta 14 de abril de 2022 en <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519338002.pdf>

<sup>510</sup> Artículo 320 del COT. Sin embargo, cuando la norma se refiere al pago de los honorarios de los árbitros y gastos se reconoce una regla diferente, esto es, que el compromiso sea suscrito por ambas partes, pero a petición de la Administración en cuyo caso deberá constar por escrito en el compromiso y, en ese caso, los gastos serán sufragados por la Administración Tributaria, salvo que las partes hayan convenido sufragarlos por partes iguales, en los demás casos los pagará el contribuyente. Parágrafo Único, agregado a continuación del Artículo 324 del COT.

<sup>511</sup> Artículo 323 del COT

<sup>512</sup> Artículo 322 del COT

## TESIS DOCTORAL

proceso contencioso tributario, se suspenderá el curso de la causa y se pasarán inmediatamente los autos al Tribunal Arbitral<sup>513</sup>.

Por otra parte, se establece que en ningún caso por vía del arbitraje previsto se podrán reabrir los plazos para interponer los recursos administrativos y judiciales que hubieren caducado por inactividad del contribuyente<sup>514</sup>.

### **c) El tribunal arbitral**

Como se señaló, se tratará de árbitros independientes, actuarán tres de ellos, cada parte designará un árbitro, quienes convendrán de mutuo acuerdo en la designación del tercero. De no existir consenso en la designación del tercer árbitro, los designará el Tribunal<sup>515</sup>. Por su parte, el artículo 326 del COT resuelve el caso de vacancia señalando que “Si los árbitros nombrados o alguno de ellos murieren o faltaren por cualquier otro motivo, se les sustituirá del mismo modo como se les hubiere nombrado”.

Los árbitros deben manifestar su aceptación del encargo dentro de los cinco días hábiles siguientes a su designación, lo harán ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario respectivo<sup>516</sup>.

En todo caso los árbitros deberán ser abogados. Pues se considera que actuarán siempre como árbitros de derecho, y el cargo una vez aceptado será irrenunciable<sup>517</sup>.

---

<sup>513</sup> Artículo 328 del COT.

<sup>514</sup> Artículo 321 del COT.

<sup>515</sup> Artículo 324 del COT.

<sup>516</sup> Artículo 325 del COT.

<sup>517</sup> “El cargo de árbitro, una vez aceptado, es irrenunciable. El árbitro que sin causa legítima se separe de su cargo será responsable penalmente por el delito de denegación de justicia, sin perjuicio de que se haga efectiva su responsabilidad administrativa o civil”. Artículo 326 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Una vez constituido el tribunal. Los tribunales ordinarios y especiales, así como las demás autoridades tendrá el deber legal de prestar a los árbitros toda la cooperación que se les solicite para el desempeño su actividad<sup>518</sup>.

### **d) El laudo arbitral**

El procedimiento arbitral culmina con un *laudo*, el cual se dicta por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notificará a las partes.

Los árbitros deberán dictar su decisión en el término de seis (6) meses desde la constitución del Tribunal Arbitral. Este plazo podrá ser prorrogado hasta por otros seis, de oficio, o a solicitud del contribuyente o responsable o de la Administración Tributaria<sup>519</sup>.

Una vez notificado a las partes, el laudo se enviará con los autos al Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, quien procederá a publicarlo al día siguiente de su consignación<sup>520</sup>.

El laudo arbitral, dictado en la forma señalada, será de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente o responsable como para la Administración Tributaria. Sin perjuicio de las acciones que se señalarán a continuación.

### **e) Régimen de recursos**

Recurso de Apelación. Las decisiones del Tribunal Arbitral serán apelables ante el Tribunal Supremo de Justicia, en el caso de que se hubieren dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros. El

---

<sup>518</sup> Artículo 327 del COT.

<sup>519</sup> Artículo 330 del COT.

<sup>520</sup> Artículo 329 del COT.

## TESIS DOCTORAL

plazo para la apelación comenzará el día siguiente de la publicación del laudo por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario<sup>521</sup>.

Recurso de Nulidad<sup>522</sup>. Contra el laudo arbitral procederá el Recurso de Nulidad, ante el Tribunal Supremo de Justicia, el cual deberá interponerse por escrito dentro de los ocho días hábiles desde su publicación. Acompañándose al Recurso el expediente sustanciado por el Tribunal Arbitral<sup>523</sup>.

### **f) Ejecución del laudo**

La ejecución del laudo corresponderá a la Administración Tributaria, de acuerdo con las normas de ejecución de sentencia establecidas en el COT<sup>524</sup>. Las normas de ejecución de sentencia se encuentran establecidas en la sección Quinta del Capítulo I del Título VI del COT, artículos 307 a 309.

### **g) Norma supletoria**

Finalmente, y dada la escueta regulación procesal desarrollada en el COT, se establece como norma supletoria que los aspectos no regulados en la normativa referida o en otras disposiciones del COT

---

<sup>521</sup> Artículo 331 del COT.

<sup>522</sup> Artículo 332 del COT.

<sup>523</sup> Conforme al Artículo 333 del COT. Las causales de Nulidad son las siguientes:

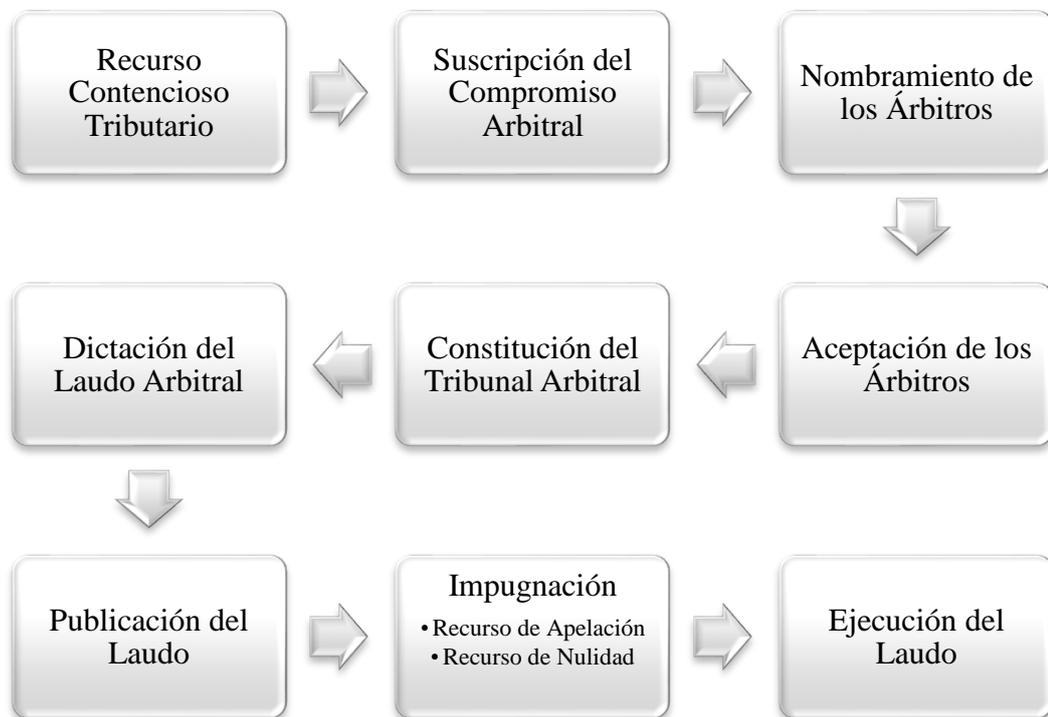
1. Si la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviere concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiese ejecutarse.
2. Si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que, según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje.
3. Si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes.

<sup>524</sup> Parágrafo Único a continuación del Artículo 331 del COT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

se registrarán, en lo que sean aplicables, por las normas de la Ley de Arbitraje Comercial y el Código de Procedimiento Civil<sup>525</sup>.

Figura 3: Esquema del procedimiento de arbitraje tributario en Venezuela



Fuente: Elaboración propia en base al COT de 2020.

<sup>525</sup> Artículo 334 del COT.

## TESIS DOCTORAL

### 9. CONSIDERACIONES FINALES

1. En los países estudiados en este capítulo (Argentina, Bolivia, Colombia, Ecuador, México y Venezuela) se aprecia un desarrollo dispar en la implementación y utilización de los MASC en conflictos tributarios, en algunos casos como Venezuela y México, ha habido avances desde hace mayor tiempo y los mecanismos utilizados han tenido mayor espacio de desarrollo.
2. En otros países, como Colombia y Ecuador, los desarrollos normativos son más recientes, aunque involucran técnicas y métodos que importan altos niveles de disposición y capacidad de negociación, como la conciliación y la transacción en etapas judiciales y la mediación, no llegan aún a considerar el arbitraje.
3. Colombia es el único país de la muestra que no ha implementado un sistema de consulta vinculante.
4. Los avances legislativos más recientes, especialmente en Colombia (2021) y Ecuador (2021), se implementaron en el contexto de la aprobación de senda legislación tributaria miscelánea que buscaba hacer frente a la crisis económica y social derivada de la Pandemia Covid-19 que, en lo principal, modificaron el sistema tributario con el objetivo declarado de aumentar la recaudación y apoyar a las familias y pymes, por este emotivo y por lo reciente de los cambios, aún en proceso de implementación muchos de ellos, no se aprecian aún resultados relevantes que analizar.
5. La reciente normativa mencionada, que incorpora nuevos MASC en la región, necesitará gran capacidad de gestión de parte de

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

los administradores, y requerirán recursos económicos y humanos (capacitación) para implementarlos.

6. Por su parte, México y Argentina, pese a su larga tradición en el uso de estos mecanismos, y su destacada doctrina, no han mostrado avances significativos en el último tiempo, manteniendo como principal mecanismo en etapa administrativa variantes de los acuerdos conclusivos, y en el caso de México, destaca la mediación de la PRODECON en el proceso.
7. Perú y Bolivia, no han mostrado avances destacables en la implementación de los MASC en los procedimientos tributarios, a excepción de los acuerdos sobre precios de transferencia y las consultas vinculantes. Sin embargo, en el caso peruano, una mención a la justicia arbitral en la Constitución ha impulsado a la doctrina a hacer propuestas muy interesantes de arbitraje tributario y no ha habido mayor desarrollo de otras opciones.
8. Entre los países estudiados, casi todos, con excepción de Bolivia, presentan algún mecanismo para implementar los APA's, normalmente bajo el modelo de *acuerdos*, tomando como referencia las directrices de la OCDE, contenidas en instrumentos como las "Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales".
9. Pese a su denominación como *acuerdos*, no siempre se trataría de contratos o transacciones negociadas entre obligado y administración. Por ejemplo, en el caso argentino y ecuatoriano. En el primero, es una solicitud que termina siendo aprobada o rechazada por la Administración mediante una resolución. En el

## TESIS DOCTORAL

caso ecuatoriano, se utiliza el modelo de consulta previa, la que debe ser absuelta mediante una resolución vinculante aunque esencialmente revocable, pero la Administración no está obligada a responder y en su silencio se sanciona como “no presentada”.

10. Entre los países de la muestra, la institución del arbitraje en conflictos tributarios, hasta el momento, sigue siendo utilizada exclusivamente en Venezuela, y a pesar de que la idea del arbitraje presenta un alto grado de apoyo entre la doctrina, y que se encuentra regulada para otras materias, no se ha traducido en avances normativos en la legislación tributaria de los países estudiados, donde los conflictos tributarios o fiscales, sigue siendo una materia excluida de la regulación específica del arbitraje.
11. En Colombia, México, Perú y Venezuela se contempla el uso de MASC en la Constitución, como un derecho constitucional o como parte del sistema de justicia. Elevar su uso a rango constitucional, ha impulsado su aplicación en áreas que hasta el momento no habían sido consideradas, y se espera que facilite una mayor adopción en materia tributaria.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

**CAPÍTULO VI**

**MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS  
TRIBUTARIOS EN ESPAÑA**

**1. INTRODUCCIÓN**

Hemos querido estudiar también los avances en la utilización de los MASC en España, por tratarse de un país al que se suele mirar con mucho interés por los países sudamericanos para introducir nuevos institutos y procedimientos, ya sea por la tradición normativa, la lengua y porque se le supone una mayor conexión con las mejores prácticas en gestión tributaria, derivado de su pertenencia al sistema jurídico de la Unión Europea y a la OCDE<sup>526</sup>.

En España, pese a las reformas introducidas a la Ley General Tributaria en 2003<sup>527</sup>, no se aprecian avances significativos en la incorporación de mecanismos alternativos para la solución de conflictos o controversias tributarias en etapas resolutorias de conflictos, que permitan resolver las controversias suscitadas entre contribuyente y administración mediante procesos transaccionales o negociales, como serían la conciliación, mediación o el arbitraje una vez efectuadas las liquidaciones, menos aún durante la resolución de los conflictos en el contencioso-administrativo.

---

<sup>526</sup> No son pocas las normas en el ámbito de esta investigación que hemos encontrado en países sudamericanos inspiradas de la normativa española o europea, como la regulación de precios de transferencia, los acuerdos previos de valoración, el régimen de consultas a la administración, y más recientemente la regulación sobre normas anti-elusión.

<sup>527</sup> LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA., fecha de consulta 30 de Marzo de 2022 en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

## TESIS DOCTORAL

Pese a que la disminución de la litigiosidad era uno de los objetivos declarados por la reforma señalada<sup>528</sup>.

Sin embargo, la reforma del año 2003 a la LGT sí realizó avances importantes en la incorporación de mecanismos preventivos de conflictos en sede administrativa que revisaremos a continuación.

### **2. MECANISMOS PREVENTIVOS DE CONFLICTOS EN ETAPA ADMINISTRATIVA**

Con carácter preventivo podemos encontrar algunos mecanismos que consideran algún nivel de negociación entre la Administración y los contribuyentes. Entre los que se puede mencionar: Las Actas con Acuerdo (Artículo 155 y ss. LGT); Las Consultas Tributarias Escritas (Artículos 88 y 89 LGT), y dentro del procedimiento de valoración se puede mencionar los Acuerdos Previos de Valoración (Artículo 91 LGT). Además, dentro de los medios de comprobación, encontramos la Tasación Pericial Contradictoria (Artículos 135 LGT y 161 y 162 RGI)<sup>529</sup>.

---

<sup>528</sup> En la exposición de motivos de la LGT de 2003, párrafo 12 se indican sus principales objetivos, entre los que destaca "reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias **y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria**". El destacado es nuestro.

<sup>529</sup> Al respecto, cabe destacar la crítica de FERREIRO LAPATZA, vigente hasta el día de hoy, en cuanto a que España se ha rezagado en la adopción de estos mecanismos entre su pares europeos como Alemania, Francia y sobre todo Italia, cuya legislación plantea como modelo a seguir: "Resulta paradójico que en el país en que - según la argumentación que estamos desarrollando- más se necesitan, no se hayan implantado las técnicas extrajudiciales de resolución de conflictos normales ya en el resto de los países de la UE a los que nos hemos referido. Cuando la litigiosidad, como era previsible, crece incesantemente y los conflictos sobre la percepción y calificación de hechos declarados tienen cada vez mayor importancia en relación a los conflictos sobre hechos no declarados." FERREIRO

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### 2.1. Actas con acuerdo

Las *actas con acuerdo* incorporadas a la LGT por el artículo 155 de 2003, serían uno de los mayores avances en la adopción de mecanismos alternativos para solucionar conflictos tributarios. Sin embargo, la doctrina ha señalado su escasa aplicación práctica en lo que lleva en vigor.

Lo destacable de estas actas es que su contenido es el fruto de un acuerdo negociado entre la Administración y el contribuyente, lo cual les da un carácter novedoso para el sistema<sup>530</sup>.

#### 2.1.1. Procedencia

La LGT prevé tres situaciones en las que sería admisible llegar a un *acuerdo* para la elaboración de una propuesta de regularización, a saber<sup>531</sup>:

- a) Cuando deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- b) Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o
- c) Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características

---

LAPATZA, J., "Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español", ob. cit., p. 43.

<sup>530</sup> Conocidas son las Acta de Conformidad y de Disconformidad dentro del *Proceso de Inspección* (Arts. 156 y 157 LGT). Por su parte el artículo 143 N°2 de la LGT define las actas de la siguiente forma: "Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma".

<sup>531</sup> Artículo 155 N°1 LGT.

## TESIS DOCTORAL

relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

En estos casos, la Administración tributaria, antes de la liquidación de la deuda tributaria, *podrá* concretar dicha aplicación de conceptos, apreciación de hechos determinantes o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en la norma.

La redacción de la norma establece que la instancia es facultativa de la Administración y no se contempla que el acuerdo pueda ser solicitado por el contribuyente, siendo esta, tal vez, su mayor debilidad. A mayor abundamiento, se establece que la falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad (Artículo 155 N°7 LGT), de esta forma no parece existir incentivos para la Administración de llevar adelante los procesos de acuerdo.

### **2.1.2. Procedimiento**

En cuanto a los aspectos procesales, especialmente a cómo se desarrolla la negociación, la LGT no entrega demasiada información. Por su parte, el artículo 186 RGI<sup>532</sup>. Complementa la norma y entrega algunas precisiones al respecto:

---

<sup>532</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, por el que se aprueba el “Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos”. Conocido también como Reglamento General de Inspección, de ahí la sigla habitualmente usada RGI. Fecha de consulta 30 de Enero de 2022. Disponible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984>

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

- *La iniciativa* la tendrá el “órgano inspector”, cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos del artículo 155 de la LGT, lo que pondrá en conocimiento del obligado tributario.
- *Propuesta del obligado*. El obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.
- Desarrollo de las oportunas *actuaciones* para fijar los posibles términos del acuerdo<sup>533</sup>.
- Antes de la suscripción del acta con acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente *autorización del órgano competente* para liquidar. La autorización del órgano competente para liquidar deberá ser expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, y se adjuntará a esta.
- *Suscripción del Acta*. Con la autorización expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, la Administración comunicada la fecha y el lugar para la suscripción del acta.

El acuerdo se perfecciona mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la Administración, y se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, transcurridos diez días, desde la fecha del acta<sup>534</sup>.

La norma no se refiere a un proceso de negociación propiamente tal. Entendemos que, más bien, se trata una etapa desarrollada por la administración que se permitiría la evaluación de la propuesta y otras actuaciones referidas a reunir los antecedentes

---

<sup>533</sup> Artículos 155 N°4 y 5 LGT.

<sup>534</sup> Antes de proceder a la firma del acta, el obligado tributario deberá acreditar fehacientemente la constitución del depósito o garantía en los términos del artículo 186 N°5 RGI.

## TESIS DOCTORAL

técnicos, determinaciones y recopilación de información para resolver y elaborar una propuesta de acuerdo.

### **2.1.3. Efectos**

La suscripción de una ACA para la Administración cumpliría algunos objetivos importantes, primero; implica la renuncia del obligado a impugnar la liquidación resultante del acuerdo, en segundo lugar, asegura el cobro de las sumas acordadas, mediante aval o depósito – requisito para iniciar el acuerdo- y, finalmente permite aplicar las sanciones en el acto de liquidación, con una rebaja del 50% y sin necesidad de iniciar un procedimiento sancionador separadamente<sup>535</sup>.

La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la LGT, sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento<sup>536</sup>.

### **2.1.4. Naturaleza jurídica**

En opinión de PÉREZ ROYO, el contenido del acuerdo versará, en definitiva, sobre cuestiones de hecho y no de derecho, no se trataría de una transacción propiamente, pues no se negocia o

---

<sup>535</sup> Artículo 155 N°2, 3 y 5 LGT.

<sup>536</sup> Artículo 155 N°6 LGT.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*transige* en el derecho aplicable, se trataría para él de un *negocio de fijación*<sup>537</sup>.

*No se transige sobre la norma aplicable, sino que se decide fijar mediante acuerdo, conceptos o magnitudes cuya determinación, en principio, corresponde a la administración de forma unilateral*<sup>538</sup>.

Sin embargo, la doctrina ha criticado la escasa aplicación práctica que ha tenido esta institución en el tiempo que lleva en vigor<sup>539</sup>, entre otras razones porque se ha establecido como una facultad discrecional de la Administración, determinar cuándo procede alguna de los supuestos de aplicación y no se le permite al obligado iniciar el proceso. También se ha criticado que no se permiten en cualquier momento, solamente antes de liquidación tributaria. En este sentido ANDRÉS AUCEJO, una de las autoras que más ha estudiado la aplicación práctica de los MASC en Europa y España, denuncia:

*No puedo sino manifestar mi denuncia en relación a la poquísima utilización que se lleva haciendo hasta hoy de la figura de las actas con acuerdo del contribuyente; figura creada hace siete años ex Ley 58/2003 LGT con una bajísima tasa de*

---

<sup>537</sup> Sobre la naturaleza jurídica del acta con acuerdo. Entre la doctrina Española, además de la citada de PÉREZ ROYO en cuanto se trataría de un *negocio de fijación* de elementos indeterminados, la profesora ANDRÉS AUCEJO menciona que habría quienes la consideran un *acuerdo procedimental*, es decir un acuerdo al que llega la administración y el obligado dentro de un procedimiento administrativo, y quienes la consideran la teoría de la *transacción* aplicada al derecho público. ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas De Resolución Alternativa De Conflictos (ADR) En Derecho Tributario Español Y Comparado. Propuestas Para Latinoamérica Y España (Alternative Dispute Resolution (ADR) in Spanish and Comparative Tax Law. Proposal for Latin America and Spain)”, *Revista Derecho del Estado*, 37, 2016, pp. 20 y 21.

Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5805152> consultada el 20 de Enero de 2022.

<sup>538</sup> PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, 28, Civitas, Pamplona, 2018, p. 346.

<sup>539</sup> *Ibid.*, p. 349.

## TESIS DOCTORAL

*utilización en parte o gran parte debido a una falta de voluntad política por parte del órgano que ejerce las potestades administrativas, pues fíjese que sólo la Administración puede activar la instrucción de este tipo de actas y además sólo con carácter previo a la liquidación tributaria (en fase de comprobación e investigación)*<sup>540</sup>.

Hecho que para la profesora contrasta enormemente con lo que ocurre en otros ordenamientos, como el italiano, en relación con la figura que le da origen “*el accertamento con adesione del contribuente*”.

### **2.2. Los acuerdos previos de valoración**

La valoración de la base imponible de ciertas operaciones supone un momento esencial en la cuantificación de las obligaciones tributarias. Este proceso, muchas veces, implica una serie de operaciones que resultan complejas cuando los elementos del tributo contienen conceptos técnicos o imprecisos.

El artículo 90 y 91 de la LGT<sup>541</sup> contiene dos actuaciones de valoración, de las cuales nos interesará especialmente la norma contemplada artículo 91 LGT<sup>542</sup>, referida a los acuerdos previos de valoración en relación con rentas, bienes, productos, gastos y otros elementos determinantes de la deuda tributaria, y que tendrá mayor

---

<sup>540</sup> ANDRÉS AUCEJO, E., “Derecho Tributario español: Los “Acuerdos” y otras fórmulas convencionales entre la Administración y los contribuyentes en derecho tributario español, como vía alternativa a la unilateralidad del acto administrativo de naturaleza tributaria en el marco del procedimiento tributario”, ob. cit., pp. 203 y ss.

<sup>541</sup> La norma del artículo 90 LGT, se refiere a la consulta escrita que podrá efectuar el contribuyente sobre el valor fiscal de un inmueble que serán objeto de transmisión o donación.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

aplicación en aquellas operaciones que deban valorarse según el “valor de mercado”<sup>543</sup>.

El artículo 91 LGT señala: “Los obligados tributarios podrán solicitar a la administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”.

Según apunta PÉREZ ROYO, esta figura tendría su mayor aplicación en el impuesto sobre sociedades (IRPF), cuando exista operaciones entre sociedades relacionadas o vinculadas, en cuanto se pudiera pensar que los precios, ganancias o pérdidas de las operaciones pueden asignarse entre unas y otras de común acuerdo, de la forma que más convenga buscando un ahorro impositivo global<sup>544</sup>.

### **2.2.1. Características**

Las principales características de estos acuerdos serían;

- a) Que sean previos a las operaciones sobre las que recaerá el acuerdo,
- b) Que tengan por objeto entregar certeza sobre una serie de criterios relativos a la valoración de los precios de transferencia en dichas operaciones,
- c) Que entregan criterios que serán válidos por un periodo de tiempo,

---

<sup>543</sup> Un estudio acabado sobre la regulación en España de los APA´s véase en SANTOS FLORES, I., “Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración (APAS)”, ob. cit.

<sup>544</sup> Ver PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, ob. cit., p. 238.

## TESIS DOCTORAL

- d) Que pueden implicar a una o más administraciones tributarias de diferentes países con un contribuyente.

La LGT recoge gran parte de estas características y establece los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria<sup>545</sup>.

### **2.2.2. Procedimiento**

En cuanto al procedimiento, la LGT establece que el obligado tributario para iniciar el proceso de acuerdo debe presentar una solicitud por escrito a la Administración, siempre antes de la realización del hecho imponible o en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A la solicitud se deberá acompañar una propuesta de valoración por el obligado. La Administración podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario y aceptar o rechazar la propuesta<sup>546</sup>.

En el caso de aceptarse la propuesta de valoración, el acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, el supuesto de hecho al que se refiere, el impuesto al que se aplica y tendrá carácter vinculante, en los plazos fijados en la normativa de cada tributo<sup>547</sup>.

La repuesta de la Administración deberá darse dentro del plazo que indique cada tributo. La falta de contestación de la

---

<sup>545</sup> Artículo 91.1 de la LGT.

<sup>546</sup> Artículo 91.2 y 3 de la LGT.

<sup>547</sup> Artículo 91.4 de la LGT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario<sup>548</sup>.

### **2.2.3. Efectos**

El efecto más importante de estos acuerdos de valoración radica en que, mientras no se modifique la legislación o no varíen significativamente las circunstancias económicas que fundaron la valoración acordada, la Administración Tributaria que hubiera dictado el acuerdo, estará obligada a aplicar los valores expresados en él, por un plazo máximo de vigencia de tres años o el que establezca la normativa del tributo respectivo<sup>549</sup>.

Finalmente, se establece que los obligados no pueden presentar recurso alguno contra los acuerdos. Pero sí podrán hacerlo contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones del acuerdo<sup>550</sup>.

### **2.2.4. Naturaleza jurídica**

Toca analizar entonces, si los acuerdos pueden considerarse realmente un MASC, pues como hemos adelantado, se trataría de un mecanismo preventivo de conflictos, que suele ser incluido en la doctrina (tanto española como sudamericana) como unan expresión de MASC, nos parece que, a diferencia de las Actas con Acuerdo, tienen en su naturaleza jurídica mucho más propia de un acto de administrativo de autoridad, que fija un régimen especial a

---

<sup>548</sup> Artículo 91.4 de la LGT.

<sup>549</sup> Artículo 91.5 de la LGT.

<sup>550</sup> Artículo 91.6 de la LGT.

## TESIS DOCTORAL

determinadas operaciones, con escasa negociación y que pese a su supuesta invariabilidad, la misma norma señalada del artículo 91. 6 de la LGT deja abierta a una revisión de la autoridad.

Aunque existe diferencias en la doctrina acerca de la naturaleza jurídica de los APA´s. Hay quienes ven en ellos un negocio jurídico de carácter negocial – *un acuerdo*- y hay quienes, en mayoría, le niegan ese carácter, por considerarlo solamente una especie de procedimiento o acto administrativo con participación del obligado, en que este solicita una conformidad a su propuesta, y en el mejor de los casos, la aceptación de la propuesta, se trataría de un acto administrativo de adhesión de la autoridad a la propuesta del obligado que carecería del carácter transaccional propio de los MASC.

En opinión de ANDRÉS AUCEJO, se trataría en realidad de un acto administrativo con la colaboración del contribuyente desarrollado durante el proceso de autoliquidación, con el fin de evitar que se suscite un litigio, “no se trataría tanto de un acuerdo propiamente dicho, sino de un acto de adhesión -en su caso- a la propuesta del obligado tributario. En este sentido, el denominado acuerdo previo de valoración no participa de la naturaleza transaccional.<sup>551</sup>

En sentido similar, SANTOS FLORES señala: “Por lo anterior, tratándose del caso español, somos de la opinión que los APA´s tienen más la naturaleza jurídica de un acto administrativo participado que la de un verdadero acuerdo entre Administración y contribuyente”<sup>552</sup>

---

<sup>551</sup> E. ANDRES AUCEJO, «Sistemas De Resolución Alternativa De Conflictos (ADR) En Derecho Tributario Español Y Comparado. Propuestas Para Latinoamérica Y España», cit., p. 12.

<sup>552</sup> SANTOS FLORES, I., “Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración (APAS)”, ob. cit., p. 117.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Por su parte, ARRIETA MARTÍNEZ les reconoce el carácter de acuerdo y su naturaleza convencional, más no el de una transacción, pues no existirían aún elementos controvertidos sobre el que transigir, “–el acuerdo previo de valoración– es un acto consensuado entre la Administración y el obligado tributario en el que ambos determinan, (...) una «valoración a efectos fiscales» que sea razonable y sobre la confluya el criterio de ambas partes. La Administración renuncia a fijar unilateralmente el valor de las «rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria», y acuerda –sin transacción– una valoración ponderada”<sup>553</sup>.

Como hemos adelantado, coincidimos nosotros con la doctrina mayoritaria, pese a que, la normativa española al definirlos como un acuerdo parece adherir más a la idea de una figura convencional. No consideramos que el acuerdo sea el fruto de una verdadera transacción, más bien se trataría de la obtención de una conformidad o visto bueno de parte de la Administración a una política de fijación de precios propuesta por el obligado, la que puede ser aceptada o rechazada, incluso sin posibilidad de impugnar la decisión.

### **2.3. La tasación pericial contradictoria**

Otro procedimiento administrativo que se suele mencionar como alternativo, al igual que en los casos anteriores, con carácter preventivo de conflictos, es la Tasación Pericial Contradictoria

---

<sup>553</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, ob. cit., p. 185. Disponible en [https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/anuarios\\_derecho/abrir\\_pdf.php?id=ANU-A-2007-10016900202](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-A-2007-10016900202). Fecha de consulta 20 de Febrero de 2022

## TESIS DOCTORAL

contemplada en la LGT, artículo 135 LGT y artículos 161 y 162 del RGI<sup>554</sup>.

El RGI lo establece como un procedimiento independiente, a continuación del procedimiento de valoración (Artículo 161 y 162) sin embargo, la doctrina lo considera un *medio de comprobación de segundo grado*, o de impugnación de los valores resultantes del proceso de comprobación de valores.<sup>555</sup> Así entonces, se aplicará cuando para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios ordinarios<sup>556</sup>.

De acuerdo a las normas citadas, se establece que los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, para solicitar que se corrijan los valores resultantes de la aplicación de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de la LGT, utilizados para determinar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria<sup>557</sup>.

---

<sup>554</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>555</sup> Véase PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, ob. cit., p. 320.

<sup>556</sup> Artículo 57.2 LGT

<sup>557</sup> Artículo 57 de la LGT: "Comprobación de valores.

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. (...)  
el Catastro Inmobiliario.
- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Si de dicha valoración resulta una liquidación, el interesado, como regla general<sup>558</sup>, podrá proponer la tasación pericial dentro del plazo para reclamar de la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, contra el mismo acto de comprobación de valores notificado, siempre que la normativa así lo permita.

Cabe mencionar que la norma indica que este procedimiento será procedente “en los casos en que la normativa tributaria propia del tributo así lo prevea”.<sup>559</sup> Teniendo mayor aplicación actualmente es con ocasión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), donde se contempla

---

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley”.

<sup>558</sup> También existe la posibilidad de que el interesado pueda reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando considere que el acto de notificación no contiene suficientes datos y los motivos tenidos en cuenta para aumentar los valores declarados y recurra de dicha omisión mediante un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo para solicitar la TPC se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta. Artículo 135.1 LGT.

<sup>559</sup> Artículo 135.1 párrafo 2º LGT

## TESIS DOCTORAL

expresamente como medio para corregir el resultado del proceso de comprobación de valores<sup>560</sup>.

En cuanto a los efectos de la solicitud de tasación pericial contradictoria, se establece que la presentación de la solicitud, o la reserva de promoverla, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y suspenderá el plazo para recurrir o reclamar de ella. Además, la presentación de la solicitud suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, pueda derivarse de la liquidación y, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento<sup>561</sup>.

En el caso de que al momento de solicitar la TPC en contra de la liquidación, ya se hubiere impuesto la sanción, y como consecuencia de la TPC se dictase una nueva liquidación, se anulará la primera sanción y se impondrá una nueva sanción teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación<sup>562</sup>.

### **2.3.1. Procedimiento**

En cuanto al procedimiento para llevar adelante la TPC, se debe distinguir. Cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de la Administración, y

---

<sup>560</sup> Artículo 47.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

“47.1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.”

<sup>561</sup> Artículo 135.1 párrafo 3º LGT.

<sup>562</sup> Artículo 135.1 párrafo 4º LGT.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

se haya valorado por otros medios<sup>563</sup>, será necesaria la designación de un perito de la Administración, y en tal caso, si la diferencia entre el valor determinado por este y la tasación practicada por el perito designado por el obligado, en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento del valor de la tasación, será la tasación de la Administración la que servirá de base para la liquidación. Ahora bien, si la diferencia fuese superior, se designará un tercer perito, la que se tomará como definitiva con ciertas restricciones<sup>564</sup>.

### **2.3.2. Efectos**

Finalmente, la valoración que efectúe este tercer perito se comunicará al obligado<sup>565</sup>, y servirá de base para la liquidación que proceda, con los límites de que no puede ser inferior al valor declarado inicialmente por el contribuyente, ni superior al valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria, pues se trataría de una *reformatio in peius*, lo que desincentivaría la aplicación del procedimiento.

### **2.3.3. Naturaleza jurídica**

Resulta interesante a analizar la cuestión de la naturaleza jurídica de la Tasación Pericial Contradictoria, especialmente en cuanto a analizar si se trataría en esencia de una MASC aplicado para resolver un conflicto tributario, pues a pesar de que hay diferencias sobre su naturaleza, es en esta figura donde parece haber

---

<sup>563</sup> *Vid. supra.*, nota 550.

<sup>564</sup> Artículo 135.1 párrafo 5º LGT.

<sup>565</sup> El obligado tendrá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo.

## TESIS DOCTORAL

más consenso en la posición de quienes ven en este procedimiento, especialmente en la figura del *perito tercero*, a un árbitro que resuelve el conflicto suscitado por las diferencias de valoración entre la Administración y el obligado tributario. Esta posición sostenida, entre otros, por ARRIETA MARTÍNEZ quien, luego de revisar otras posturas, concluye señalando que:

*Efectivamente, la tasación pericial contradictoria responde más fielmente a la naturaleza arbitral que a cualquier otra, habida cuenta que existe una contienda sobre dos pretensiones enfrentadas, existe un tercero independiente que resuelve la controversia, y, además, existe la tutela jurídica de un tercero la cual es solicitada por las partes en orden a resolver el conflicto*<sup>566</sup>.

En el mismo sentido, ANDRÉS AUCEJO considera la TPC como un antecedente del uso del arbitraje en el sistema tributario español, pero se distancia de que resuelve la controversia, hace la prevención de que no pone término al procedimiento tributario, sino que se enmarca en el transcurso de las distintas fases del procedimiento de gestión o incluso antes, resolviendo una cuestión de hecho que posteriormente se recogerá en el acto de liquidación. Así, señala que esta figura se caracteriza por:

*La intervención de un tercero independiente que actúa de árbitro para dirimir las discrepancias por diferencias de valoración*

---

<sup>566</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, ob. cit., p. 183.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

*(Administración-contribuyente). Nótese que este laudo "nunca puede tener carácter finalizador del procedimiento tributario."<sup>567</sup>*

En una postura diferente, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO asimila el resultado de la TPC a una especie del *contrato de derecho público transaccional*, señalando que:

*Dentro de la categoría contractual, la tasación pericial contradictoria pertenece a las transacciones. Dicha naturaleza viene dada por la existencia de una incertidumbre que las partes intentan resolver a través del otorgamiento de contraprestaciones respecto a sus posiciones con la finalidad de sustituir una valoración incierta por una cierta<sup>568</sup>.*

Entre quienes le niegan el carácter arbitral se encuentra CALVO ORTEGA, para quien el principal argumento para no asimilar la TPC al arbitraje sería el siguiente:

*A través de la actuación del tercero, no se está decidiendo de modo definitivo el conflicto planteado; no se actúa investido de autoridad. Aquél emite un juicio sobre la valoración de determinados bienes, pero su juicio, aunque es decisivo, no es definitivo, ya que posteriormente podrá impugnarse a través de la interposición de la reclamación o recurso procedente<sup>569</sup>.*

---

<sup>567</sup> ANDRES AUCEJO, E., "Sistemas De Resolución Alternativa De Conflictos (ADR) En Derecho Tributario Español Y Comparado. Propuestas Para Latinoamérica Y España (Alternative Dispute Resolution (ADR) in Spanish and Comparative Tax Law. Proposal for Latin America and Spain)", ob. cit., p. 16.

<sup>568</sup> M. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Colex, 1998, pp. 355 y ss, fecha de consulta 6 abril 2022, en <https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/12908>.

<sup>569</sup> R. CALVO ORTEGA, «Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario», *Revista Impuestos*, año17, vol. 2, 2001, p. 32.

## TESIS DOCTORAL

En este mismo sentido, VICENTE-ARCHE COLOMA, niega la naturaleza de arbitraje a la TPC, aun cuando considera que en los supuestos en que procede la TPC puede haber un conflicto entre partes que requiere tutela jurídica, no le confiere a la intervención del perito tercero el carácter de árbitro:

*El hecho fundamental que nos lleva a negar la naturaleza arbitral de esta figura es el relativo al carácter de la actuación del tercer perito, pues éste no decide la cuestión de fondo manera definitiva, no reconoce los derechos de cada una de las partes en conflicto, sino que da su parecer sobre la valoración que estima procedente, con las consecuencias que ello conlleva<sup>570</sup>.*

También hay quienes ven en la TPC solo un procedimiento administrativo de comprobación valores con características especiales, un *medio de comprobación de segundo grado*, como PÉREZ ROYO<sup>571</sup>.

En nuestra opinión, resulta difícil de aceptar pacíficamente que el perito tercero resuelve la controversia entre las partes, pues no se ha fijado aún de manera definitiva la controversia, no ha habido una liquidación a firme, la intervención del perito tercero es parte del proceso de comprobación de valores, y no un tercero con *imperio* al que recurran las partes por *tutela jurídica*, como señala ARRIETA MARTÍNEZ. Más aún, su decisión puede que no tenga efecto alguno si se dan las condiciones de diferencias de valoración que

---

<sup>570</sup> VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *El arbitraje en el ordenamiento tributario español una propuesta*, 1º, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 147, fecha de consulta 7 abril 2022, en <https://editorial.tirant.com/es/libro/el-arbitraje-en-el-ordenamiento-tributario-espanol-una-propuesta-9788497682183>.

<sup>571</sup> PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*, ob. cit., p. 320.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

mencionamos previamente, y en definitiva se termine aplicando la valoración del obligado o la de administración.

Lo que caracteriza el arbitraje es que resuelve el asunto controvertido, declarando el derecho de cada parte con efecto de cosa juzgada y sus resoluciones están revestidas de imperio, es decir, se pueden ejecutar directamente, porque emanan de un tribunal. Lo que no impide la existencia del algún régimen de recursos, habitualmente excepcional de aclaración o revisión. El árbitro dicta una verdadera sentencia, producto de su jurisdicción, no un informe pericial.

Aun cuando la doctrina reconozca la existencia de un conflicto en las diferencias de valoración, no creemos que la actuación del perito sea resolver la controversia de fondo, solo emitir su propia valoración, y ello no bastaría para considerar que el procedimiento sea un arbitraje, pues no existiría un “juez arbitro” para dictar la sentencia o *laudo*.

En sentido AYLWIN AZOCAR señala, a propósito de la diferencia entre arbitraje y peritaje, que en este último

*Faltaría siempre el tribunal. El perito no lo es, porque no está llamado a resolver una controversia ni tiene facultad para imponer una decisión obligatoria a los interesados; sólo puede dar una opinión o dictamen; carece de jurisdicción. Esta circunstancia es la que fundamentalmente determina el criterio para distinguir una institución de la otra*<sup>572</sup>.

---

<sup>572</sup> AYLWIN AZÓCAR, P., *El Juicio Arbitral*, ob. cit., p. 22.

## TESIS DOCTORAL

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **CAPÍTULO VII**

#### **PRESENTACIÓN DE RESULTADOS**

De la investigación realizada podemos presentar a discusión los siguientes resultados.

En lo conceptual, existe amplia dispersión del significado y contenido que la doctrina ha dado a acrónimo MASC, extendiendo su uso a aquellas instancias o mecanismos administrativos preventivos de conflictos. Esto es, antes de que lleguen a convertirse en contiendas o controversias que impliquen una posición contrapuesta entre obligado y administración acerca del contenido de la obligación tributaria.

En Chile, el sistema de solución de conflictos ha tenido un punto de inflexión con la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros por la Ley 20.032 de 2009, partir del cual los TTA conocen de todas las reclamaciones tributarias, como jueces independientes, imparciales y sujetos al control de poder judicial.

El nuevo Procedimiento General de Reclamaciones, posee la estructura general de todo juicio ordinario, seguido ante un juez. Existen partes, una etapa de discusión, conciliación, prueba, fallo, e impugnación.

En Chile la Ley 21.039 de 2017, incorpora la etapa de conciliación. La que tuvo escasa aplicación desde su implementación en 2017 hasta 2020, menos del 1% de los casos terminaron por este medio. La Ley 21210 de 2020 introduce en Chile el avenimiento, la mediación y perfecciona la conciliación.

Existe consenso en la doctrina de avanzar en la incorporación de los MASC en materia tributaria. Se menciona la experiencia

## TESIS DOCTORAL

internacional como ejemplo. El aumento de la conflictividad, la complejidad de las normas tributarias, la existencia de normas y conceptos vagos e imprecisos, y la saturación de las instancias de revisión administrativa o judicial que provoca lentitud en los procesos apoyarían esta posición. Además, se presentan razones relacionadas con el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva.

El principio de Legalidad y la indisponibilidad del crédito tributario se presentan como dificultades para avanzar en el uso de los MASC en materia tributaria. La posición mayoritaria opina que el primero no se afectaría si no se celebran acuerdos sobre los elementos esenciales de los tributos y solo se implementen para una mejor interpretación de la ley. El segundo, no se afectaría siempre que la ley faculte a la Administración para llegar a acuerdos, también se sostiene que no existiría un crédito del cual disponer hasta su total determinación.

Además, se pudo constatar que en muchos países de la región (Colombia, México, Perú y Venezuela), ya se contempla el uso de los MASC como un derecho constitucional o como parte del sistema de justicia. En Chile, se incluyen en el borrador de nueva Constitución en proceso de plebiscito.

En cuanto a los MASC utilizados por los países estudiados, según las etapas en que se aplican:

- a) En etapa preventiva, antes de la realización de los hechos gravados:

Los mecanismos más utilizados en etapas preventivas son los *acuerdos anticipados sobre precios de transferencia* o entre partes relacionadas (APA's), y las *consultas vinculantes*, presentes en todos los países estudiados, a excepción de Colombia, que mantiene un

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

sistema de conceptos vinculantes sobre dudas generales, pero no acepta consultas sobre casos particulares.

Además, en esta etapa, Argentina ha regulado los Procedimientos de Acuerdo Mutuo, derivados de los procedimientos amistosos de los tratados internacionales para evitar la doble tributación. Por su parte, Chile cuenta con un mecanismo de consulta anticipada sobre la aplicación de normas anti-elusión.

- b) En etapa administrativa, durante el procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, y hasta antes de litigio:

Se identificó el uso de la transacción y el acuerdo conclusivo (Argentina); la mediación y la instancia de reconsideración voluntaria (Chile); el silencio positivo aplicable a los recursos no resueltos (Colombia); la transacción extraprocesal (Ecuador); las actas con acuerdo y la tasación del perito tercero (España); los acuerdos conclusivos y la mediación (México).

- c) En etapa contenciosa administrativa o judicial:

En esta etapa se identificó el uso de los siguientes MASC por países; la conciliación y el avenimiento (Chile); la conciliación y el acuerdo mutuo (Colombia); la transacción intraprocesal (Ecuador); el arbitraje y la transacción (Venezuela).

El caso colombiano es especial, pues se trata de una norma transitoria, resta ver si se mantendrá después de su periodo original de vigencia.

Destaca Venezuela, por ser el único país de la muestra que ha implementado el arbitraje en etapas judiciales.

TESIS DOCTORAL

A continuación, se presenta la tabla N°6 con los principales MASC utilizados en los países de la muestra, indicando la etapa en la que se contemplan.

Tabla 6: MASC por etapa de determinación de la obligación tributaria entre países estudiados

PAÍS	MASC		
	PREVENTIVOS	RESOLUTIVOS	
	Antes de realizar el Hecho Imponible	Durante la etapa administrativa de determinación	Durante el contencioso, juicio tributario o de cobranza
<u>ARGENTINA</u>	- APA - Acuerdo mutuo - Consulta vinculante	- Transacción - El acuerdo conclusivo	
<u>BOLIVIA</u>	- Consulta vinculante		
<u>CHILE</u>	- APA - Consulta vinculante - Consulta anti-elusión	- Mediación - RAV	- Conciliación - Avenimiento
<u>COLOMBIA</u>	- APA	- Silencio positivo	- Conciliación - Acuerdo Mutuo
<u>ECUADOR</u>	- APA - Consulta vinculante	- Transacción	- Transacción
<u>ESPAÑA</u>	- APA - Consulta vinculante	- Tas. Pericial - Actas con Acuerdo	
<u>MÉXICO</u>	- APA - Consulta vinculante	- Acuerdos conclusivos - Mediación	
<u>PERÚ</u>	- APA - Consulta vinculante		
<u>VENEZUELA</u>	- APA - Consulta vinculante		- Arbitraje - Transacción

Fuente: Elaboración propia.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
 EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Como resultado de la investigación se propone una valoración del grado de desarrollo de los MASC en los países estudiados. Para ello, a partir de la tabla N°6 asignamos el valor de (1) a cada mecanismo en etapas previas, el valor de (2) a cada mecanismo en etapa administrativa, y el valor de (3) a cada mecanismo que opera en etapa contenciosa o judicial, el resultado sería el que se muestra en la tabla N°7 a continuación:

Tabla 7: Valoración del grado de implementación de los MASC en los países estudiados

	Antes de realizar las operaciones	Etapa administrativa	Etapa contenciosa o judicial	Total
<b>CHILE</b>	3	4	6	13
<b>COLOMBIA</b>	1	2	6	9
<b>VENEZUELA</b>	2	0	6	8
<b>ECUADOR</b>	2	2	3	7
<b>ARGENTINA</b>	3	4	0	7
<b>MEXICO</b>	2	4	0	6
<b>ESPAÑA</b>	2	4	0	6
<b>PERÚ</b>	2	0	0	2
<b>BOLIVIA</b>	1	0	0	1

Fuente: Elaboración propia

De los resultados en la Tabla N°7 se desprende que Chile tendría la valoración más alta (13), seguido por Colombia (9), Venezuela (8), Ecuador (7), Argentina (7), España (6), México (6), Perú (2) y finalmente Bolivia (1).

## TESIS DOCTORAL

Estas valoraciones intentan presentar el grado de avance en la implementación de MASC entre los países estudiados, considerando la cantidad de mecanismos y la etapa dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria en que operan, no pretenden evaluar los efectos o el impacto de esos mecanismos, pues no ha sido objeto de investigación.

Para una mejor visualización de estos resultados, presentamos a continuación en la Figura N°4, *mapa de calor*, considerando los datos de la tabla anterior con los países de la muestra.

Figura 4: Nivel de adopción de los MASC tributarios entre países estudiados (2022)



Fuente: Elaboración propia

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### CONCLUSIONES

Del desarrollo de este trabajo y sus resultados se desprenden una serie de conclusiones, las que presentaremos siguiendo las preguntas que orientaron la presente investigación.

Finalmente, se plantearán nuevos temas para abordar en futuras investigaciones a partir de lo tratado.

#### **¿Qué se entiende por MASC en sentido general y cuál ha sido su alcance en materia tributaria?**

Según los resultados de la investigación, en un sentido general, los MASC son mecanismos o procedimientos a los que recurren las partes como alternativa a la jurisdicción ordinaria establecida para solucionar o prevenir un conflicto.

Sin embargo, consideramos que el uso del concepto MASC ha superado la esfera de lo alternativo a la jurisdicción ordinaria, y su aplicación se ha entendido en un sentido amplio, aplicándose también como alternativo a la decisión de la autoridad administrativa sobre un punto de interpretación o conflicto dentro de las normas de su competencia, como puede ser el caso del derecho tributario, donde no siempre existen instancias en la justicia ordinaria para su revisión.

No existe consenso en la doctrina, especialmente tributaria, acerca de la definición del contenido del acrónimo MASC, usado en diversas formas (métodos, medios, mecanismos, medidas, sistemas, etc.), todos coinciden en su carácter alternativo, pero luego no hay claridad en cuanto ¿a qué son alternativos?, a la justicia, jurisdicción, procesos, procedimiento etc., y se usa indistintamente

## TESIS DOCTORAL

para “solución” o “resolución” de “conflictos” o “controversias”. Del análisis de la doctrina y la normativa, estas diferencias de denominación no son significativas o indiciarias de una clasificación o distinción en su ámbito de aplicación. Usualmente, se usa junto al acrónimo ADR como sinónimos.

Para nosotros, esta dispersión conceptual es la expresión de la dificultad de adopción en el ámbito del derecho público, y en especial del tributario, de una institución propia del derecho privado y de vertiente anglosajona, y que aún está en proceso de construcción de sus categorías en el derecho tributario.

En cuanto al alcance que han tenido los MASC en materia tributaria, se aprecia su utilización en las distintas etapas del proceso de determinación de la obligación tributaria, tanto en etapas administrativas como judiciales, incluso antes de la realización de los hechos gravados.

En este sentido, se aprecia el uso de mecanismos que van desde el acuerdo previo sobre precios de transferencia APA, que fija anticipadamente un método de valoración para operaciones hasta por tres periodos tributarios (presente en todos los países estudiados), hasta mecanismos más tradicionales, pero menos utilizados en materia tributaria, como el arbitraje, la mediación y la conciliación, en etapas contencioso-administrativas o judiciales.

Durante el desarrollo de este trabajo, con enfoque exploratorio, se ha utilizado el concepto amplio de MASC que incluye mecanismos preventivos y resolutivos, pero se advirtió la dificultad de atribuir el acrónimo MASC, en su traducción más literal de “mecanismos alternativos de solución de conflictos”, a instituciones o instancias administrativas preventivas, incluso anteriores a la realización del hecho gravado, como es el caso de las consultas vinculantes.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Reconocemos que esta complicación sería heredera de las clasificaciones tradicionales entre MASC *preventivos* y *resolutivos* de uso general en otras disciplinas.

Sostenemos que, en materia tributaria, ámbito de esta investigación, lo que se debiera considerar para atribuir el carácter de MASC a un mecanismo o procedimiento, es siempre la existencia, al menos, de un conflicto que solucionar, habitualmente, el acto administrativo de determinación o liquidación de la obligación tributaria. Pues en ellos se contiene la pretensión fiscal y la interpretación de la ley que ha hecho la Administración Tributaria, en cuanto al contenido de la obligación del contribuyente.

En un sentido amplio, también podría aplicarse a una resolución que, interpretando la ley tributaria, produzca efectos impositivos para el sujeto, como pueden ser aquellas que definan un régimen tributario, fije la base imponible o rechace una franquicia tributaria.

No consideraríamos conflicto o controversia a la mera incertidumbre o falta de certeza acerca de los alcances de una norma, o a los efectos de un acto susceptible de producir efectos tributarios que pudiera incluso nunca llegar a realizarse, respecto de los cuales se hubiera activado algún mecanismo preventivo.

En conclusión, no parece adecuado que este concepto se utilice tan extensivamente a mecanismos administrativos tales como: la consulta previa vinculante, el silencio positivo de la Administración, la revocación de actos administrativos o los peritajes durante el procedimiento de determinación, entre otros.

## TESIS DOCTORAL

### **¿Qué motivos han favorecido la utilización de los MASC en materia tributaria y qué principios han impedido su mayor utilización?**

Entre las razones que justifican la adopción de los MASC en materia tributaria, las más recurrentes tienen que ver con el aumento de la litigiosidad, la saturación de los tribunales y la tardanza en la resolución de los conflictos con la Administración. Razones que podrían considerarse pragmáticas y algo economicistas.

El aumento de la conflictividad se derivaría, entre otras razones, de la complejidad de las normas tributarias y su difícil interpretación, la existencia de conceptos muy técnicos, ambiguos o indeterminados que remiten a otras disciplinas y que requerirían la colaboración de terceros y del sujeto pasivo para su mejor esclarecimiento.

Sin embargo, también hay quienes favorecen su adopción basados en los principios de acceso a la justicia, tutela judicial efectiva y a una nueva forma de relación entre el Estado y los contribuyentes basada en principios democráticos.

Estando de acuerdo con esto, el hecho de que se haya avanzado en los últimos años “vertiginosamente” en la inclusión de estos mecanismos en Latinoamérica, especialmente en Chile, Colombia y Ecuador, en el contexto de la crisis económica provocada por el Covid-19, nos mueve a pensar que se les ha asociado también a una mayor recaudación.

Con todo, existe consenso en la doctrina tributaria sobre la necesidad de avanzar en su utilización para prevenir o buscar soluciones alternativas a los conflictos tributarios entre contribuyentes y Administración.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Los resultados muestran, que en muchos de los países estudiados aún existe resistencia al momento de establecer los mecanismos que podrían utilizarse en materia tributaria, el problema se presentaría especialmente en aquellos que importan mayores grados de disposición del crédito tributario, como el arbitraje y la transacción, donde conceptos como *la indisponibilidad del crédito tributario* y *el principio de legalidad*, configurarían límites materiales para su adopción.

Sin embargo, parece haberse establecido por la doctrina que el principio de legalidad de los tributos no se ve afectado por los mecanismos que se utilicen para la determinación de la obligación tributaria, en cuanto no se llegue a acuerdos que alteren los elementos esenciales del tributo descritos por el legislador.

Su ámbito de aplicación será el de la fijación de los hechos, la interpretación y aplicación de la ley a situaciones concretas y, previa habilitación legal, transacciones o acuerdos sobre las obligaciones accesorias. Pero, en ningún caso, se ha considerado la modificación de las normas legales, otorgamiento de exenciones especiales o extinción por mutuo de sobre la obligación principal, todas materias de Ley.

A este contexto hay que agregar que, en muchos países de la región (Colombia, México, Perú y Venezuela), ya se contempla el uso de los MASC como un derecho constitucional o como parte del sistema de justicia. Esto habría impulsado su aplicación en las áreas tradicionales y facilitaría su adopción en otras en que hasta el momento no habían sido consideradas, como es la tributaria. Este proceso requerirá hacer las adecuaciones necesarias a la normativa específica, pues la Administración debe actuar siempre dentro de las competencias que la ley le establece.

## TESIS DOCTORAL

En cuanto al principio de indisponibilidad del crédito tributario, sostenemos que, conceptualmente, antes de la determinación del contenido de la obligación tributaria, no habría, en estricto rigor, una deuda tributaria y el crédito correlativo para el Estado.

Concordamos con quienes sostienen que no se puede disponer de un crédito cuando el problema que se disputa, en sede administrativa o judicial, es precisamente su existencia o su determinación.

Así, no se estaría disponiendo del crédito tributario cuando se responde una consulta vinculante o se celebra un acuerdo APA, como no dispone del crédito el juez o el árbitro al resolver litigios en que se reclama de la determinación realizada por la autoridad administrativa.

Sin embargo, con posterioridad a la determinación o en la etapa de cobranza, la situación es teóricamente es más compleja, pero en la práctica se resuelve de manera similar, pues siempre la Administración deberá actuar facultada por un la ley que la habilite para llegar a acuerdos, tanto si la deuda tributaria y su crédito correlativo se encuentra a firme, como si no lo estuviera.

Para nosotros, el principio de indisponibilidad del crédito tributario, más que un principio constitucional, se trataría de una prohibición legal, que se impone a la Administración para no llegar a acuerdos sobre el crédito que ha sido determinado, sería un problema de habilitación legal, que debe resolverse por medio de una norma que permita a la Administración llegar a acuerdos sobre esta materia.

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

### **¿Qué avances ha habido en la utilización de los MASC en el derecho tributario chileno?**

En Chile desde 2009 existen los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA). Esto es importante, porque introduce una instancia independiente de la Administración, conformada por un tribunal especial y letrado, que agrega un cierto grado de incertidumbre para la Administración, una contingencia incierta de ganar o perder en el juicio, mucho mayor que la que tenía cuando era juez y parte en el sistema anterior. Esto habría generado un marco propicio para el uso de formas no adversariales en la solución de conflictos tributarios.

La Ley 21.039 de 2017, tuvo el gran acierto de incorporar la etapa de Conciliación dentro del Procedimiento General de Reclamaciones Tributarias. Sin embargo, la redacción de la norma adolecía de una serie de reparos y limitaciones que fue necesario corregir rápidamente, a riesgo de que perdiera toda eficacia, como en la práctica ocurrió durante su vigencia original (menos del 1% de las reclamaciones tributarias entre 2017 y 2020 terminaron por conciliación).

Lo más criticable fue que esta ley entregó al Director del SII una especie de tutela sobre la posibilidad del Juez Tributario y Aduanero (TTA) de llegar a conciliación, además de las restricciones impuestas a las materias en que podía aplicarse (se excluyeron los procedimientos infraccionales) y las pocas oportunidades procesales para el llamado a conciliación.

La Ley 21.210 de 2020 viene a corregir en parte estas deficiencias y avanza en el camino de incorporar nuevos MASC en los procedimientos tributarios, introduciendo el avenimiento (mutuo acuerdo) como modo de poner fin al procedimiento, creando además la Defensoría del Contribuyente, donde se podrán desarrollar los

## TESIS DOCTORAL

procesos de mediación tributaria entre contribuyentes y Administración. Se libera a la conciliación del trámite de aprobación del Director del SII, pero mantiene ese trámite para el avenimiento, otorgando valor negativo al silencio administrativo provocado por la falta de respuesta del Director.

Con todo, Chile muestra importantes avances en la adopción de los MASC en su sistema de solución de conflictos tributarios y contempla además una serie de mecanismos administrativos para prevenir los conflictos con la Administración.

### **¿Qué países de los estudiados presentan mayores avances en la incorporación de los MASC en materia tributaria?**

De acuerdo a los resultados presentados, los países con mayor avance en esta materia, considerando la cantidad de mecanismos y las etapas en que se ha implementado, actualmente serían Chile, Colombia y Venezuela que presentan los mayores niveles de adopción de los MASC en su sistema de solución de conflictos tributarios y contemplan además una serie de mecanismos administrativos para prevenir los conflictos con la Administración.

Destaca Venezuela, entre los países estudiados, por ser, hasta el momento, el único que ha implementado un mecanismo de arbitraje tributario.

Se debe considerar que solo en años recientes se ha avanzado en la implementación de la conciliación, la mediación, avenimiento o mutuo acuerdo, en Chile (2020) y Colombia (2021) con una normativa muy similar y en Ecuador recientemente se ha implementado la transacción intraprocesal y extraprocesal en etapa administrativa y judicial (2021).

## MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Estos recientes avances demandarán gran capacidad para gestionar los cambios que involucran y en muy corto plazo, tanto para la Administración como para los contribuyentes y sus asesores. Además de los recursos económicos y humanos (capacitación) para implementarlos.

Por otra parte, el grupo de países formado por España, México y Argentina, pese a su larga tradición en el uso de estos mecanismos, y su destacada doctrina, no ha presentado avances significativos en el último tiempo, manteniendo, los tres, como principal mecanismo en etapa administrativa, variaciones de acuerdos conclusivos, destacando en el caso de México el rol de mediación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) para la celebración de acuerdos conclusivos en el proceso de fiscalización.

Perú y Bolivia, no presentan mayores avances en cuanto a la implementación de los MASC en los procedimientos tributarios, a excepción de los acuerdos sobre precios de transferencia y las consultas vinculantes. Sin embargo, en el caso peruano, una mención a la justicia arbitral en la Constitución ha impulsado a la doctrina a realizar interesantes propuestas para la implementación del arbitraje tributario y no ha habido mayor desarrollo de otras opciones.

**¿Qué mecanismos de la experiencia comparada podrían ser considerados en nuevas investigaciones para su adopción en la legislación chilena?**

Luego de desarrollar esta investigación, nos parece que existen diversos mecanismos de la experiencia comparada que sería

## TESIS DOCTORAL

muy interesante investigar con mayor profundidad, como posibilidad para el sistema chileno.

Desde luego, la experiencia sobre *arbitraje tributario* en Venezuela y en otros países donde se hubiera implementado, como Portugal, que pese a no haber sido parte del objeto de esta investigación, es habitualmente mencionado en la doctrina europea. Chile tiene una larga y exitosa experiencia en arbitraje mercantil que podría servir de base para diseñar una propuesta.

También, nos llama la atención, que en Chile no se haya legislado adecuadamente las *consultas vinculantes*, con la claridad que se ha hecho en la mayoría de los países estudiados (salvo Colombia). En el Código Tributario chileno se contemplan las consultas de forma muy general, dentro de las facultades de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, pero no hay una regulación completa de esta figura en el texto, solo en instrucciones del propio Servicio.

Otro mecanismo que resulta muy interesante, es el *acuerdo conclusivo* en etapa administrativa (acuerdos conclusivos en México y Argentina, actas con acuerdo en España), de amplio desarrollo y aceptación en los sistemas tributarios analizados y que aún no han sido considerados en la legislación chilena. Nos parece que serían un aporte como MASC en etapa administrativa aportando transparencia y formalidad al cierre de los procesos de fiscalización.

Finalmente, consideramos que una de las diferencias más notables evidenciadas durante la investigación, entre la legislación tributaria de los países estudiados y la chilena, se presenta en la estructura y redacción de los Códigos Tributarios o Leyes Generales Tributarias. Salvo Colombia, la mayoría de las normas analizadas han sido actualizadas y contienen las definiciones esenciales de

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

nuestra disciplina, como la de obligación tributaria, tributo, impuesto, base imponible, tasa, etc. El Código Tributario chileno adolece de esa sistematicidad desde su creación, y su reforma es una tarea cada vez más urgente.

TESIS DOCTORAL

**BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA**

ABUNDIO PÉREZ, R., Manual de Código Tributario, 10, Thomson Reuters, Santiago, 2017.

ALLENDE, J., “Fortalecimiento del trámite de la conciliación como mecanismo para descongestionar los tribunales civiles de justicia”, Revista de derecho (Valdivia), vol. 32, N°1, 2019, pp. 255-273, fecha de consulta 20 abril 2020, en [http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-09502019000100255&lng=en&nrm=iso&tlng=en](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502019000100255&lng=en&nrm=iso&tlng=en).

ANDRÉS AUCEJO, E., “Derecho Tributario Español: Los “Acuerdos” y otras fórmulas convencionales entre la Administración y los contribuyentes en derecho tributario español, como vía alternativa a la unilateralidad del acto administrativo de naturaleza tributaria en el marco del procedimiento tributario”, en Eva ANDRÉS Aucejo, Luis Alonso González, (eds.) Els sistemes alternatius de resolució de conflictes tributaris i la seva aplicació a l'Administració tributària de Catalunya, Generalitat de Catalunya. Departament de la presidencia, Barcelona, 2015, fecha de consulta en [http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06\\_sistemes\\_solucio\\_conflictes\\_tributaris.pdf](http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06_sistemes_solucio_conflictes_tributaris.pdf).

ANDRÉS AUCEJO, E., “Sistemas de Resolución Alternativa de Conflictos (ADR) en derecho tributario español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España”, Revista Derecho del Estado, N°37, 2016, p. 3, fecha de consulta 22 abril 2021, en <http://uexternado.metarevistas.org/index.php/derest/article/view/4773>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

ANDRÉS AUCEJO, E.; GONZÁLEZ, L. M. A., “Alternative Dispute Resolution en derecho tributario comparado y su aplicación a la Generalitat de Cataluña. [Proyecto de Investigación]”, 2015, Generalitat de Catalunya & Universitat de Barcelona, fecha de consulta 3 mayo 2021, en <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/99596>.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 2007, Ministerio de Justicia, pp. 169-202.

ARROYO REYES, N. T., “Constitucionalización de la Justicia Alternativa en México y sus efectos en materia tributaria”, Mundo Jurídico UDLA, vol. 2, N° 1, 2017, fecha de consulta 15 abril 2022, en <https://www.uniamazonia.edu.co/revistas/index.php/mundo-juridico/article/view/687>.

AYLWIN AZÓCAR, P., El Juicio Arbitral, 4° ed., Fallos del Mes, Chile, 1982.

BÁEZ, S. P., “Arbitraje tributario: recorrido procesal”, Cuestiones Jurídicas, vol. II, N°2, 2008, pp. 11-29, fecha de consulta 14 abril 2022, en <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519338002.pdf>.

BARONA VILAR, S., “Integración de la mediación en el moderno concepto de Acces to Justice”, Revista para el Análisis del Derecho, 2014, p. 29, fecha de consulta en [WI2R3H6Y/Vilar%20-%20Integración%20de%20la%20mediación%20en%20el%20m%20oderno%20concepto.pdf](http://WI2R3H6Y/Vilar%20-%20Integración%20de%20la%20mediación%20en%20el%20m%20oderno%20concepto.pdf).

TESIS DOCTORAL

BARONA VILAR, S., “Las ADR en la justicia del siglo XXI, en especial la mediación”, Revista de derecho (Coquimbo), vol. 18, N°1, 2011, Universidad Católica del Norte, pp. 185-211.

BARONA VILAR, S., “Solución extrajudicial de conflictos en el ámbito empresarial: negociación, mediación y arbitraje”, Mediación un método de solución de conflictos. Estudio interdisciplinar, Colex, Madrid, 2010.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, Historia de la Ley N°20.322 «Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera», 2018.

BLANCO CARRASCO, M. B., Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos: Una visión jurídica, Editorial Reus, 2018.

BORDALÍ, A.; FERRADA, J., “Las Facultades Juzgadoras de la Administración: Una involución en relación al principio clásico de la División de Poderes”, Revista de Derecho de La Universidad Austral de Chile, vol. XIII, 2002, pp. 187-205.

BORDALÍ SALAMANCA, A., “Sentencia de Inaplicabilidad por Inconstitucionalidad del Juez Tributario (Tribunal Constitucional)”, Revista de derecho (Valdivia), vol. 19, N° 2, 2006, Universidad Austral de Chile. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, pp. 231-255, fecha de consulta 4 mayo 2020, en [https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S0718-09502006000200011&lng=es&nrm=iso&tlng=es](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0718-09502006000200011&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

CALVO ORTEGA, R., “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”, Revista Impuestos, vol. 2, 2001, pp. 251-263.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

CAPPELETTI, M., “Alternative Dispute Resolution Processes within the Framework of the World-Wide Access-to-Justice Movement”, *The Modern Law Review*, vol. 56, N°3, 1993, pp. 282-296, fecha de consulta 2 mayo 2021, en <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-2230.1993.tb02673.x>.

CARNELUTTI, F., “Instituciones del Proceso Civil Tomo I”, 09:23:41 UTC, fecha de consulta 20 abril 2020, en <https://es.slideshare.net/ARISO/instituciones-del-proceso-civil-tomo-icarnelutti>.

CARNEVALI R., R., “Mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia penal en Chile. Una propuesta de ley ferenda”, *Ius et Praxis*, vol. 25, N°1, 2019, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, pp. 415-438, fecha de consulta 29 abril 2021, en [http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S0718-00122019000100415&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0718-00122019000100415&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

CARRERO MARRERO, J. B., “Alcances de La Transacción como Medio Alternativo de Resolución de Conflictos en el Derecho Tributario Venezolano”, 2011, Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela, fecha de consulta 12 febrero 2022, en <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAS6566.pdf>.

CARRILLO FLÓREZ, F.; GÓMEZ LEE, I., *Los mecanismos alternativos de solución de conflictos en Colombia + MASC*, vol. 2, Instituto de Estudios del Ministerio Público-IEMP, Bogotá, 2020, fecha de consulta en <https://www.procuraduria.gov.co/iemp/media/file/img/noticias/Los%20mecanismos%20alternativos%20%20de%20soluci>

TESIS DOCTORAL

%C3%B3n%20de%20conflictos%20en%20Colombia%20+%20  
MASC.pdf.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS  
(CIAT) - BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID),  
“Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en  
la experiencia Iberoamericana”, ed. CIAT. 2015. Fecha de  
consulta 3 mayo 2021, en  
<https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5307>

CHICO DE LA CÁMARA, P.; FUNDACIÓN IMPUESTOS Y  
COMPETITIVIDAD, Una propuesta para la implementación de  
medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el  
Sistema Tributario español con especial referencia al arbitraje,  
ePraxis, Madrid, 2015.

DERECHO TRIBUTARIO.CL “Conciliación tributaria: expertos  
opinan”, fecha de consulta 2 mayo 2020, en  
<http://www.derechotributario.cl/2017/10/conciliacion-tributaria-expertos-opinan/>.

CONGRESO NACIONAL DE CHILE, “Historia de la Ley N°19738”,  
Mensaje Presidencial N° 178-242, de 24 de agosto de 2000.,  
Chile, 2008.

CONGRESO NACIONAL DE CHILE, “Mensaje de la Ley N°21.039”,  
fecha de consulta 26 abril 2020, en  
[https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file\\_ley/6845/HLD\\_6845\\_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf](https://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/6845/HLD_6845_749a0d2dec7072ac83d52ebf0f2ff393.pdf).

CORNELL LAW SCHOOL, L. I. I., “WEX, Diccionario y Enciclopedia  
Legal de acceso abierto”, <https://www.law.cornell.edu/wex>,  
2021, fecha de consulta 1 mayo 2021, en

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

[https://www.law.cornell.edu/wex/alternative\\_dispute\\_resolution](https://www.law.cornell.edu/wex/alternative_dispute_resolution).

CORRAL TALCIANI, H., “Equivalentes Jurisdiccionales”, Derecho y Academia, 2013, fecha de consulta 3 mayo 2020, en <https://corraltalciani.wordpress.com/tag/equivalentes-jurisdiccionales/>.

DELGADO RATTO, C., “El arbitraje como mecanismo alternativo de resolución de controversias en materia tributaria en el Perú”, en Libro homenaje Facultad de Derecho, Universidad de Lima, Lima, 2006, pp. 103-131, fecha de consulta 19 abril 2022, en <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/5536>

DIARIO CONSTITUCIONAL, “La independencia del Poder Judicial”, fecha de consulta 1 mayo 2020, en <https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/la-independencia-del-poder-judicial/>.

DIARIO FINANCIERO, “Nuevos aires en materia de conciliación tributaria”, fecha de consulta 2 mayo 2020, en <http://www.df.cl/noticias/opinion/columnistas/nuevos-aires-en-materia-de-conciliacion-tributaria/2019-01-02/143736.html>.

DÍAZ GUDE, A., “Mecanismos colaborativos: nuevos paradigmas y rol del Juez”, en Mecanismos alternativos de solución de conflictos, Academia Judicial de Chile, 2019 (Material de Apoyo Docente), p. 4 a 17.

DIAZ GUIDE, A.; GONZALEZ RAMÍREZ, I.; LAGOS OCHOA, M., “Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos”, 2019, fecha de consulta 16 abril 2021, en

TESIS DOCTORAL

[https://intranet.academiajudicial.cl/Imagenes/Temp/MASC\\_MATERIAL\\_DOCENTE.pdf](https://intranet.academiajudicial.cl/Imagenes/Temp/MASC_MATERIAL_DOCENTE.pdf).

DÍAZ LÓPEZ DE FALCÓ, R. M., “El ombudsman de la salud en México”, ISBN: 978-607-02-6228-9, 2016, IIJ, fecha de consulta 2 mayo 2021, en <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/id/3709>.

EDELMAN, P. B., “Institutionalizing Dispute Resolution Alternatives”, Justice System Journal, vol. 9, 1984, p. 134, fecha de consulta en <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/jusj9&id=136&div=&collection=>.

EDWARDS, H. T., “Alternative Dispute Resolution: Panacea or Anathema?”, Harvard Law Review, vol. 99, N°3, 1986, The Harvard Law Review Association, pp. 668-684, fecha de consulta 24 abril 2021, en <https://www.jstor.org/stable/1341152>.

ETMAN, G. E., “La transacción en materia tributaria”, Escritos Contables, N°44, 2003, Universidad Nacional del Sur, pp. 121-156.

FARKAS, B.; TRAUM, L., The History and Legacy of the Pound Conferences, Social Science Research Network, Rochester, NY, 2017, fecha de consulta 1 mayo 2021, en <https://papers.ssrn.com/abstract=2968653>.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN, F. A., “Conflicto, Controversia, Contraposición, Contienda, Polémica, Oposición: Proceso y Litigio”, Revista de Derecho UNED, vol. 10, 2012, (Ensayo de Humandades), pp. 177-182, fecha de consulta 29 abril 2021, en

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

<http://revistas.uned.es/index.php/RDUNED/article/view/11095>

FERNÁNDEZ-BALLESTEROS, M., “Avenencia o ADR. Negociación, Mediación, Peritajes, Conciliación, Pactos y Transacciones”, vol. 1, 1º, Iurgium Editores, Madrid, 2013.

FERNANDO JESÚS, T. M., “Arbitraje en Perú”, fecha de consulta 21 abril 2021, en <https://www.monografias.com/trabajos39/arbitraje/arbitraje2.shtml>.

FERREIRO LAPATZA, J., «Los mecanismos alternativos para la resolución de las controversias en el ordenamiento tributario español», *Revista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º N°2, 2002, p. 276, fecha de consulta 20 abril 2021, en <http://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/2-2002.pdf>.

FIGUEROA VELASCO, P., “Tribunales Tributarios Arbitrales Como “Opción” del Contribuyente.”, fecha de consulta 3 mayo de 2021, en <https://www.camsantiago.cl/wp-content/uploads/2020/05/Art%C3%ADculo-sobre-Tribunales-Tributarios-Abitrales.doc>.

FISHER, R.; URY, W. L.; PATTON, B., *Getting to Yes: Negotiating Agreement Without Giving In*, Penguin, 2011.

FLÓREZ, Á. S., “En torno a la naturaleza jurídica del arbitraje”, *Revista Análisis Internacional (Cesada a partir de 2015)*, N°2, 2010, pp. 147-154, fecha de consulta 21 abril 2021, en <https://revistas.utadeo.edu.co/index.php/RAI/article/view/21>.

FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Concurso de acreedores, crédito tributario y mediación», en *Las Medidas Alternativas de Resolución de*

TESIS DOCTORAL

*Conflictos (ADR) en las Distintas Esferas del Ordenamiento Jurídico*". Coord. Chico De la Cámara, Pablo, 2, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2019.

FRANCISKOVIC INGUNZA, B., "Qué son los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (MARC's), por Beatriz Franciskovic Ingunza", 2019, fecha de consulta 3 mayo 2021, en <https://lpderecho.pe/mecanismos-alternativos-resolucion-conflictos-marcs/>.

GARCÍA ARAOZ, L.; MARTINOLI, C., "Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria", AFIP, Buenos Aires, 2009, fecha de consulta 25 abril 2021, en <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C05.pdf>.

GÓMEZ COTERO, J. DE J., "Los precios de transferencia frente al fenómeno de la Globalización. Análisis de su problemática jurídica y su regulación comparativa en los ordenamientos de México y España", 2017, del País Vasco, Ciudad de México, fecha de consulta 16 abril 2022, en <https://addi.ehu.es/handle/10810/22986>.

GONZÁLEZ DE COSSÍO, F., "La naturaleza jurídica del arbitraje. Un ejercicio de balance químico", Anuario mexicano de derecho internacional, vol. 8, 2008, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, pp. 509-525, fecha de consulta 21 abril 2021, en [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1870-46542008000100013&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1870-46542008000100013&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

GONZÁLEZ DE COSSÍO, F., "Mecanismos alternativos de solución de controversias: nota sobre el creciente desarrollo del área", Ars

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Iuris: 2003, No. 30, 2003, fecha de consulta 2 mayo 2021, en  
<https://scripta.up.edu.mx/handle/20.500.12552/1259>.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., “Los procedimientos  
tributarios: su terminación transaccional”, Colex, Madrid,  
1997, fecha de consulta 6 abril 2022, en [https://e-  
archivo.uc3m.es/handle/10016/12908](https://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/12908).

GOZAÍNI, O., “Formas alternativas para la resolución de conflictos:  
arbitraje, mediación, conciliación, ombudsman, procesos  
alternativos”, Depalma, Buenos Aires, 1995.

HIDALGO-SALAS, D.; ORTIZ-PÉREZ, C.; LOBATÓN-FLORES, J.;  
HUAMANÍ-ÑAHUINLLA, P.; MEZONES-HOLGUÍN, E.,  
“Mecanismos alternativos para la solución de controversias en  
el contexto de los derechos en salud: experiencia peruana  
desde el centro de conciliación y arbitraje de la  
Superintendencia Nacional de Salud”, Revista Peruana de  
Medicina Experimental y Salud Publica, vol. 33, N°3, 2016,  
Instituto Nacional de Salud, pp. 567-573, fecha de consulta 2  
mayo 2021, en  
[http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=  
S1726-46342016000300025&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1726-46342016000300025&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

HONORES, J. D., “Los Principios del Arbitraje como Medio Alternativo  
de Resolución de Conflictos”, fecha de consulta 3 mayo 2021,  
en [http://agnitio.pe/2019/11/25/los-principios-del-arbitraje-  
como-medio-alternativo-de-resolucion-de-conflictos/](http://agnitio.pe/2019/11/25/los-principios-del-arbitraje-como-medio-alternativo-de-resolucion-de-conflictos/).JARACH,  
D., “El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario  
sustantivo”, 3 ed. reimp., Abeledo-Perrot, 2004.

LAGOS OCHOA, M. S., “Mediación on Line: Un Mecanismo Adecuado  
y Necesario de Acceso a La Justicia en Tiempos de Pandemia”,

TESIS DOCTORAL

DIARIO JURISPRUDENCIAL, vol. 5, 2020, p. 9, fecha de consulta 18 abril 2020.

LANDERO CORNELIO, E., “Los mecanismos alternativos de solución de controversias como derecho humano”, Barataria. Revista Castellano-Manchega de Ciencias Sociales, N°17, 2014, pp. 81-95, fecha de consulta 15 febrero 2022, en <https://revistabarataria.es/web/index.php/rb/article/view/57>

LAY LI, D. M., “Acuerdos anticipados de precios: análisis y perspectivas. Trabajo de Investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima”, 2019, de Lima, fecha de consulta 22 abril 2022, en <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/14096>.

LONDOÑO GUTIÉRREZ, F., “Modelo de jurisdicción tributaria en Colombia”, en Proyecto de Recerca. Els sistemes alternatius de resolució de conflictes tributaris i la seva aplicació a l'Administració tributària de Catalunya, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2015, pp. 429-437, fecha de consulta 20 marzo 2022, en [http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06\\_sistemes\\_solucio\\_conflictes\\_tributaris.pdf](http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99596/1/06_sistemes_solucio_conflictes_tributaris.pdf).

MANRIQUE CERVANTES, J., “Arbitraje en Materia Tributaria y su Implementación en el Perú”. Sinergia e Innovación, 2(2), 30-54. 2014. Disponible en <http://revistas.upc.edu.pe/index.php/sinergia/article/view/182>.

MARTINOLI, C., “Fórmulas Alternativas para La Solución de Conflictos Tributarios: Análisis de Derecho Comparado”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias,

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Panamá, 2017, fecha de consulta 20 septiembre 2021, en  
[https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv\\_I\\_Premio\\_Martinoli.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf).

MATUS F, M., “Aspectos Orgánicos de la Jurisdicción Tributaria Y Aduanera: Comentario Crítico a la Ley N° 20.322. Con motivo de su entrada en vigencia en todo el territorio nacional”, *Ius et Praxis*, vol. 19, N°1, 2013, pp. 195-222.

MERCADO CABRERA, R., “La mediación como método para la resolución de conflictos”, Ed. Dykinson, SL, 2017. Disponible en  
[https://books.google.es/books?id=iehGDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.es/books?id=iehGDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)

MONTORO-BALLESTEROS, M.A., “Conflicto social, derecho y proceso”, Ed. EDITUM, España. 1980.

MORENO TREVIÑO, F., *Medios alternativos para la solución de controversias*, BID, 2019, fecha de consulta 3 mayo 2020 en  
[https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Medios\\_alternativos\\_para\\_la\\_soluci%C3%B3n\\_de\\_controversias\\_es\\_es.pdf](https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Medios_alternativos_para_la_soluci%C3%B3n_de_controversias_es_es.pdf)

NAVA GONZÁLEZ, W.; BRECEDA PÉREZ, J. A.; NAVA GONZÁLEZ, W.; BRECEDA PÉREZ, J. A., “Mecanismos alternativos de resolución de conflictos: un acceso a la justicia consagrado como derecho humano en la Constitución mexicana”, *Cuestiones constitucionales*, N°37, 2017, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pp. 203-228, fecha de consulta 16 abril 2021, en

TESIS DOCTORAL

[http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1405-91932017000200203&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1405-91932017000200203&lng=es&nrm=iso&tlng=es).

NICOLAU DOMINGOS, F. J., “Los métodos de resolución alternativa de conflictos tributarios: nuevas tendencias dogmáticas”. Tesis doctoral, Universidad de Extremadura, fecha de consulta 23 de junio de 2020 en [https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/831/1/TDUEX\\_2013\\_Domingos\\_FJ.pdf](https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/831/1/TDUEX_2013_Domingos_FJ.pdf)

OEA-BID, “Reforma tributaria para América Latina III: Modelo de Código Tributario para América Latina | OPAC - CIAT”, fecha de consulta 3 mayo 2021, en <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/4331>.

OECD “transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations: 22 July 2010, OECD Publ, Paris Cedex, 2010, fecha de consulta en <http://tpadvice.com/wp-content/uploads/2016/09/OECD-TP-Guidelines-June-2010.pdf>.

ONTANEDA, D. W., “Los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia en los Servicios Internacionales”, 2011, fecha de consulta 22 marzo 2022, en [https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1681\\_08\\_ct31\\_dwo.pdf](https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1681_08_ct31_dwo.pdf).

ORTUÑO MUÑOZ, P., “Panorama de Los Medios Alternativos de Resolución de Controversias, y su Impacto en la Modernización de la Justicia”, Revista Jurídica de Cataluña, vol. 1, 2016, pp. 33-43, fecha de consulta 18 marzo 2019, en <http://www.nmi-mediation.nl/english/welcome.php>.

OSORIO, V.; RICHARD, T., “La naturaleza jurídica del contrato de arbitraje en la jurisprudencia de la Corte Suprema de

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

Justicia”, Universidad Peruana Los Andes, 2020, Universidad  
Peruana Los Andes, fecha de consulta 21 abril 2021, en  
<http://repositorio.upla.edu.pe/handle/UPLA/1601>.

PARLAMENTO EUROPEO, Directiva 52 de 2008, “EUR-Lex -  
32008L0052 - EUR-Lex”, fecha de consulta 24 abril 2021,  
en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE-IT-ES/TXT/?from=EN&uri=CELEX%3A32008L0052&qid=1619256139442>.

PARLAMENTO EUROPEO, Directiva 196 de 2002, “EUR-Lex -  
52002DC0196 - ES - EUR-Lex”, fecha de consulta 24 abril  
2021, en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52002DC0196>.

PATTON, B., “Manual de Solución de Controversias”. Patton Reading  
| Negociación | Toma de decisiones, fecha de consulta 14  
abril 2021, en  
<https://es.scribd.com/document/165620485/Manual-de-Solucion-de-Controversias-PattonReading-pdf>.

PAZ LLOVERAS, E., “Libro Blanco sobre Mecanismos Extrajudiciales  
de Solución de Conflictos en España”, Asociación Española  
Para el Derecho y La Economía Digital AENOR, Madrid, 2002.

PÉREZ, P. Q., “Mecanismos administrativos de solución de  
controversias en el derecho tributario chileno”, Revista de  
Estudios Tributarios, N°19, 2018, pp. 127-159, fecha de  
consulta 4 mayo 2020, en  
<https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/51004>

PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ, F., Derecho Financiero y  
Tributario, Parte general, 28, Civitas, Pamplona, 2018.

TESIS DOCTORAL

- PÉREZ SOLANO, J. A., “El concepto y la naturaleza del arbitraje comercial en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Justicia*, vol. 22, N°32, 2017, pp. 259-282, fecha de consulta 2 mayo 2021, en <http://revistas.unisimon.edu.co/index.php/justicia/article/view/2917>.
- PETZOLD RODRÍGUEZ, M., “Algunos métodos alternos de resolución de conflictos y su consagración en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: El arbitraje y la mediación”, *Frónesis*, vol. 11, N° 2, 2004, Universidad del Zulia, pp. 76-103, fecha de consulta 12 abril 2022, en [http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S1315-62682004000200005&lng=es&nrm=iso&tlng=es](http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1315-62682004000200005&lng=es&nrm=iso&tlng=es).
- POHLHAMMER, J., “Análisis e interpretación de la conciliación tributaria y aduanera, en el Tribunal Tributario y aduanero de Arica y Parinacota”, 2019, Universidad de Chile.
- POLANCO, S. L.; PINZÓN, M. V., “Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 2018, p. 30, fecha de consulta 18 de mayo de 2021, en [https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB\\_ICDT\\_ART\\_LIZARAZO%20POLANCO%20Santiago%20VARGAS%20PINZON%20Mateo\\_Arbitraje%20tributario%20en%20el%20ordenamiento%20juridico%20Colombiano\\_Revisita%20ICDT%2078\\_Bogota\\_18.pdf](https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2078/PUB_ICDT_ART_LIZARAZO%20POLANCO%20Santiago%20VARGAS%20PINZON%20Mateo_Arbitraje%20tributario%20en%20el%20ordenamiento%20juridico%20Colombiano_Revisita%20ICDT%2078_Bogota_18.pdf).
- RAE, *Diccionario Panhispánico del Español Jurídico - RAE*, *Diccionario panhispánico del español jurídico - Real Academia Española*, fecha de consulta 20 abril 2022, en <https://dpej.rae.es/lema/arbitraje>.

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

REALES, SAN CRISTOBAL, “Sistemas alternativos de resolución de conflictos: negociación, conciliación, mediación, arbitraje, en el ámbito civil y mercantil”, Anuario jurídico y económico escurialense, N° 46, 2013, Real Centro Universitario Escorial-María Cristina, pp. 39-62, fecha de consulta 25 abril 2021, en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4182033>.

RIVEROS FERRADA, C., “Los mecanismos alternativos de solución de conflictos como manifestación de la autonomía privada en el Derecho familiar chileno, a propósito de la Ley No 19.947 y la Ley No 19.968”, Revista Familia y Derecho, N° N°1, 2017, pp. 119-126, fecha de consulta en [https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-00122019000100415](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122019000100415).

RUÍZ COLMENARES, J., “¿Cuáles son los desafíos en el diseño del arbitraje tributario en el Perú?”, IUS360.com, 2021, fecha de consulta 18 abril 2022, en <https://estudioruizcolmenares.blogspot.com/2020/12/cuales-son-los-desafios-en-el-diseno-del.html>.

SALASSA BOIX, R., “La aplicación de los métodos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios: un análisis de la normativa argentina vigente”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, vol. 1, N° 157, 2020, pp. 301-332, fecha de consulta 30 abril 2021, en <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/15233>.

SALINAS LOPEZ, A. M., “Los métodos de resolución extrajudicial de conflictos. análisis e impacto de la mediación transfronteriza en el ámbito de la unión europea”, 2017, UNED, España,

TESIS DOCTORAL

fecha de consulta 19 abril 2021, en <http://espacio.uned.es/fez/view/tesisuned:ED-Pg-UniEuro-Amsalinas>

SANTOS FLORES, I., “Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración (APAS)”, 2018, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, fecha de consulta 25 marzo 2022, en <https://eprints.ucm.es/id/eprint/46045/1/T39514.pdf>.

SCHRECK, M. G., “Precios de transferencia en el Perú: ¿Estamos verdaderamente preparados?”, *Ius Et Veritas*, N° 22, 2001, pp. 254-270, fecha de consulta en [https://scholar.google.es/scholar?as\\_vis=1&q=Precios+de+transferencia+en+el+Per%C3%BA:+%C2%BFestamos+verdaderamente+preparados%3F+&hl=es&as\\_sdt=0,5](https://scholar.google.es/scholar?as_vis=1&q=Precios+de+transferencia+en+el+Per%C3%BA:+%C2%BFestamos+verdaderamente+preparados%3F+&hl=es&as_sdt=0,5).

TEAGUE, P.; ROCHE, W.; CURRIE, D.; GORMLEY, T., “Resolución alternativa de disputas en Irlanda y el modelo estadounidense”, *ILR Review*, vol. 73, N°2, 2020, SAGE Publications Inc, pp. 345-365, fecha de consulta 24 abril 2021, en <https://doi.org/10.1177/0019793919872448>.

TROYA JARAMILLO, J. V., “Las reclamaciones, consultas y recursos en la vía administrativa con especial mención a la prueba en el Ecuador”, *Memoria de las II Jornadas de Derecho Tributario*, 2009, pp. 23-42, fecha de consulta 23 marzo 2022, en [https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION\\_DE\\_INTERES/2.Memoria\\_Jornadas\\_Derecho\\_Tributario/AIT-Memoria\\_II\\_Jornadas.pdf](https://www.ait.gob.bo/PUBLICACION_DE_INTERES/2.Memoria_Jornadas_Derecho_Tributario/AIT-Memoria_II_Jornadas.pdf).

TROYA JARAMILLO, J. V., "Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional". *Foro: revista de derecho*. 3 (II Semestre, 2004): 5-43

MASC TRIBUTARIOS EN CHILE: SITUACIÓN ACTUAL Y APORTES DESDE LA  
EXPERIENCIA COMPARADA LATINOAMERICANA Y ESPAÑOLA.

UGALDE PRIETO, R., “El arbitraje en materia tributaria”, Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, 2009, pp. 49-57, fecha de consulta 8 abril 2022, en <https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-2009-Art.-3-El-Arbitraje-en-Materia-Tributaria.-Por-Rodrigo-HugaldoPag.-49-57.pdf>.

VÁSQUEZ PALMA, M. F., Mecanismos alternativos de solución de conflictos: un estudio multidisciplinar, Ediciones Jurídicas de Santiago, 2016.

VERGARA QUEZADA, G., “El reclamo tributario: características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción”, Revista de Estudios Tributarios, N°10, 2014, pág. 171-208, fecha de consulta 4 mayo 2020, en <https://revistas.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40775>

VICENTE-ARCHE COLOMA, P., El arbitraje en el ordenamiento tributario español una propuesta, 1º, Marcial Pons, Madrid, 2005, fecha de consulta 7 abril 2022, en <https://editorial.tirant.com/es/libro/el-arbitraje-en-el-ordenamiento-tributario-espanol-una-propuesta-9788497682183>.

VILLALTA VIZCARRA, A. E., Curso de Derecho Internacional: Solución de Controversias en el Derecho Internacional, 2014, fecha de consulta 25 abril 2021, en [http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones\\_digital\\_XLI\\_curso\\_derecho\\_internacional\\_2014\\_Ana\\_Elizabeth\\_Villalta\\_Vizcarra.pdf](http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/publicaciones_digital_XLI_curso_derecho_internacional_2014_Ana_Elizabeth_Villalta_Vizcarra.pdf).

## TESIS DOCTORAL





UNIVERSITAT  
ROVIRA i VIRGILI