



REPORTE TRIBUTARIO

Nº 48
ABRIL 2014

NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA

Estimados lectores,

En esta cuadragésima octava edición del Reporte Tributario, N°48 abril /2014, hemos decidido tocar un tema de especial relevancia para aquellos profesionales que se relacionan con los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como es la competencia de los mismos para resolver una nulidad de derecho público respecto de un acto emanado del SII, como son, por ejemplo, liquidaciones o giros.

Este tema ha sido ventilado en nuestros tribunales y si bien muchos consideran que este tipo de nulidades debe ser discutido en los tribunales civiles, la reciente jurisprudencia de la Corte de Apelaciones de Talca que en este reporte es comentada, abre un espacio para aquellos que piensan en forma diferente.

Es necesario hacer presente que la discusión no ha llegado a la Excma. Corte Suprema, razón por la cual lo dictaminado por el máximo tribunal talquino no ha sido corroborado en forma definitiva. No obstante lo anterior, por los argumentos vertidos, creemos que es de suma importancia abrir el espacio para el debate sobre esta materia.

Los invitamos a visitar www.cetuchile.cl, sitio en el que podrán encontrar publicaciones sobre diversos estudios tributarios, seminarios, apariciones en prensa de nuestros colaboradores e integrantes, análisis de jurisprudencia, historial de reportes tributarios, tesis para la obtención del grado de Magíster en Tributación de la Universidad de Chile, entre otras temáticas.

Profesor Gonzalo Polanco Zamora
Director Ejecutivo del Centro de Estudios Tributarios
CET Universidad de Chile.

NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA

I. INTRODUCCIÓN

Entre los diferentes asuntos que se han ventilado en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el de la competencia de los mismos para conocer de la nulidad de derecho público, cuando se alega respecto de actos emanados por el SII es particularmente controvertido. Dada la fuente constitucional de la acción de nulidad, no es posible que una norma de rango legal pueda establecer limitaciones a su interposición. Por ende, no es que se controvierta su procedencia, sino que si esta acción debe ser conocida por los tribunales especializados creados para zanjar los asuntos de naturaleza tributaria o si, por el contrario, debe ser conocida en los tribunales civiles.

Este es un asunto que dado lo reciente de nuestra jurisdicción tributaria, no ha sido zanjado en instancias superiores. Sin perjuicio de lo anterior, estimamos que es necesario comentar la reciente jurisprudencia de la Corte de Apelaciones de Talca, que se abrió a la posibilidad que sean los tribunales especializados los que resuelvan sobre estas materias.

Germán Ruiz de la Maza
Abogado
Colaborador CET

II. EL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO ES COMPETENTE PARA RESOLVERLA



La Corte de Apelaciones de Talca, en sentencia de 4 de enero de 2013, en causa rol de segunda instancia N°19-2012, estimando en líneas generales los argumentos de la parte recurrente, revocó la resolución apelada y declaró que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule es competente para resolver la solicitud de nulidad presentada por la parte reclamante, por lo que debió dicho Tribunal Tributario y Aduanero emitir pronunciamiento a su respecto.

La señalada Corte, fundó su resolución básicamente en dos argumentos:

a) La existencia de una “laguna legal”. Efectivamente, concluyó que existe una laguna legal que debe ser integrada conforme a derecho, al considerar que:

*“(…) si bien es cierto que no existe norma que obligue a conocer de la nulidad de Derecho Público a un Tribunal Tributario y Aduanero, **no existe tampoco norma que saque de la esfera de conocimiento** tales incidencias de los mismos Tribunales. En concordancia con lo antes señalado los artículos 38 y 76 de la Constitución Política de la República y 5, 45 y 108 del Código Orgánico de Tribunales, si bien no señalan como competente para conocer de la nulidad de Derecho Público a los Tribunales Tributarios y Aduaneros **tampoco se señala en tales disposiciones que la nulidad de Derecho Público Tributaria sea de competencia de los Tribunales Ordinarios (...)**”*

Ciertamente, del análisis de nuestro ordenamiento jurídico, es posible constatar que no existe norma legal alguna que entregue la competencia para conocer la Nulidad de Derecho Público (mucho menos la Tributaria), a los Tribunales Civiles Ordinarios de Justicia. Por otro lado, tampoco, existe norma legal alguna, que permita a un Tribunal Tributario y Aduanero, sustraerse del

conocimiento de la Nulidad de Derecho Público Tributaria, que es una materia técnico especial de su propia competencia.

Ahora bien, no obstante lo resuelto por la Corte y sus fundamentos, es necesario hacer presente también que es posible estimar que aquella laguna legal no existe y que la ley es lo suficientemente clara, para concluir que los Tribunales Tributarios y Aduaneros, son competentes para resolver la Nulidad de Derecho Público.

En efecto, se puede estimar que tanto de los artículos 123 y 124 del Código Tributario, como del artículo 1 de la Ley N° 20.322, se desprende que los fundamentos de un reclamo, pueden ser tanto argumentos de **forma** como de fondo (TTA Pta. Arenas Causa RUC 12-9-0000028-4, RIT GR-09-00003-2012), toda vez que:

- a) El artículo 123 del Código Tributario, no hace exclusión alguna respecto de las materias tributarias que puede conocer el Tribunal tributario y Aduanero, al señalar que *“se sujetarán al procedimiento del presente Título todas las reclamaciones por aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV de este Libro”*.
- b) De la misma manera, del artículo 124 del mismo Código, se puede concluir que el contribuyente puede fundar su reclamo, basándose tanto en argumentos de forma como de fondo, ya que la ley no hace distinción al respecto y al intérprete no le es lícito distinguir, al señalar que *“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.”*
- c) Finalmente, el artículo 1 de la Ley N° 20.322, se refiere a *“Resolver reclamaciones (...)”*, encontrándonos precisamente ante una reclamación en una materia tributaria, ante el tribunal especializado creado por la respectiva ley al efecto, para conocer y resolver controversias de naturaleza tributaria.

III. LA “NATURALEZA TRIBUTARIA” DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN CUESTIÓN.

Efectivamente, consideró que la Nulidad de Derecho Público invocada, sobre liquidaciones de Impuestos emitidas por el Servicio de Impuestos Internos, por su misma naturaleza tributaria, debe ser resuelta por el Tribunal Tributario y Aduanero. Esto último refrendado además en principios de economía procesal y de especialidad.



Efectivamente, lo señalado por la Corte es lo adecuado, pues sostener que la Nulidad de Derecho Público Tributaria debe interponerse ante un Tribunal Civil, implica atribuirle expresamente una naturaleza civil, lo cual constituye una imprecisión al abordarse la nulidad de actos administrativos tales como liquidaciones, giros, pagos o resoluciones que incidan en el pago de impuestos o en los elementos que sirvan de base para determinarlos.

IV. ARGUMENTOS ADICIONALES



Lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Talca, en orden a declarar que el Tribunal Tributario y Aduanero del Maule, es competente para resolver la Nulidad de Derecho Público, se fortalece aún más si consideramos lo siguiente:

a) Contingencia de sentencias contradictorias: enviar la Nulidad de Derecho Público Tributaria (deducida “En lo principal”) a un Tribunal Civil, dejando únicamente radicada la competencia, para conocer del reclamo de fondo interpuesto en subsidio de lo principal (Nulidad) en un Tribunal Tributario y Aduanero, atenta contra Principios de Economía Procesal y genera una contingencia innecesaria de enfrentar sobre la materia que nos ocupa sentencias contradictorias. (TTA Pta. Arenas Causa RUC 12-9-0000028-4, RIT GR-09-00003-2012).

b) Nueva Justicia Tributaria creada por Ley 20.322: Constituye un verdadero despropósito, enviar la Nulidad de Derecho Público Tributaria a un Tribunal Civil, si consideramos que se ha creado toda una institucionalidad para abordar la anhelada Justicia Tributaria, dedicando importantes recursos del Estado para tal efecto.

c) Carga de trabajo: no resulta apropiado, sustraer la competencia para conocer la Nulidad de Derecho Público Tributaria desde los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para entregarla a los Tribunales Civiles, pues a la histórica sobrecarga de ingresos que poseen los Tribunales Civiles Ordinarios de Justicia, se agrega la realidad diametralmente inversa que se observa en los ingresos de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esto último, conforme a la información entregada a fines del primer trimestre del año 2012 por el Ministerio de Justicia sobre los primeros 20 meses de funcionamiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, al punto que se llegó a hablar de “capacidad ociosa” de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Como corolario de lo anterior, resulta inconcuso, que un Tribunal Tributario y Aduanero **debe** pronunciarse sobre la Nulidad de Derecho Público Tributaria, toda vez que, entenderlo de otra manera, sustrae el asunto del tribunal con la competencia precisa y necesaria, para conocer del mismo y deja al contribuyente en la indefensión.

V. PROCEDE HACER LUGAR A LA NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO TRIBUTARIA AL CARECER LA LIQUIDACIÓN RESPECTIVA, DE LOS FUNDAMENTOS NECESARIOS PARA SU ACERTADA INTELIGENCIA.

El Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, en sentencia de 27 de noviembre de 2013, en autos RUC 12-9-0000314-4, RIT GR-07-00033-2012, declaró ha lugar a la acción de Nulidad de Derecho Público interpuesta por la parte, atendida la falta de fundamento las respectivas liquidaciones reclamadas. La sentencia citada, no se encuentra a la fecha de redacción de este artículo firme y ejecutoriada, toda vez que está pendiente la resolución del recurso de apelación interpuesto por la parte reclamante. Efectivamente, la sentencia de primera instancia hizo lugar a la nulidad de tres liquidaciones (de un total de cinco liquidaciones reclamadas), rechazando la nulidad de dos liquidaciones, que son aquellas contra las cuales la parte reclamante se alzó.



El Tribunal Tributario y Aduanero, fundó su resolución en lo señalado en las siguientes consideraciones:

La falta de fundamento de las respectivas liquidaciones.

Efectivamente, en sus considerandos décimo sexto, décimo séptimo, décimo noveno, vigésimo, vigésimo primero y vigésimo segundo concluyó que:

- a) Conforme a la Ley 19.880, en sus artículos 11, 16 y 41, los actos administrativos **deben ser fundados**, conteniendo la exposición de los antecedentes de hecho y de derecho que justifican la decisión adoptada y con mayor razón, si dicha decisión afecta los derechos de los contribuyentes.
- b) No basta la mera enunciación de fundamentos, sino que estos **deben ser suficientes**, de tal forma, que la conclusión que se adopte no obedezca a meros actos arbitrarios carentes de razonabilidad.
- c) La fundamentación permite al contribuyente, conocer los motivos por los cuales el organismo fiscalizador tomó la decisión que se plasma en el respectivo acto administrativo, permitiéndole tener certeza de los motivos que llevaron a la autoridad tributaria a pronunciarse de determinada manera y así en definitiva ejercer adecuadamente su **derecho de defensa**.

El Tribunal de primera instancia, señala en el segundo párrafo del considerando décimo noveno que, “[e]n efecto, de los datos contenidos en la carátula de las liquidaciones señaladas, se desprende que en éstas se determinaron diferencias de impuestos por concepto de Reintegro de devolución de IVA exportador, para los períodos de enero, marzo y mayo de 2012, respectivamente, las cuales **no fueron contemplados** en el cuerpo de las mismas (...)”

Señala además el mismo Tribunal, en el considerando vigésimo que los periodos liquidados a través de las liquidaciones 125, 126 y 127, enero, marzo y mayo de 2012, respectivamente, “**no se encuentran mencionados en el cuerpo de las mismas** (entiéndase: liquidaciones) **y menos aún desarrollados (...)**”

Termina señalando el juez *a quo*, en el considerando vigésimo que “*prueba de lo anterior, tal como lo hace presente la parte reclamante en su escrito que rola a fojas 237, es que el propio Servicio, la (sic) hacerse cargo de la alegación planteada a este respecto por la reclamante, desarrolla una completa explicación tendiente a ilustrar, y por ende a fundamentar, el proceso de cálculo y determinación de las diferencias de impuestos liquidadas, detalle que, como se indicó, **no fue incluido de modo alguno** en los actos administrativos reclamados.*”

Efectivamente, las tres liquidaciones que fueron sancionadas con la nulidad de derecho público (y por cierto, también las dos que son objeto de la apelación), carecen de la debida “fundamentación”, dejando al contribuyente en la indefensión, al no bastarse a sí mismas. Dichas liquidaciones, no ofrecen certeza ni garantía respecto de los montos liquidados. En efecto, las liquidaciones sancionadas con nulidad de derecho público por el Tribunal de primera instancia, no tienen siquiera el más mínimo desarrollo en el cuerpo de las liquidaciones, encontrándose apenas enunciadas en la carátula, pero sin el debido desarrollo del proceso racional y lógico, que permita tener certeza de las diferencias de impuestos determinadas en la carátula de la Liquidación.

Lo anterior, se traduce en una infracción a lo dispuesto en los artículos: 2 de la Ley 18.575, artículo 11 inciso 2 de la Ley 19.880, artículo 41 inciso 4 de la misma Ley 19.880, artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, Art. 19 N° 3 inciso 5 de la misma carta Fundamental y hasta la propia normativa del organismo fiscalizador, contenida en la Circular 63 del año 2000, específicamente en su N° IX y siguientes.

VI. FUNDAMENTACIÓN DEL ACTO.



Además, es necesario destacar que:

a) **El fundamento de una liquidación es el “cuerpo” de ella:** El fundamento no es ni puede ser la “carátula”, pues ella es una planilla Excel inicial, que sólo contiene una serie de relaciones numéricas que se insertan a modo de resumen. Tampoco puede estimarse como fundamento, la denominada “cadena del IVA”, la cual es una planilla Excel anexa al final, que contiene otra serie de relaciones numéricas que no se explican ni desarrollan en parte alguna. Por lo demás, las vagas y discretas referencias no son, ni pueden constituir fundamentación.

Es en el cuerpo de las liquidaciones, donde se debe desarrollar de manera racional y lógica el “cómo” se determinan las diferencias de impuesto indicadas en la carátula. Ese desarrollo y explicación de las diferencias determinadas es vital.

b) **Es necesario el desarrollo y explicación de la mecánica de cálculo:** Efectivamente, la única manera que entender las “diferencias” de impuestos determinadas, es desarrollando de manera lógica y racional la mecánica de cálculo (el “cómo”). Dicha mecánica “**constituye en sí misma**”, parte importante del fundamento de cualquier “**liquidación**”, toda vez que una liquidación es por “**antonomasia**”: una “**determinación de impuestos**” efectuada por la autoridad fiscal.

No es aceptable y se atenta contra la debida fundamentación que ordena la Constitución y la Ley, al omitirse la mecánica de cálculo, el “cómo” o la explicación lógica y racional de las diferencias de impuestos determinadas, pues sólo explicando dichas diferencias, se tiene certeza, claridad y garantía mínima, de las sumas liquidadas por el Servicio de Impuestos Internos.

c) **La falta de fundamento del acto, es un vicio suficiente para invocar y obtener la nulidad:** Toda vez que, conforme lo disponen los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República:

Artículo 6:

“Los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, (...)”.

Artículo 7:

*“Los órganos del Estado actúan válidamente previa **investidura regular** de sus integrantes, **dentro de su competencia** y en la **forma que prescriba la ley** (...)”*

La nulidad de derecho público, no sólo procede al encontrarse un vicio en la investidura regular de un integrante de un órgano del Estado o en el caso de actuar un órgano fuera de la competencia debida, sino que además, al no actuar el órgano respectivo en la **forma prescrita por la ley**.

El mandato del artículo 7 de la Constitución, en relación al tercer elemento necesario, para que un órgano estatal actúe válidamente, se precisa en la Ley 19.880, específicamente en sus artículos 11 inc. 2 y 41 inc. 4, pues es en ellos donde se señala, que la **fundamentación es la forma prescrita por la ley**, para que un órgano estatal actúe válidamente. De manera que un acto carente de fundamento, adolece de un vicio que autoriza a deducir y obtener en definitiva: la Nulidad de Derecho Público.

En efecto, dichos artículos de la ley 19.880 señalan:

Art. 11 inc. 2:

*“Los hechos y **fundamentos** de derecho **deberán siempre** expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos.”*

Art. 41 inc. 4:

*“Las resoluciones contendrán la decisión, que será **fundada**. Expresarán, además, los recursos que contra la misma procedan, órgano administrativo o judicial ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar cualquier otro que estimen oportuno”.*

- d) **No existe en nuestro ordenamiento jurídico, presunción de derecho del conocimiento de los fundamentos de los actos administrativos:** Efectivamente, lo que se presume conocido de derecho, conforme al tenor claro y expreso del artículo 8 de nuestro Código Civil, es la “Ley”, pero **no puede ampliarse su texto** para estimar además, que se presume de derecho el conocimiento de los fundamentos de los actos administrativos, con lo cual se traduce en letra muerta los artículos 6 y 7 inciso 1 y 2 de la Constitución Política de la República, los artículos 11 inciso 2 y artículo 41 inciso 4 de la Ley 19.880 y artículos 2 y 9 de la Ley 18.575.



CET

www.cetuchile.cl



www.dcs.uchile.cl

DEPARTAMENTO CONTROL DE GESTIÓN Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE