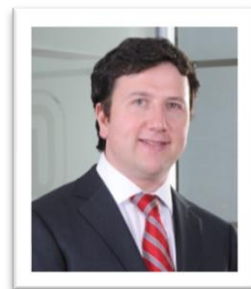


## LA NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO Y EL PROYECTO DE LEY QUE PERFECCIONA LA JUSTICIA TRIBUTARIA

### *PUBLIC LAW ANNULMENT AND THE BILL PERFECTING TAX AND CUSTOMS JUSTICE*

#### **Gonzalo Vergara Quezada**

Gerente Legal Tributario en Mánquez Hatta Consultores  
Máster en Derecho con Mención en Derecho Tributario PUC  
Abogado Pontificia Universidad Católica de Valparaíso  
gavergara@uc.cl



**Resumen:** Aborda los problemas que podría ocasionar la modificación al artículo 1° de la Ley N° 20.322 por parte del proyecto de ley *Perfecciona la justicia tributaria y aduanera*,<sup>1</sup> que busca otorgar la facultad de declarar la nulidad de derecho público de los actos del Servicio de Impuestos Internos a los jueces tributarios y aduaneros. Debido a que las causales que autorizan la declaración de la nulidad de derecho público son las mismas que permiten al juez tributario y aduanero anular un acto administrativo con el fin de declarar el derecho del contribuyente a recibir una devolución de impuestos, resulta imperativo estudiar detenidamente la modificación legal.

**Palabras claves:** Nulidad de derecho público – procedimiento general de reclamaciones tributarias – plena jurisdicción – exceso de poder – facultades de los

---

<sup>1</sup> Tramitado en el Boletín 9.892-07.

tribunales tributarios y aduaneros – Boletín N° 9.892-07 – proyecto de ley *Perfecciona la justicia tributaria y aduanera*.

**Abstract:** *Addresses the problems that could cause the amendment of article 1 of Act No. 20,322 by the so call bill Perfecting tax and customs justice, which seeks to grant jurisdiction to declare public law annulment of Internal Revenue Service acts to tax and customs tribunals. Because the grounds permitting declaration of public law annulment are the same that allow tax and customs tribunals to annul an administrative act in order to declare taxpayer's right to receive a tax refund, it is paramount to carefully study the amendment.*

**Keywords:** *Public law annulment – general procedure of tax complaints – full jurisdiction – excess of power – tax and customs tribunals jurisdiction – Bulletin No. 9892-07 – Bill Perfecting Tax and Customs Justice.*

## 1.- INTRODUCCIÓN

La nulidad de derecho público ha sido una de las instituciones jurídicas más debatidas en los últimos 30 años de nuestra historia judicial. A pesar de ello, en el último tiempo la Corte Suprema ha llegado a un punto de consenso sobre elementos esenciales de la institución, pero lo ha hecho a partir de las diferentes teorías que los principales profesores de derecho administrativo de nuestro país desarrollaron sobre la materia.

Una de las características de la institución comentada es que las mismas causales que autorizan a un tribunal ordinario para declarar la nulidad de derecho público permiten incoar otros procedimientos judiciales. Es decir, causales que por excelencia ocasionan la nulidad de derecho público, como por ejemplo la incompetencia del funcionario que dictó un acto, pueden originar diferentes procedimientos para restaurar la vigencia del derecho.

De esta forma, si una misma causal otorga acciones para iniciar dos procedimientos judiciales diferentes, como lo son el de declaración de la nulidad de derecho público y el procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario, es necesario preguntarse en qué se diferencian estas acciones judiciales. La respuesta a esta pregunta es la pretensión del actor, es decir, qué es lo que se pide al juez en cada procedimiento.

En el caso de la nulidad de derecho público se solicita al juez que declare la nulidad del acto administrativo, pero esa declaración no incluye una pretensión pecuniaria, es decir, no se pide que se declare a favor del demandante un derecho. Ello, porque como explicamos en otra ocasión,<sup>2</sup> la Corte Suprema identifica la nulidad de derecho público con el antiguo recurso de nulidad del derecho francés, el que únicamente busca que se restaure la legalidad, pero no pretende la obtención de un derecho por parte del demandante.

En cambio, en el caso de los contencioso-administrativos especiales, como aquel al que da origen el procedimiento general de reclamaciones, la Corte Suprema los identifica con el recurso de plena jurisdicción del derecho francés, debido a que la pretensión del reclamante es esencialmente pecuniaria. En otras palabras, quien interpone este tipo de recursos pide la declaración de un derecho a su favor, por lo que la acción tiene un contenido eminentemente patrimonial. Sin ir más lejos, recientemente la Corte Suprema declaró respecto del contencioso-administrativo fiscal que “puede reclamar toda persona, sin necesidad de ser contribuyente o responsable del impuesto, pero siempre que invoque un interés actual comprometido, esto es, un interés pecuniario, real y efectivo, que diga relación directa con la materia objeto del reclamo y que debe existir a la época de dicho reclamo”.<sup>3</sup>

En estos dos tipos de procedimientos contencioso-administrativos, las causales son las mismas, y en ambos el juez puede declarar la nulidad del acto. La diferencia, entonces, está en el contenido pecuniario de la pretensión del reclamante, que solamente está presente en los recursos contencioso-administrativos de plena jurisdicción.

Por ello, sin necesidad de una norma positiva que así lo disponga, los jueces tributarios y aduaneros actualmente ejercen la facultad de anular actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos, pues ello es necesario para poder pronunciarse respecto del derecho cuya tutela busca el actor del procedimiento general de reclamaciones. Por eso, el proyecto de ley sobre perfeccionamiento de la justicia tributaria, Boletín N° 9.892-07, propone entregarles a los jueces tributarios y aduaneros

---

<sup>2</sup> VERGARA Q., Gonzalo. El reclamo tributario. Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. Revista de Estudios Tributarios 10: 171-208, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

<sup>3</sup> *Compañía del Mar y de la Patagonia S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 18 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.263-2015, considerando tercero.

una facultad que ya tienen,<sup>4</sup> lo cual explica en gran medida lo que informó al Congreso la Corte Suprema, que indicó que la pretensión del actor en el procedimiento general de reclamaciones es, precisamente, obtener que se declare ilegal el acto objeto del procedimiento judicial, por lo que el artículo respectivo del proyecto es innecesario.

De ser aprobado el artículo del mencionado proyecto de ley que entrega al juez tributario y aduanero una facultad que ya posee, dividiendo las acciones en nulidad e ilegalidad, al ser las causales de nulidad las mismas que permiten declarar la ilegalidad, es previsible que aumenten los recursos judiciales en contra de las resoluciones de los jueces tributarios y aduaneros, en los cuales se sostengan que se debía haber recurrido de ilegalidad cuando se declara la nulidad y viceversa.

En el contexto anterior, en el Congreso se tramita un proyecto de ley que busca perfeccionar la justicia tributaria y aduanera, que aborda materias importantísimas como la conciliación, pero para no exceder el ámbito de este estudio, solamente estudiaremos la regla referente a la nulidad de los actos de la administración tributaria.

Considerando intensa historia de la discusión respecto de la nulidad de derecho público, sería curioso que se enmarque en el contexto de una ley que regula las facultades de los jueces tributarios y aduaneros la regla que intensifique las disputas académicas y judiciales que, por años, han sido apasionadas, con resultados que no podemos prever del todo, considerando los intereses que hay en juego en los demás procedimientos contencioso-administrativos, que no tendrán una regla similar, por lo que si ella se limita a repetir principios generales asentados en nuestra jurisprudencia, como parece ser el caso, se utilizará el argumento *a contrario sensu*, para sostener que lo dispuesto en aquella regla no es aplicable a los demás procedimientos contencioso-administrativos.

En materia netamente tributaria, el artículo propuesto por el Ejecutivo al Congreso en su proyecto de ley, como indicó la Corte Suprema refiriéndose a su primera (y como

---

<sup>4</sup> A esta fecha el texto propuesto dice que podrán “[c]onocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva”, y luego ordena que “[l]os vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado”.

veremos, desafortunada) redacción, es innecesario, debido a que el juez tributario y aduanero está facultado para anular el acto de la administración, pero con el objetivo de pronunciarse respecto de la pretensión procesal del contribuyente.

Este trabajo, en gran medida, viene a complementar una publicación anterior que se refería a esta materia,<sup>5</sup> que en gran parte hemos resumido en la introducción, en el cual estudiamos las pretensiones judiciales de la administración fiscal (que fueron desechadas por la Corte Suprema<sup>6</sup>), que hasta cierto punto buscaban evitar que los jueces cumplieran su rol tutelar al revisar los actos del Servicio de Impuestos Internos.

Por lo mismo, la presente revisión de jurisprudencia y doctrina será más acotada para evitar repeticiones. Además, en este estudio analizaremos solamente jurisprudencia ratificada por la Corte Suprema, debido a que, sin perjuicio de lo interesante que pueden ser muchos fallos recientes de nuestros destacados jueces tributarios y aduaneros, es en las resoluciones del supremo tribunal donde podemos encontrar propiamente una doctrina jurisprudencial,<sup>7</sup> por lo mismo, en nuestro medio las principales recopilaciones de jurisprudencia se refieren a fallos que han sido objeto de revisión mediante un recurso procesal, al menos, por una corte de apelaciones.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> VERGARA Q., Gonzalo. El reclamo tributario. Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. Revista de Estudios Tributarios 10: 171-208, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

<sup>6</sup> La postura que afirmaba que el examen por parte del juez de la prueba rendida en el procedimiento general de reclamaciones era una supuesta nueva auditoría fue rechazada por el máximo tribunal en las causas *Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461-2014; *Luis Cruz Guzmán con SII* (2015): Corte Suprema, 25 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 21.826-2014; 94612; *Virutex S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.827-2014, sentencia de reemplazo, considerando quinto; *Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.748-2014, considerando séptimo.

<sup>7</sup> Más sobre el particular en ROMERO S., Alejandro. La jurisprudencia de los tribunales como fuente del derecho. Una perspectiva procesal. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2004, pp. 21-97.

<sup>8</sup> Ejemplos de ello son *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas* de la Editorial Jurídica de Chile, en las obras como *Jurisprudencia civil comentada*, de De la Maza Gazmuri y Bahamondes Oyarzún (coord.), *La prescripción extintiva ante la jurisprudencia y La posesión inscrita ante la jurisprudencia*, ambas de Rioseco Enríquez.

## 2.- NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO: LA GRAN CONTROVERSIA

No es el objetivo de este artículo explicar las diferentes teorías y opiniones de los autores respecto de la nulidad de derecho público.<sup>9</sup> Sin embargo, vale la pena repasar, al menos brevemente, las posturas que han influido en mayor medida en los fallos de nuestra Corte Suprema sobre tan polémica materia que en los últimos años se han consolidado con una postura estable, especialmente a través del recurso de casación, que precisamente tiene por objeto uniformar la jurisprudencia.

Advertimos que respecto de la materia que abordamos y su relación con el procedimiento general de reclamaciones, regulado por los artículos 123 al 148 del Código Tributario y por la Ley N° 20.630, se han planteado teorías que, como veremos, no resisten el examen de la jurisprudencia de casación de la Corte Suprema,<sup>10</sup> por lo mismo dejaremos que las sentencias hablen por sí mismas, en vista que ellas se oponen completamente a las teorías que sostienen que el contencioso-administrativo fiscal es un recurso de nulidad y que el juez tributario y aduanero está facultado para declarar la nulidad de derecho público.

Pasando ya a la querrela académica sobre la materia que estudiamos, es posible indicar que ella comienza a ser relevante<sup>11</sup> a partir de la interpretación de los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República de 1980,<sup>12</sup> normas de las cuales dos

---

<sup>9</sup> FERRADA B., Juan C. (coord.). La nulidad de los actos administrativos en el derecho chileno. Santiago, Legal Publishing/Thomson Reuters, 2013.

<sup>10</sup> Más cuando se pueden consultar los excelentes trabajos publicados recientemente por sobresalientes profesores de derecho administrativo. Respecto de la nulidad de derecho público y el procedimiento general de reclamaciones, se han planteado algunas teorías muy interesantes, pero ellas no se conforman con los fallos reiterados de la Corte Suprema que examinaremos. Véase RUIZ DE LA MAZA, Germán. La nulidad de derecho público tributaria. Revista de Estudios Tributarios 10: 285-297, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile y BENAVIDES S., Álvaro. La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones. Revista de Estudios Tributarios 12: 289-317, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

<sup>11</sup> Antes habían sido propuestas las bases para esta teoría por Mario Bernaschina González, pero sin un impacto judicial relevante. Ver REYES R., Jorge. Invaldación de los actos administrativos. Santiago, Cono Sur, 2002, pp. 99-104.

<sup>12</sup> Sin perjuicio de las antiguas raíces de la institución objeto de la discordia. Ver SOTO K., Eduardo. Derecho administrativo. Bases fundamentales. Santiago, Editorial Jurídica de Chile,

importantes profesores de la Universidad de Chile, Eduardo Soto Kloss y Gustavo Fiamma Olivares, dedujeron la existencia de requisitos estrictos de validez, cuya infracción acarrea la nulidad de derecho público.<sup>13</sup>

Resumiendo los puntos esenciales que interesan a este estudio, podemos indicar que el profesor Soto Kloss, principal exponente de esta teoría, indica que todo acto contrario a la Constitución es nulo, quedando afectado por una nulidad que opera *ipso iure*, esto es, de pleno derecho, la cual es insanable e imprescriptible. Es decir, para este autor la nulidad de derecho público no requiere declaración judicial, por lo que el juez solamente la constata, lo que puede hacer de oficio. Además, el vicio no puede ser enmendado de forma alguna, de manera que no existe una presunción de validez de un acto viciado y, en consecuencia, los actos administrativos que siguen al que está viciado no pueden crear derechos a favor de la administración. Por su parte, la acción judicial para que se declare esta nulidad jamás prescribe. Agrega a todo esto el profesor Soto Kloss que son competentes para conocer de esta acción los tribunales ordinarios de justicia en vista de las reglas generales aplicables.<sup>14</sup> Esta teoría fue adoptada inicialmente por la Corte Suprema<sup>15</sup>.

Evidentemente, ante esta teoría, radical si tenemos en cuenta el estado anterior del control jurisdiccional de los actos de la administración,<sup>16</sup> surgen diversas e importantes críticas, de las cuales, es relevante para este estudio, por su influencia posterior, la del profesor Eduardo Reyes Riveros. Este autor, que centra su investigación académica en el principio de juridicidad, concluye en virtud de los mismos artículos 6 y 7 de la Constitución que la propia administración puede y debe invalidar los actos que ha

---

1996, Tomo II, pp. 165-179 y JARA S., Jaime. La nulidad de derecho público ante la doctrina y la jurisprudencia. Santiago, Libromar, 2004, pp. 47-66.

<sup>13</sup> Cuyos fundamentos fueron expuestos por el profesor Gustavo Fiamma Olivares en una publicación de 1986, vuelta a publicar en 2010. FIAMMA O., Gustavo. La acción constitucional de nulidad: un supremo aporte del constituyente de 1980 al Derecho Procesal Administrativo. En: TAVOLARI O., Raúl (dir.) Doctrinas esenciales. Derecho constitucional. Buenos Aires, Editorial Jurídica de Chile, 2010, pp. 331-398.

<sup>14</sup> SOTO K., Eduardo. Derecho administrativo. Bases fundamentales. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1996, Tomo II, pp. 173-194.

<sup>15</sup> *Mario Pérsico Paris con Fisco* (1997): Corte Suprema, 20 de noviembre de 1997 (casación en el fondo), rol N° 34.087-1995, considerando quinto, Gaceta Jurídica N° 209/1997, pp. 67-76.

<sup>16</sup> BERMÚDEZ S., Jorge. Derecho administrativo general, 3° ed., Santiago, Legal Publishing/Thomson Reuters, 2014, pp. 524-527.

expedido que contravengan a la Constitución,<sup>17</sup> más si consideramos que la administración no está autorizada para recurrir en contra de sus propios actos, pero está obligada por el principio de juridicidad.<sup>18</sup> Si bien la invalidación de los actos administrativos había sido objeto de estudios más antiguos,<sup>19</sup> el profesor Reyes Riveros prepara la institución para enfrentar el ordenamiento constitucional vigente. A lo dicho, agrega este autor que no cualquier vicio autoriza la anulación del acto e incluso algunos vicios admiten convalidación, esto último se refuerza, por ejemplo, al observar que los actos administrativos viciados producen derechos a favor de terceros de buena fe que han consolidado su posición jurídica.<sup>2021</sup>

La tercera teoría que influye sobre el estado actual de la jurisprudencia es la del profesor Pedro Pierry Arrau, que en gran medida corresponde a parte de las clasificaciones de los recursos contencioso-administrativos de la doctrina tradicional de inspiración francesa expuesta antes en las cátedras de los profesores Enrique Silva Cimma<sup>22</sup> y Patricio Aylwin Azócar.<sup>23</sup> Este último profesor entrega una explicación muy útil para entender las diferencias entre los recursos contencioso-administrativos. Al efecto, indica que la nulidad de un acto administrativo puede ser declarada con el

---

<sup>17</sup> Curiosamente, a pesar de lo radical de la postura del profesor Soto Kloss que sostiene que el acto viciado es la nada misma, niega la posibilidad que la administración invalide sus propios actos. Ver SOTO K., Eduardo. Inestabilidad del acto administrativo y derechos de los destinatarios (a próstilo del artículo 53 inciso 1° de la Ley N° 19.880). En: SOTO K., Eduardo (coord.). Administración y derecho. Santiago, La Ley/Thomson Reuters, 2014, pp. 283-297.

<sup>18</sup> REYES R., Jorge. Invalidación de los actos administrativos. Santiago, Cono Sur, 2002, pp. 128-137.

<sup>19</sup> OLGUÍN J., Hugo. Extinción de los actos administrativos. Revocación, invalidación y decaimiento. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1961, pp. 229-235.

<sup>20</sup> REYES R., Jorge. Invalidación de los actos administrativos. Santiago, Cono Sur, 2002, pp. 102-122 y 161-186.

<sup>21</sup> Es importante destacar que bajo ninguna circunstancia el profesor Reyes Riveros podría ser acusado de ser un panegirista del Estado como un fin en sí mismo, de hecho, gran parte de su trabajo académico se concentra en estudiar la responsabilidad de los funcionarios y la sumisión de ellos al principio de juridicidad que, por ejemplo, los obliga a dejar expresamente asentados los motivos de los actos administrativos. REYES R., Jorge. Introducción al derecho administrativo general. Santiago, Legal Publishing/Thomson Reuters, 2013, pp. 145-153.

<sup>22</sup> SILVA C., Enrique. Derecho administrativo chileno y comparado. El control público. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1994, pp. 187-191.

<sup>23</sup> AYLWIN A., Patricio. Derecho administrativo, Tomo II. Santiago, Editorial Universitaria, 1962, pp. 176-181.



objetivo de restaurar la legalidad simplemente, o para poder pronunciarse respecto de un derecho subjetivo del actor. Al efecto este autor señaló que:

*“El recurso objetivo, entonces, es siempre un recurso de anulación. La cosa pedida es la nulidad de un acto administrativo. En cambio, el recurso subjetivo puede tener como objeto varias cosas:*

*1º) La declaración del derecho que se persigue.*

*2º) la modificación del acto contrario a su derecho.*

*3º) La indemnización de los perjuicios causados por el acto.*

*4º) Por último, puede también perseguir la anulación del acto contrario a su derecho.*

*Lo anterior demuestra que no siempre se puede identificar el recurso de anulación con el recurso objetivo por una parte, ni el recurso de plena jurisdicción con el recurso subjetivo, por otra, ya que, como vemos, el recurso de anulación, aún cuando siempre persiga la nulidad de un acto administrativo, puede ejercitarse teniendo como fundamento, tanto el derecho objetivo como el derecho subjetivo”.*<sup>24</sup>

El profesor Pierry Arrau retoma el trabajo de estos dos profesores y sostiene que la nulidad de derecho público corresponde al recurso de exceso de poder del antiguo sistema galo, diferenciándola de los recursos de plena jurisdicción, que están destinados a conocer de las pretensiones con un contenido patrimonial.<sup>25</sup>

### **3.- LOS ELEMENTOS QUE LA CORTE SUPREMA UTILIZA DE LAS TEORÍAS EN CONFLICTO**

En la jurisprudencia de los últimos años de nuestra Corte Suprema, de forma reiterada, se han recogido elementos de estas tres posturas antagónicas, por lo que, en definitiva, ninguna fue completamente derrotada, e igualmente, tampoco alguno de los bandos en conflicto se puede declarar propiamente vencedor en una de las batallas académicas

---

<sup>24</sup> AYLWIN A., Patricio. Derecho administrativo, Tomo II. Santiago, Editorial Universitaria, 1962, p. 177

<sup>25</sup> PIERRY A., Pedro. Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema. Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado 10: 149 y ss., 2003

libradas en las salas de nuestro máximo tribunal que más ha dividido a los estudiosos del derecho administrativo.

El proyecto de ley que comentamos, de ser aprobado, vendrá a suministrar armamento a todos los contendores, porque podrán apoyar sus posturas especialmente alegando que, *a contrario sensu*, lo establecido para el contencioso-administrativo fiscal no aplica en otro procedimiento especial y, por ejemplo, se podrá afirmar que la nulidad de los actos administrativos en determinado procedimiento puede ser declarada sin la necesidad que se acredite un perjuicio.

Ahora, examinemos los elementos que la jurisprudencia de la Corte Suprema ha utilizado de la teoría de los profesores Soto Kloss y Fiamma Olivares. De esta teoría persisten dos elementos, a saber, que la acción de nulidad de derecho público es imprescriptible<sup>26</sup> y que es la justicia ordinaria civil la única que tiene facultades para declararla en sede judicial.

Como podemos observar, la Corte Suprema ha resuelto que “acerca de la imprescriptibilidad de la acción de nulidad de derecho público, debe tenerse presente que la ejercida en el caso sub lite fue encaminada únicamente a obtener la invalidación de un acto administrativo. En esos términos, la acción incoada encuentra su fundamento en el Capítulo I de la Constitución Política sobre Bases de la Institucionalidad que establece el principio de que los órganos del Estado deben someter su acción a la Constitución y las leyes, según dispone el artículo 6º, y de que los órganos actúan válidamente dentro de la competencia y forma que prescriba la ley, con la consecuencia de que todo acto en contravención a esa regla es nulo y originará las responsabilidades y sanciones que la ley señala, según dispone el artículo 7º.”, luego continuó el máximo tribunal: “Ambas normas propugnan la vigencia de la legalidad como principio rector de la actividad de los órganos del Estado, lo cual necesariamente implica que la nulidad de derecho público en su rol de medio destinado a garantizar la eficacia de dicho postulado comprende las transgresiones de ley en que aquellos órganos puedan incurrir al ejecutar sus funciones, tanto las que afecten a sus formalidades como las que conciernen a su fondo. Entonces, por referirse la nulidad de derecho público a los actos de los órganos públicos que sobrepasan sus potestades legales, contradiciendo el principio de juridicidad básico en un Estado de Derecho, al ser declarada por el tribunal competente no hace sino afirmar la superioridad jerárquica de la Constitución y las leyes respecto de los actos de la Administración del Estado, sin que en esta materia resulten compatibles las normas generales del derecho privado

---

<sup>26</sup> Haciendo la salvedad del caso *Víctor Vio Graepp con Fisco* (2016) que comentaremos en otra ocasión por ser muy reciente.

sobre prescripción de las acciones. La acción para requerirla será por eso imprescriptible”.<sup>27</sup>

Recientemente, un abogado integrante de la Corte Suprema hizo presente que no coincidía con la división que hace el supremo tribunal, en la cual se admite, al mismo tiempo, la imprescriptibilidad de una acción de derecho público y la prescripción de la acción funcional de plena jurisdicción, lo cual, a su juicio, originaría el riesgo de sentencias y decisiones contradictorias respecto de un mismo hecho.<sup>28</sup> La prevención del abogado integrante, quien es un académico destacado experto en derecho penal, es una advertencia de lo complejo del tema, que se presta con facilidad para las confusiones que observamos en opiniones de doctrina y en los recursos en los que se pidieron a los jueces tributarios y aduaneros que declararan esta nulidad en sentencias que comentaremos a continuación. Lo dicho, sin perjuicio de advertir que en materia de prescripción existe un posible cambio de criterio importantísimo, pero muy reciente, que requerirá estudios adicionales,<sup>29</sup> pero que no altera el principal problema estudiado, que es la superposición de causales, el que será analizado más adelante.

Como indicamos, el otro elemento que la Corte Suprema adoptó de la posición de los profesores Soto Kloss y Fiamma Olivares es que solamente los tribunales ordinarios pueden declarar la nulidad de derecho público. Por lo mismo, dictaminó que el juez tributario y aduanero no se encuentra facultado para declarar la referida nulidad,

---

<sup>27</sup> *Raúl Droguett Inarejo con Ejército de Chile* (2013): Corte Suprema, 4 de enero de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.288-2010, considerando quinto. En el mismo sentido ver *Sociedad Legal Minera Ximenita I del Cerro La Joya con Fisco de Chile* (2015): Corte Suprema, 10 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 6.288-2015, considerando séptimo; *Jaime Mellado Mardones con Fisco de Chile* (2015): Corte Suprema, 14 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 715-2015, considerandos séptimo y octavo; y *Concha Gutiérrez Juan contra Fisco de Chile* (2004): Corte Suprema, 27 de abril de 2004 (casación en el fondo), rol N° 3.489-2003, considerando 11°.

<sup>28</sup> *Inmobiliaria Las Delicias S.A. con SEREMI de Bienes Nacionales de la Región de los Lagos* (2015): Corte Suprema, 13 de octubre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.967-2015.

<sup>29</sup> Tras haber escrito estas palabras se dictó la sentencia de la causa *Víctor Vio Graepp con Fisco* (2016) en la que se observa un posible cambio de rumbo respecto del criterio sobre la prescripción de la institución estudiada. En el considerando décimo tercero de esa sentencia se indica que la nulidad de derecho público, de la misma forma que las acciones que solicitan la declaración de un derecho, se encuentra sometida a la prescripción ordinaria del Código Civil, lo que puede llegar a ser un hito importantísimo en la materia. Ver *Víctor Vio Graepp con Fisco* (2016): Corte Suprema, 23 de junio de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 18.297-2016.

resolviendo que “el planteamiento de los recurrentes es equivocado, por cuanto la competencia para conocer las acciones de nulidad de derecho público se encuentra entregada a los tribunales ordinarios de justicia en razón de la materia, según se desprende de los artículos 38 inciso segundo de la Constitución Política de la República y 3 del Código de Procedimiento Civil. De esta manera, no es procedente alegar la nulidad de la sentencia recaída en juicio tributario que no declara tal cuestión, porque la competencia de esos tribunales se reduce a conocer del reclamo de ilegalidad de liquidaciones tributarias”.<sup>30</sup> Como veremos en un momento, la Corte Suprema identifica el recurso de nulidad del antiguo derecho francés con la nulidad de derecho público, por lo mismo, descarta de plano que el juez tributario y aduanero esté facultado para declarar con efectos *erga omnes*, es decir, con efectos incluso respecto de quienes no fueron parte del juicio respecto de esta nulidad, lo que podría hacer el tribunal tributario y aduanero de tener esta facultad, sin estar sujeto a un plazo de prescripción, como vimos previamente. Por lo mismo, una vez declarada la nulidad de derecho público por el tribunal ordinario por sentencia ejecutoriada no se requiere “para su cumplimiento la dictación de un acto administrativo que ratifique lo declarado por los tribunales de justicia en cuanto a la nulidad de una actuación de la Administración, pues una sentencia judicial previa ya la ha privado de sus efectos”<sup>31</sup>.

Pasando a la siguiente teoría en pugna, de la postura del profesor Reyes Riveros se impuso en las decisiones del supremo tribunal, en lo que interesa en esta parte del estudio, que la propia administración puede y debe invalidar sus actos cuando ellos son contrarios a la Constitución y las leyes. Al efecto, la Corte Suprema confirmó un fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago en el cual se resolvió “que aún en el evento que no hubiera habido norma expresa, la Administración del Estado está obligada a actuar de oficio, una vez constatada la nulidad del acto, por imperativo del principio de legalidad que preside todo su actuar”<sup>32</sup>. En este punto, el profesor Reyes Riveros, además, tuvo éxito en la legislación, y la regla aplicable en la Ley N° 19.880, a todos

---

<sup>30</sup> *Vargas y Vargas y Compañía Limitada con SII* (2010): Corte Suprema, 23 de septiembre de 2010 (casación en el fondo), rol N° 5.901-2008, considerando décimo. En el mismo sentido ver *Salmones de Chile S.A. con Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 18 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 9.535-2015, considerando séptimo.

<sup>31</sup> *Ingeniería y Construcción Ricardo Rodríguez y Cía. Ltda. con Servicio Nacional de Aduanas* (2014): Corte Suprema, 21 de octubre de 2014 (recurso de queja), rol N° 23.928-2014, considerando cuarto.

<sup>32</sup> *Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones* (2003): Corte de Apelaciones de Santiago, 28 de marzo de 2003 (recurso de protección), rol 4.107-2002, confirmada por *Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones* (2003): Corte Suprema, 29 de abril de 2003 (recurso de protección), rol 1.312-2003, considerando 12°.

los actos de la administración que adolecen de un vicio es que pueden ser invalidados por la propia administración.

Otro elemento que la Corte Suprema ha aceptado de la postura del profesor Reyes Riveros es que no cualquier defecto del acto o procedimiento administrativo tiene como consecuencia necesaria la nulidad del mismo. Por ello, ha resuelto que “uno de los dogmas que informan la nulidad de derecho público es el de conservación, cuyo fundamento radica en que la nulidad inviste el carácter de remedio excepcional frente a la ilegalidad de un acto administrativo, por lo cual sólo será procedente si la anomalía es grave y esencial. Subyacen a este aforismo de conservación otros adagios generales del Derecho, como la confianza legítima que el acto genera, así como la buena fe de los terceros, el respeto a los derechos adquiridos y la seguridad jurídica. Entonces, no cualquier irregularidad o deficiencia justifica la nulidad, sino cuando quebranta las garantías de los administrados”<sup>33</sup>.

En cambio, otras infracciones cometidas en el acto administrativo no pueden ser salvadas, como por ejemplo la de fundar el acto. Por ello, incluso si la administración fiscal acredita en juicio que existían fundamentos plausibles para denegar en parte unas devoluciones, la Corte Suprema ha resuelto que si aquellos motivos no se incluyeron en las resoluciones “no resulta posible enmendar tal omisión aportando en el procedimiento judicial posterior al reclamo tales fundamentos antes descuidados”,<sup>34</sup> por lo que ha rechazado la posición fiscal, aceptando la teoría del profesor Reyes Riveros en la parte que afirma que los vicios graves no pueden ser convalidados.

Finalmente, de la postura del profesor Pierry Arrau nuestra Corte Suprema toma la distinción entre recursos contencioso-administrativos de plena jurisdicción y de nulidad, estableciendo que la nulidad de derecho público corresponde al recurso de nulidad, también llamado recurso de exceso de poder. En consecuencia, en ese tipo de recursos no se pueden declarar derechos patrimoniales a favor del actor. Es decir, solamente en los recursos de plena jurisdicción el juez puede declarar un derecho de carácter patrimonial a favor del recurrente.

---

<sup>33</sup> *Herminia González Villalobos y otros con Fisco de Chile* (2015): Corte Suprema, 13 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 5.761-2015, considerando duodécimo. En un sentido similar *Luis Aguilera Vega con I. Municipalidad de La Unión* (2013): Corte Suprema, 26 de marzo de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.815-2011, considerando octavo.

<sup>34</sup> *Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.432-2015.

Esta última característica nos permite clasificar, sin lugar a dudas, el procedimiento general de reclamaciones entre los contencioso-administrativos de plena jurisdicción, porque qué pretensión puede ser más patrimonial que solicitar a un juez que se declare que se tiene derecho a recibir la devolución del impuesto a la renta que ha sido denegada por la administración fiscal, la cual, al final del día, se manifiesta en un depósito en la cuenta corriente bancaria del contribuyente.

Por ello, cuando se pretende obtener una consecuencia patrimonial del respectivo proceso, el máximo tribunal ha resuelto de forma abrumadoramente reiterada que “la acción deducida no puede calificarse como de nulidad de derecho público sino como de plena jurisdicción, atendidos los efectos relativos que con la misma se persiguen, al demandar una indemnización de carácter patrimonial como consecuencia de las supuestas ilegalidades que denuncia”,<sup>35</sup> o ha dicho “como lo ha sostenido en innumerables ocasiones esta Corte, por sus consecuencias patrimoniales el de autos es un juicio declarativo de derechos y no uno de nulidad de derecho público”.<sup>36</sup> Como se observa de las citas anteriores, la posición uniforme de la Corte Suprema es que si la pretensión del actor es que se declare en su favor un derecho patrimonial, ella es de plena jurisdicción.<sup>37</sup>

Concluyendo esta parte, se ha resuelto de manera reiterada en los últimos años que la acción para pedir que se declare la nulidad de derecho es una acción imprescriptible, que la misma corresponde al llamado recurso de nulidad o de exceso de poder del antiguo derecho francés, que debe ser conocida en sede judicial solamente por la justicia ordinaria, y ella se refiere exclusivamente a la declaración de nulidad con efectos *erga omnes*, es decir, es obligatorio incluso para quienes no fueron parte en el respectivo procedimiento judicial, por lo que no admite peticiones con contenido patrimonial.

Paralelamente, si se detectan en sede administrativa las infracciones al principio de juridicidad que permiten, posteriormente, ejercer en sede judicial la acción de nulidad que comentamos, el acto debe ser invalidado por la propia administración. Sin

---

<sup>35</sup> *Flodermira de la Torre Rivera con I. Municipalidad de Buin* (2015): Corte Suprema, 21 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 7.807-2015, considerando quinto.

<sup>36</sup> *Eduardo Ruiz Matamala con I. Municipalidad de Pedro Aguirre Cerda* (2015): Corte Suprema, 19 de octubre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 22.659-2014, considerando sexto.

<sup>37</sup> En el mismo sentido, por ejemplo ver *Inmobiliaria Las Delicias S.A. con SEREMI de Bienes Nacionales de la Región de los Lagos* (2015): Corte Suprema, 13 de octubre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.967-2015, considerando décimo.

embargo, si el mismo vicio es puesto bajo la tutela del juez especial en el reclamo tributario, la infracción al derecho autoriza al juez tributario y aduanero para invalidar el acto, pero esa invalidación se efectúa con el objeto de declarar el derecho tutelado, por ejemplo, a recibir la devolución de impuestos negada por la administración fiscal. Es por esto que la acción para interponer el reclamo tributario tiene un plazo, porque las acciones de plena jurisdicción prescriben debido a que se refieren a derechos patrimoniales, los que se declaran a favor del recurrente, para lo cual, como dijimos, el juez puede anular el acto administrativo respectivo.

Entonces, lo que la Corte Suprema rechazó fue la posibilidad que el juez tributario y aduanero declarara la nulidad de derecho público, por lo que le impidió resolver *erga omnes*, es decir, no validó una declaración obligatoria incluso para quienes no fueron parte en el proceso, que en el caso de la nulidad de derecho público se puede hacer sin un plazo de prescripción, haciendo desaparecer el acto viciado para todo efecto.

#### **4.- SUPERPOSICIÓN DE LAS CAUSALES QUE PERMITEN A UN TRIBUNAL ORDINARIO DECLARAR LA NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO Y A UNO TRIBUTARIO Y ADUANERO LA ILEGALIDAD**

Estableciendo orden dentro de la discordia generalizada de nuestros autores, la Corte Suprema ha ido perfeccionando la individualización de las causales que permiten declarar a los tribunales ordinarios la nulidad de derecho público. Debemos recordar que en la sentencia *Mario Pésico Paris con Fisco*, dijo que los órganos del Estado “deben actuar obligatoriamente subordinados al Derecho, esto es, investidos legalmente, dentro de su competencia, en la forma prescrita por la ley y bajo prohibición de asumir otra autoridad o derechos que los que expresamente les hayan conferido”,<sup>38</sup> lo que es una declaración irrefutable, pero que necesitaba de mayor precisión, la cual se logró en la sentencia *Cynthia Rosa Flores Martínez con Instituto de Normalización Previsional*, en la cual la Corte Suprema enumera seis causales que autorizan a la justicia ordinaria para declarar la nulidad de derecho público. Al efecto, señaló el máximo tribunal que “según puede colegirse de lo enunciado en las normas recién citadas, los sentenciadores del grado efectivamente incurrieron en error al estimar que la nulidad de derecho público no puede sustentarse en una errónea aplicación de ley, puesto que como reiteradamente lo ha sostenido esta Corte, los vicios que pueden eventualmente provocar la nulidad de un acto administrativo son: la

---

<sup>38</sup> *Mario Pésico Paris con Fisco* (1997): Corte Suprema, 20 de noviembre de 1997 (casación en el fondo), rol N° 34.087-1995, Gaceta Jurídica N° 209/1997, pp. 67-76.

ausencia de investidura regular del órgano respectivo, la incompetencia de éste, la inexistencia de motivo legal o motivo invocado, la existencia de vicios de forma y procedimiento en la generación del acto, la violación de la ley de fondo atinente a la materia y la desviación de poder<sup>39</sup>.

Como se puede observar, especialmente en la violación de las leyes del fondo, las causales que permiten declarar a los tribunales ordinarios la nulidad de derecho público se superponen con las causales que permiten a la propia administración invalidar el acto y al juez tributario y aduanero declararlo ilegal o dejarlo sin efecto.

Esta superposición ocurre debido a que en nuestro derecho existen diversas acciones que buscan resguardar el cumplimiento del principio de juridicidad, pero ellas difieren en varios elementos que se deben aclarar para evitar caer en confusiones que llevan a muchos a perder un juicio, como antes comentamos al analizar las sentencias que establecieron que el tribunal tributario y aduanero no se puede pronunciar respecto de la nulidad de derecho público.

## **5.- VICIOS QUE EL PROPIO SII PUEDE CORREGIR QUE SON CAUSALES DE NULIDAD DE DERECHO PÚBLICO**

El Código Tributario aún es muy deficiente en materia de procedimiento administrativo. De hecho, originalmente, en su título preliminar solamente contenía normas sobre notificaciones de los actos. Hoy, el cuerpo legal mencionado repite algunas normas sobre procedimiento en su artículo 8 bis, pero lo hace en la forma de derechos de los contribuyentes. Esta pobreza procesal-administrativa, lejos de ser exclusiva de las leyes aplicables al Servicio de Impuestos Internos, fue por décadas la regla en la actividad de la administración en Chile. Por ello, la Contraloría General de la República se encargó de llenar estos vacíos con sus dictámenes, en los cuales fue incorporando las reglas del debido proceso a la actuación de la administración. Por lo mismo, se dijo acertadamente en el Congreso que “la ausencia de una regulación sistemática del procedimiento administrativo ha llevado a que sea la doctrina y la

---

<sup>39</sup> *Cynthia Rosa Flores Martínez con Instituto de Normalización Previsional* (2014): Corte Suprema, 28 de mayo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 17.285-2013, considerando décimo. En el mismo sentido *Emcoser S.A. con Ojeda Vildoso Ruperto y otros* (2014): Corte Suprema, 12 de agosto de 2014 (casación en el fondo), rol N° 10.849-2014, considerando séptimo y *Federación Aérea de Chile con Comisión Nacional del Medio Ambiente y otro* (2012): Corte Suprema, 30 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 598-2010, considerando noveno.



jurisprudencia de la Contraloría General de la República las que definan algunos aspectos fundamentales, como es el de los plazos para la Administración”<sup>40</sup>.

Por lo indicado, antes del 29 de mayo de 2003, fecha en la que se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 19.880, el Servicio de Impuestos Internos recogía en sus instrucciones los principios básicos del debido proceso que a esa fecha solamente podíamos encontrar en los dictámenes de la Contraloría General de la República. Así, por ejemplo, se establecían los pasos consecutivos que debía tener una auditoría (notificación, citación, conciliación, liquidación) y se instruía: “Si durante la ejecución de la auditoría se detectaren diferencias o anomalías relativas a otro contribuyente, que se relaciona con el contribuyente auditado, tales como, proveedores, socios, empresas relacionadas, etc.; estos últimos deberán ser fiscalizados por la dirección regional que corresponda, de acuerdo al domicilio que registre el contribuyente. La nueva auditoría que se genere a consecuencia de lo anterior, se denominará caso conexo, él [sic] cual deberá ceñirse al mismo procedimiento establecido en la presente circular”.<sup>41</sup> Como se observa, se respetaba un principio básico del debido proceso, poner formalmente en conocimiento de los hechos detectados al contribuyente afectado.

Ahora, entrando de lleno al tema de las causales que permiten a la administración fiscal invalidar sus propios actos o dejarlo sin efecto a solicitud del contribuyente, en la Circular N° 74, de 2001, se refiere a la corrección de vicios o errores manifiestos, y si bien no explica mayormente cuáles son los vicios, menciona al menos la falta de notificación, pero deja claro que el Servicio de Impuestos Internos puede corregir sus actos cuando están viciados, sin perjuicio que debería indicar que debe corregirlos en esos casos<sup>42</sup>. Posteriormente, con la emisión de la Circular N° 5, de 2002, las circunstancias anteriores se mantienen<sup>43</sup>.

El avance en esta materia se produce con la Circular N° 51, de 2005, en la cual se enumeran los vicios de los actos administrativos que pueden ser corregidos por el

---

<sup>40</sup> Historia de la Ley N° 19.880, p. 311.

<sup>41</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 58 del 21 de septiembre de 2000. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu58.htm>> [consulta: mayo 2016], N°2

<sup>42</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 74 del 12 de octubre de 2001. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu74.htm>> [consulta: mayo 2016].

<sup>43</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 5 del 15 de enero de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2002/circu05.htm>> [consulta: mayo 2016].

propio Servicio de Impuestos Internos, entre los que se encuentran el siguiente: “Suscripción del acto administrativo por autoridad o funcionario incompetente”.<sup>44</sup>

Si existe un vicio que no se discute que corresponda a la nulidad de derecho público, es la incompetencia del funcionario, entonces ¿se atribuye el Servicio de Impuestos Internos facultades judiciales en aquella circular? La respuesta es no. Como lo indicamos antes, la administración tiene la obligación de invalidar sus propios actos cuando ellos están viciados, obligación que existe incluso si la Ley N° 19.880 no regulara la invalidación, que si bien no es un recurso, como lo es la reposición administrativa y el contemplado en el artículo 6 letra B N° 5 del Código Tributario, es una herramienta que permite restaurar la legalidad sin la necesidad de un proceso, además, como se señaló, el Servicio de Impuestos Internos no puede recurrir en contra de sus propios actos, por ello, cuando están viciados debe invalidarlos, con las prevenciones que hace la Ley N° 19.880. En esto, como se indicó, primó la postura del profesor Reyes Riveros, tanto en la jurisprudencia como en la referida Ley N° 19.880.

Como queda claro, un acto que adolece de un mismo vicio, la incompetencia del funcionario, puede ser dejado sin efecto mediante más de un procedimiento sucesivo. Así, primero podrá ser objeto de la reposición administrativa y luego del reclamo tributario, manteniéndose en ambos la causal que permite dejar sin efecto el acto contrario a derecho. Paralelamente, podría ser interpuesto el recurso de nulidad o exceso de poder (que es aquel en que se declara la nulidad de derecho público), ante el juez de letras civil, en cualquier tiempo, pero este último recurso no permitiría obtener la declaración de un derecho de carácter patrimonial, por lo que no es útil para obtener la devolución de impuestos denegada o que se declare que no se adeuda una suma que ha sido liquidada por la administración tributaria.

De esta forma, en sede administrativa se puede obtener que se deje sin efecto un acto de la administración fiscal contrario a derecho, lo que se obtiene con la resolución que resuelve el recurso administrativo de reposición, la cual puede declarar que el contribuyente tiene derecho a recibir la devolución de impuestos originalmente denegada por una resolución previa de la administración.

Luego, en sede judicial, se pueden presentar dos supuestos. El primero, es que por las mismas causales se recurra ante el tribunal tributario y aduanero, solicitando que se declare el derecho a recibir una devolución de impuestos, porque ella fue denegada en

---

<sup>44</sup> SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 51 del 23 de septiembre de 2005. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu51.htm>> [consulta: mayo 2016], N° 3, del Título 4.

una resolución expedida por un funcionario incompetente. Si el recurso se presenta dentro del plazo legal al juez tributario y aduanero, este, teniendo a la vista los antecedentes del proceso, puede resolver sobre el derecho a recibir la devolución de impuestos, declarando nula la resolución porque fue extendida por un funcionario incompetente. Pero esa nulidad es necesaria para declarar el derecho patrimonial sometido a tutela por el recurrente, lo cual explicamos en mayor detalle previamente en esta misma sede.<sup>45</sup>

El segundo supuesto es que pasados los plazos para recurrir al procedimiento general de reclamaciones tributarias, el contribuyente decide ir donde el juez civil para que se declare la nulidad de derecho público por la misma causal, la incompetencia del funcionario que expidió la resolución, considerando que no tiene plazo para ello. Así, podría el tribunal ordinario decretar esa nulidad, porque esa acción no prescribe, sin embargo, la acción para pedir la devolución habría caducado, por lo que puede el tribunal ordinario anular la resolución, pero no está facultado para ordenar la devolución de los impuestos, para lo cual la ley proveyó una acción específica.

Entonces, podemos apreciar que la infracción al derecho por parte de la administración fiscal presenta al contribuyente dos acciones administrativas, es decir, conocidas y resueltas por la propia administración, y dos acciones contencioso-administrativas, es decir, conocidas y resueltas por un juez, para que se repare el daño causado por el acto ilegal y se restablezca el derecho. Respecto de ellas, las causales se superponen, e incluso en el caso de la invalidación, que no es propiamente un recurso, la propia administración fiscal puede y debe dejar sin efecto el acto ilegal, por las mismas causales. Sin embargo, el remedio que puede ser obtenido de quien resuelve estos recursos cambia, tal como lo hacen los plazos dentro de los cuales se puede recurrir a cada uno de estos procedimientos. Como vemos, el panorama es difícil de aprehender en una primera revisión, por lo mismo, es fácil equivocarse el rumbo procesal al intentar obtener la tutela eficaz del derecho que ha sido conculcado por un acto viciado.

## **6.- ACTUALMENTE EL TRIBUNAL TRIBUTARIO Y ADUANERO PUEDE DECLARAR LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

Recapitulando, en nuestro sistema jurídico, las mismas causales sirven para solicitar la revisión de un acto administrativo contrario a derecho en sede administrativa y

---

<sup>45</sup> VERGARA Q., Gonzalo. El reclamo tributario. Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. Revista de Estudios Tributarios 10: 171-208, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

judicial. Respecto de esta última, a su vez, el contribuyente puede recurrir a la jurisdicción ordinaria o a la especial. Sin embargo, cada uno de los recursos que puede presentar el contribuyente tiene características que inciden en la satisfacción de la pretensión del recurrente o, dicho de otra forma, en el remedio que puede proveer al actor quien está llamado a resolver el recurso en contra del acto viciado.

En el caso del juez del tribunal tributario y aduanero, encontramos que conoce del procedimiento general de reclamaciones, que está destinado a fallar respecto de derechos cuya naturaleza es pecuniaria, a saber, si un contribuyente debe o no dinero al Estado, o si tiene o no derecho a recibir una devolución de impuestos. Esto descarta de plano que se trate de un recurso de nulidad o exceso de poder, considerando que ese recurso no tiene plazo y no está destinado a conocer las pretensiones patrimoniales del recurrente.

Por lo mismo, la Corte Suprema ha rechazado los recursos de nulidad de derecho público, porque cuando el recurrente pide al juez que declare esta nulidad, lo que hace es solicitar que el acto viciado sea declarado nulo *erga omnes*, es decir, que el mismo desaparezca incluso para quienes no han sido parte en el respectivo procedimiento judicial.

Este error procesal ha llevado a algunos contribuyentes a perder los derechos patrimoniales que, perfectamente podrían haber sido reconocidos si comprendieran cuál es la naturaleza del recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción, como lo es el procedimiento general de reclamaciones del Código Tributario, que autoriza al juez a declarar nulo un acto administrativo, pero con el objeto de declarar el derecho del contribuyente.

## **7.- EL PROYECTO QUE FACULTA AL JUEZ TRIBUTARIO Y ADUANERO PARA DECLARAR LA NULIDAD**

El proyecto al que nos referimos<sup>46</sup> fue objeto de una indicación del ejecutivo el 9 de octubre de 2015, la cual buscaba subsanar la crítica efectuada por la Corte Suprema. El texto original del proyecto pretendía entregar una facultad a los jueces tributarios y aduaneros modificando la Ley N° 20.322, proponía la siguiente regla:

*“Conocer y declarar, incluso de oficio, toda nulidad que afecte los actos administrativos que se originen en el marco de un proceso de reclamación.”*

---

<sup>46</sup> Boletín N° 9.892-07.

Es muy importante tener a la vista lo que hemos indicado antes para comprender la opinión de la Corte Suprema sobre el proyecto de ley, especialmente que el juez tributario y aduanero está facultado para anular los actos impugnados, pero esa facultad está condicionada a declarar el derecho tutelado en el procedimiento general de reclamaciones. La Corte Suprema dijo:

La norma, claramente, está mal redactada, en el juicio no se originan actos administrativos. En el Mensaje no hay referencia a la misma.

Para buscarle un sentido a la disposición, éste sólo podría encontrarse en que se faculte al juez para conocer y declarar en la forma propuesta, incluso de oficio, la nulidad de los actos administrativos que son materia del reclamo: liquidación de impuestos, resolución, giro, etcétera. Ello por cuanto en virtud de lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario, en el procedimiento general de reclamación se aplican supletoriamente las mismas normas del Libro Primero del Código de Procedimiento Civil, en consecuencia es innecesario establecer normas de nulidad procesal al tenor de lo establecido en el artículo 148 de ese cuerpo normativo.

En la opción de entender que se quiso facultar al Tribunal para anular de oficio o a petición de parte los actos administrativos antes mencionados, cabe tener presente que éstos gozan de la presunción de legalidad establecida en el artículo 3° de la Ley N° 19.880, lo cual impide que un juez los anule de oficio, afectándose con ello el debido proceso.

El contribuyente cuando reclama en contra del acto administrativo (liquidación, giro u otro) está ejerciendo justamente la acción para obtener la declaración de ilegalidad del acto.<sup>47</sup>

Como explicamos antes, si un acto del Servicio de Impuestos Internos adolece de un vicio que faculta a un tribunal ordinario para anular el acto, ese vicio, igualmente faculta al juez tributario y aduanero para anular el acto, pero con el único objeto de declarar el derecho respecto del cual se ha solicitado su tutela, por lo mismo, la regla que se propone es redundante respecto de la jurisprudencia asentada por la Corte Suprema.

Por ello, y claramente sin comprender a cabalidad la crítica de la Corte Suprema, el Ejecutivo envió el 9 de octubre de 2015 una indicación sustitutiva que mejora la

---

<sup>47</sup> Oficio N° 42-2015, del presidente de la Corte Suprema al presidente de la Cámara de Diputados.

desafortunada redacción de la norma propuesta, pero no se capta aún la redundancia de la misma respecto de los principios asentados en la jurisprudencia de nuestros tribunales de justicia. El nuevo texto indica:

*“Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, la acción de nulidad deberá interponerse conjuntamente con la reclamación respectiva, dentro del mismo plazo y sujetarse al mismo procedimiento.”*

Actualmente, el texto tiene una pequeña variante, si dice:

*“Conocer y declarar, a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria o aduanera. Para estos efectos, el vicio deberá hacerse presente o alegarse en la reclamación respectiva.”*

El segundo inciso se mantiene igual y señala:

*“Los vicios de procedimiento o de forma sólo afectarán la validez del acto administrativo materia del reclamo tributario o aduanero cuando recaigan en algún requisito esencial del mismo, sea por su naturaleza o por mandato del ordenamiento jurídico y generen perjuicio al interesado.”*

Tal como se observa, si bien con una redacción mucho mejor que la que tenía el, a decir de los civilistas, poco feliz texto original, la regla propuesta ignora la jurisprudencia reiterada de nuestra Corte Suprema sobre la materia.

Debido a que, como vimos antes, las causales que permiten declarar la nulidad de derecho público y la ilegalidad del acto reclamado son las mismas, de aprobarse el artículo comentado puede llegar a tener un efecto previsible que consiste en que se alegue que la reclamación está mal presentada, argumentando cuando se pida que el acto administrativo se deje sin efecto que se debía pedir su nulidad, y cuando se pida la nulidad, que se sostenga lo contrario.

Veamos un ejemplo de lo indicado. Cuando sea alegada la causal de la violación de la ley de fondo atinente a la materia en el capítulo de nulidad, la administración fácilmente sostendrá que se trata de una causal de ilegalidad, porque lo es. Al revés, cuando ella se alegue esa misma causal como de ilegalidad, el Servicio de Impuestos Internos podría afirmar que es una causal de nulidad, porque esa causal también es de nulidad. Lo mismo puede ocurrir si se alega la ilegalidad describiendo la infracción específica, al citar el artículo aplicable que se ha infringido, porque ello siempre puede ser descrito como una la violación de la ley de fondo atinente a la materia.

Debemos tener presente que este tipo de argumentos son muy recurrentes en las respuestas a los reclamos. Preciso es recordar por un momento lo que ocurría con el recurso de protección en contra de actos de la administración fiscal que privaban al contribuyente de una devolución de impuestos. En esas causas, el Servicio de Impuestos Internos alegaba que dicha materia debía ser objeto del procedimiento general de reclamaciones, porque el derecho no era indubitado, es decir, la existencia del derecho se debía discutir en el procedimiento de lato conocimiento contemplado en el Código Tributario y no a través de un recurso de emergencia, como lo es el de protección; luego, cuando el Servicio de Impuestos Internos pasó a ser parte en el juicio, cita en sus respuestas a los reclamos la jurisprudencia anterior, de recursos de protección, para sostener que el juez tributario y aduanero no puede declarar el derecho del contribuyente, porque no es indubitado.<sup>48</sup>

Todo esto aumenta la incertidumbre, debido a que no es posible predecir las consecuencias de la modificación legal, debido a que no se ha considerado en detalle los que ha resultado sobre la materia nuestra Corte Suprema. Ahora, si utilizamos los hechos pasados para dar una opinión sobre el futuro, es posible sostener que altamente posible que el Servicio de Impuestos Internos litigue a pesar de la existencia de fallos uniformes, como lo ha hecho hasta ahora<sup>49</sup>.

Dentro de lo que no podemos predecir, están los efectos en los demás contencioso-administrativos que no tendrán una regla positiva similar, lo que habilita a los litigantes a alegar que, *a contrario sensu*, lo dispuesto en esa regla no se aplica fuera de su ámbito de especialidad, por lo que, por ejemplo, la nulidad de derecho público no requiere un perjuicio para ser declarada.

## 8.- CONCLUSIÓN

El juez tributario y aduanero está facultado para declarar la nulidad de los actos administrativos del Servicio de Impuestos Internos que adolezcan los mismos vicios

---

<sup>48</sup> VERGARA Q., Gonzalo. El reclamo tributario. Características esenciales de un recurso contencioso-administrativo de plena jurisdicción. Revista de Estudios Tributarios 10: 173, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

<sup>49</sup> En ocasiones, ante la postura recalcitrante del Servicio de Impuestos Internos, que no se inclina ante las interpretaciones de los tribunales de justicia, la Corte Suprema ha debido declarar que los recursos de la administración fiscal adolecen de una manifiesta falta de fundamentos. Ver *Agrícola La Laguna Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 32.211-2014, considerandos séptimo y octavo.

que permitirían a un tribunal ordinario declarar la nulidad de derecho público, pero el juez tributario y aduanero, a diferencia del juez civil, declara la ilegalidad del acto viciado con el objeto de pronunciarse respecto del derecho cuya tutela se reclama, lo que no puede hacer el juez civil en el caso de la nulidad de derecho público, que no admite pronunciarse respecto de derechos patrimoniales.

Por las diferencias anotadas en el cuerpo de este trabajo, cuando en un reclamo se pide al juez tributario y aduanero que declare la nulidad de derecho público de un acto del Servicio de Impuestos Internos, se está pidiendo que se declare, con efectos *erga omnes*, que dicho acto es nulo. Es por ello que la Corte Suprema ha resuelto que los jueces tributarios y aduaneros no pueden realizar esta declaración, la que corresponde a los tribunales ordinarios, según las reglas generales.

El mismo error en la pretensión de los reclamantes descrita en el párrafo anterior, se presta para confundir el recurso de plena jurisdicción con el de nulidad o exceso de poder, lo cual ha llevado al Ejecutivo a proponer una regla completamente redundante respecto de jurisprudencia uniforme de la Corte Suprema sobre la materia.

Debido a que las causales que autorizan a un tribunal tributario y aduanero para declarar la ilegalidad de un acto administrativo del Servicio de Impuestos Internos son las mismas que autorizan a un tribunal ordinario para declarar la nulidad de derecho público del mismo, variando, a grandes rasgos, los plazos y efectos de esas dos declaraciones, si se aprueba el proyecto de ley que comentamos con el texto propuesto por el Ejecutivo que se refiere a la nulidad de los actos administrativos, aumentará la polémica judicial, debido a que siempre se podrá alegar que los recursos están mal presentados, o que una causal acogida por el tribunal como de nulidad, lo es de ilegalidad o viceversa.

Entonces, queda la esperanza que durante la tramitación que queda al proyecto comentado en el Senado se pueda volver a analizar la materia, de manera que el resultado de la modificación ofrezca la necesaria seguridad jurídica que se requiere en tan compleja materia.

## 9.- BIBLIOGRAFÍA

AYLWIN A., Patricio. Derecho administrativo. Santiago, Editorial Universitaria, 1962.

BENAVIDES S., Álvaro. La procedencia de la nueva auditoría en el procedimiento general de reclamaciones. Revista de Estudios Tributarios 12: 289-317, 2015. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.



BERMÚDEZ S., Jorge. Derecho administrativo general, 3° ed., Santiago, Legal Publishing/Thomson Reuters, 2014.

FERRADA B., Juan C. (coord.). La nulidad de los actos administrativos en el derecho chileno. Santiago, Legal Publishing/Thomson Reuters, 2013.

FIAMMA O., Gustavo. La acción constitucional de nulidad: un supremo aporte del constituyente de 1980 al Derecho Procesal Administrativo. *En*: TAVOLARI O., Raúl (dir.) Doctrinas esenciales. Derecho constitucional. Buenos Aires, Editorial Jurídica de Chile, 2010, pp. 331-398.

JARA S., Jaime. La nulidad de derecho público ante la doctrina y la jurisprudencia. Santiago, Libromar, 2004.

OLGUÍN J., Hugo. Extinción de los actos administrativos. Revocación, invalidación y decaimiento. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1961.

PIERRY A., Pedro. Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema. *Revista de Derecho Consejo de Defensa del Estado* 10., 2003.

REYES R., Jorge. Invalidación de los actos administrativos. Santiago, Cono Sur, 2002.

REYES R., Jorge. Introducción al derecho administrativo general. Santiago, Legal Publishing/Thomson Reuters, 2013.

ROMERO S., Alejandro. La jurisprudencia de los tribunales como fuente del derecho. Una perspectiva procesal. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2004.

RUIZ DE LA MAZA, Germán. La nulidad de derecho público tributaria. *Revista de Estudios Tributarios* 10: 285-297, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 58 del 21 de septiembre de 2000. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2000/circu58.htm>> [consulta: mayo 2016].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 74 del 12 de octubre de 2001. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu74.htm>> [consulta: mayo 2016]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 5 del 15 de enero de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2002/circu05.htm>> [consulta: mayo 2016]

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 51 del 23 de septiembre de 2005. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2005/circu51.htm>> [consulta: mayo 2016].

SILVA C., Enrique. Derecho administrativo chileno y comparado. El control público. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1994.

SOTO K., Eduardo. Derecho administrativo. Bases fundamentales. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1996.

SOTO K., Eduardo. Inestabilidad del acto administrativo y derechos de los destinatarios (a próstilo del artículo 53 inciso 1° de la Ley N° 19.880). *En*: SOTO K., Eduardo (coord.). Administración y derecho. Santiago, La Ley/Thomson Reuters, 2014.

VERGARA Q., Gonzalo. El reclamo tributario. Características esenciales de un recurso contenciosos-administrativo de plena jurisdicción. *Revista de Estudios Tributarios* 10: 171-208, 2014. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

### **Jurisprudencia citada:**

*Agrícola La Laguna Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 32.211-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/2632/2015; 93914.

*Club de Deportes Naval S.A.D.P. con SII* (2015): Corte Suprema, 15 de abril de 2015 (casación en el fondo), rol N° 11.461-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/2100/2015; 91603.

*Compañía del Mar y de la Patagonia S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 18 de abril de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.263-2015.

*Concha Gutiérrez Juan contra Fisco de Chile* (2004): Corte Suprema, 27 de abril de 2004 (casación en el fondo), rol N° 3.489-2003, cita Legal Publishing CL/JUR/775/2004.

*Cynthia Rosa Flores Martínez con Instituto de Normalización Previsional* (2014): Corte Suprema, 28 de mayo de 2014 (casación en el fondo), rol N° 17.285-2013, cita Legal Publishing CL/JUR/2643/2014.

*Eduardo Ruiz Matamala con I. Municipalidad de Pedro Aguirre Cerda* (2015): Corte Suprema, 19 de octubre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 22.659-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/6232/2015; 109769.

*Emcoser S.A. con Ojeda Vildoso Ruperto y otros* (2014): Corte Suprema, 12 de agosto de 2014 (casación en el fondo), rol N° 10.849-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/5404/2014; 73913.

*Exportadora Pacífico Sur Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 24 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 9.432-2015.

*Federación Aérea de Chile con Comisión Nacional del Medio Ambiente y otro* (2012): Corte Suprema, 30 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 598-2010, cita Legal Publishing CL/JUR/2730/2012; 63313.

*Flodermira de la Torre Rivera con I. Municipalidad de Buin* (2015): Corte Suprema, 21 de octubre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 7.807-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/6339/2015; 109999.

*Herminia González Villalobos y otros con Fisco de Chile* (2015): Corte Suprema, 13 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 5.761-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/4594/2015; 100793.

*I. Municipalidad de Zapallar con Contraloría General de la República* (2012): Corte Suprema, 3 de julio de 2012 (recurso de protección), rol N° 2.791-2012.

*Ingeniería y Construcción Ricardo Rodríguez y Cía. Ltda. con Servicio Nacional de Aduanas* (2014): Corte Suprema, 21 de octubre de 2014 (recurso de queja), rol N° 23.928-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/7674/2014; 77814.

*Ingeniería y Desarrollo Tecnológico S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 7 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.748-2014, considerando séptimo

*Inmobiliaria Las Delicias S.A. con SEREMI de Bienes Nacionales de la Región de los Lagos* (2015): Corte Suprema, 13 de octubre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.967-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/6107/2015; 109337.

*Inmobiliaria Las Delicias S.A. con SEREMI de Bienes Nacionales de la Región de los Lagos* (2015): Corte Suprema, 13 de octubre de 2015 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 8.967-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/6107/2015; 109337.

*Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones* (2003): Corte de Apelaciones de Santiago, 28 de marzo de 2003 (recurso de protección), rol 4.107-2002.

*Jaime Lavín Mosquera con Subsecretario de Investigaciones* (2003): Corte Suprema, 29 de abril de 2003 (recurso de protección), rol 1.312-2003.

*Jaime Mellado Mardones con Fisco de Chile* (2015): Corte Suprema, 14 de mayo de 2015 (casación en el fondo), rol N° 715-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/2627/2015; 93918.

*Luis Aguilera Vega con I. Municipalidad de La Unión* (2013): Corte Suprema, 26 de marzo de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.815-2011, cita Legal Publishing CL/JUR/662/2013; 64569.

*Luis Cruz Guzmán con SII* (2015): Corte Suprema, 25 de mayo de 2015 (casación en el fondo) rol N° 21.826-2014, cita Legal Publishing CL/JUR/2768/2015; 94612.

*Mario Pérsico Paris con Fisco* (1997): Corte Suprema, 20 de noviembre de 1997 (casación en el fondo), rol N° 34.087-1995, Gaceta Jurídica N° 209/1997, pp. 67-76.

*Raúl Droguett Inarejo con Ejército de Chile* (2013): Corte Suprema, 4 de enero de 2013 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.288-2010, cita Legal Publishing CL/JUR/8/2013; 63587.

*Salmones de Chile S.A. con Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 18 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 9.535-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/4741/2015; 101131.

*Sociedad Legal Minera Ximenita I del Cerro La Joya con Fisco de Chile* (2015): Corte Suprema, 10 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 6.288-2015, cita Legal Publishing CL/JUR/5300/2015; 106892.

*Vargas y Vargas y Compañía Limitada con SII* (2010): Corte Suprema, 23 de septiembre de 2010 (casación en el fondo), rol N° 5.901-2008, cita Legal Publishing CL/JUR/7664/2010.

*Víctor Vio Graepp con Fisco* (2016): Corte Suprema, 23 de junio de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 18.297-2016.

*Virutex S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 22.827-2014.