

Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepcion
Nulidad y conciliación en el procedimiento general de reclamaciones. Comentarios a la ley
21.039 de 7 de diciembre de 2017.

Marcelo Matus Fuentes RdDT Vol. 2, Diciembre 2017. Pág. 113-118. ISSN 2452-4891.

Recibido 1 de diciembre 2017. Aprobado 29 de diciembre 2017.

**NULIDAD Y CONCILIACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO GENERAL DE
RECLAMACIONES. COMENTARIOS A LA LEY 21.039, DE 20 DE
OCTUBRE DE 2017**

*NULLITY AND CONCILIATION. COMMENTS ON LAW 21.039, OF OCTOBER
20, 2017*

Marcelo Matus Fuentes¹

RESUMEN: El autor revisa el texto de la ley 21.039 de 20 de octubre de 2017, poniendo especial atención en la competencia que se entrega a los Tribunales Tributarios y Aduaneros para declarar la nulidad de los actos administrativos que sean materia de una reclamación tributaria, así como de la incorporación de la conciliación como trámite obligatorio del procedimiento general de reclamaciones. En ambos casos, el objeto declarado en la ley es perfeccionar la Justicia Tributaria y Aduanera. Al menos en lo que se refiere a la declaración de la nulidad de los actos administrativos que son materia de una reclamación, estimamos que, aun siendo una mención innecesaria desde un punto de vista teórico (atendida la naturaleza de un contencioso administrativo como lo es la reclamación tributaria), sirve para asentar dicha naturaleza y con ello despejar la discusión sobre cuál es el objeto de este procedimiento. Por su parte, incorporar la conciliación dentro de un procedimiento contencioso administrativo dirigido a controlar la legalidad de los actos de la administración tributaria nos parece curioso, pero al mismo tiempo útil en ciertos casos en los que aspectos fácticos que rodean al acto reclamado puedan recalificarse para soslayar dificultades probatorias. En general, ambos tópicos contribuyen al perfeccionamiento de la justicia tributaria y aduanera, pero su trascendencia es más aparente que real.

PALABRAS CLAVES: Procedimiento general de reclamaciones, contencioso administrativo tributario, competencia, nulidad, conciliación.

¹ Abogado Universidad de Concepción. Magister en Ciencia Jurídica y Candidato a Doctor Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor de Derecho Económico y Tributario. Asesor Legal y Tributario. mmatus@udec.cl

ABSTRACT: *The author reviews the text of law 21.039 of October 20, 2017, paying special attention to the jurisdiction that is given to the Tributary and Customs Courts to declare the nullity of the administrative acts that are the subject of a tax claim, as well as of the incorporation to the general procedure of claims of the conciliation process. In both cases, the object is to improve Tax and Customs Justice. At least with regard to the declaration of nullity of the administrative acts that are the subject of a claim, we believe that even though it is unnecessary from a theoretical point of view against the nature of an administrative dispute such as the tax claim, it serves to settle this nature and with that, to clear the discussion about what is the object of this procedure. For its part, incorporate the conciliation within a contentious administrative procedure aimed at controlling the legality of the acts of the tax administration seems curious, but at the same time useful, in certain cases in which factual aspects surrounding the act claimed can be requalified to avoid probatory difficulties. In general, both topics contribute to the improvement of tax and customs justice, but its transcendence is more apparent than real.*

KEYWORDS: *General complaint procedure, administrative tax litigation, competition, nullity, conciliation.*

1.- CONTEXTO Y ALCANCES DE LA REFORMA.

La ley 21.039 publicada el 20 de octubre de 2017 tiene por título “Perfecciona la Justicia Tributaria y Aduanera”, siendo precisamente ese su objetivo. Aparecen en ella cuatro artículos y disposiciones transitorias para reglar aspectos de su entrada vigencia. El primer artículo actualiza la ley 20.322, donde actualmente se regula en texto orgánico de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, modificando aspectos de su competencia y de su planta de funcionarios. El segundo artículo modifica el Código Tributario en lo que se refiere a la competencia administrativa del Director Regional en el cumplimiento de las sentencias del Tribunal Tributario y Aduanero a fin de conferir la facultad de girar las costas decretadas en contra del contribuyente; complementa el trámite de la citación para permitir que se requieran nuevos antecedentes frente a la respuesta dada por el contribuyente, junto con ampliar los plazos de caducidad y armonizarlo con la limitación probatoria del artículo 132 inciso duodécimo; actualiza el soporte de los procesos llevados por el Tribunal hacia un sistema o plataforma electrónica que facilite la presentación de escritos y documentos por las partes intervinientes, en forma similar a lo que conocemos como Oficina Judicial Virtual; incorpora el trámite de la conciliación como trámite obligatorio del procedimiento general de reclamaciones; y actualiza la referencia a los funcionarios del Servicio de Tesorería que participan en el procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias sin pasar este procedimiento al Tribunal Tributario y Aduanero como era evidente hacerlo. El tercer artículo se refiere a las actualizaciones a la Ordenanza de Aduanas en lo que se refiere a sistema o plataforma electrónica que será incorporada en la tramitación de los procedimientos aduaneros, así como la incorporación del trámite de la conciliación en similares términos a la modificación que se hace al Código Tributario. El cuarto artículo deroga el artículo primero transitorio de la ley 20.752 que se refería a la dotación de la planta de estos Tribunales. Por último, las disposiciones transitorias establecen una entrada en vigencia gradual de sus modificaciones.

2.- LA DECLARACIÓN JUDICIAL DE NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS RECLAMADOS POR EL CONTRIBUYENTE.

Como se adelantó, la ley 21.039 introduce un nuevo número 8 en el artículo 1 de la ley 20.322, para conferir de forma expresa al Tribunal Tributario y Aduanero la competencia específica de declarar la nulidad de los actos administrativos que sean objeto de una reclamación, siempre que se solicite por la parte interesada.

Esta nueva competencia es por un lado novedosa, y por otra redundante, mas no deja de ser interesante la pluralidad de interpretaciones que pueden extraerse de ella. Novedosa resulta por su declaración expresa, dando a entender que antes de la modificación legal los Tribunales Tributarios y Aduaneros carecían de dicha facultad, y puede tener como fundamento la creciente petición de nulidad de Derecho público que se intentara en diversos procedimientos de reclamación de actos administrativos emanados de la Autoridad Tributaria que no satisficían el estándar de fundamentación que se exige a todo acto administrativo. En efecto, puede observarse que de la relación de distintas normas constitucionales y legales es factible argumentar que un acto administrativo que no es fundado carece de uno de los requisitos legales exigidos al efecto, y con ello en concreto el acto no es dictado en la forma que establece la ley. Pero al mismo tiempo sucede la discusión sobre qué tribunal resulta competente para conocer una demanda de este tipo, ya que por un lado, la ley 20.322 no se refiere a ello, y por otro, la competencia genérica de los Juzgados de Letras pugna con la competencia específica que por materia se encarga a los primeros.

Si bien la nulidad de Derecho público guarda importantes diferencias con la nulidad de los actos administrativos que se establece en la reforma comentada, lo cierto es que ha sido ésta la forma en que el legislador aborda el asunto.

Una de las principales diferencias radica en el titular de la acción pues, como es sabido, la nulidad de Derecho público puede incluso declararse de oficio, mientras que la declaración de nulidad tributaria sólo puede ser solicitada por la parte interesada y respecto de los actos administrativos que son materia de una reclamación. Consecuencia de lo anterior es que en el segundo caso es posible colegir que el acto administrativo nulo, pero cuya nulidad no es expresamente solicitada por el reclamante, puede convalidarse, lo que es absolutamente improcedente tratándose de la primera. De lo mismo fluye que el acto administrativo nulo no reclamando se consolida por la caducidad del derecho a formular el reclamo, mientras que, tratándose de la nulidad de Derecho público, estamos frente a una acción imprescriptible.

Sin perjuicio de las innumerables diferencias que podríamos citar en este artículo, lo pertinente a los fines del mismo es señalar que la presente reforma no resuelve la procedencia de la nulidad de Derecho público en materia tributaria, pero tampoco la descarta de un modo expreso, quedando en consecuencia espacio para que los litigantes continúen desarrollando la práctica de esta acción.

Pero en lo que no tenemos reparo, es señalar que en la forma establecida, la reforma resulta tan redundante como la discusión de sobre la procedencia de la nulidad de Derecho público en materia tributaria. En efecto, como hemos sostenido reiteradamente en nuestras publicaciones, y que resulta parcialmente compartida por cierto sector de la doctrina y jurisprudencia, es que el procedimiento general de reclamaciones reglado en el Código Tributario es un procedimiento contencioso

administrativo, y cuyo objeto preciso es controlar la legalidad de los actos administrativos especialmente señalados en el artículo 124 del referido Código.

Un procedimiento contencioso administrativo establecido para controlar la legalidad de ciertos actos emanados de la Administración tributaria no es otra cosa que el medio establecido por la ley para requerir de cierta autoridad (administrativa o judicial) que revise la legalidad de cierto acto, y de cuyo examen resultará la declaración de legalidad o de ilegalidad de dicha actuación. Evidentemente, la declaración de ilegalidad de un acto administrativo conlleva la declaración de nulidad del mismo.

Así, desde antaño el procedimiento general de reclamaciones ha sido establecido con el referido fin, y en razón de ello, la competencia que se entrega al órgano contralor (originalmente el Director Regional del Servicio de Impuestos Internos y luego el Tribunal Tributario y Aduanero) es precisamente para declarar la nulidad del acto reclamado.

El punto está en que esta clara argumentación no ha sido aceptada por nuestra jurisprudencia, y se ve al procedimiento general de reclamaciones como un procedimiento híbrido, o anormal, en que no se visualiza el rol de los intermitentes ni su causa de pedir (usualmente entendida como una petición de certeza negativa), y mucho menos la competencia específica que entregan al juez al momento de formular su reclamo. Tanto es así, que en numerosas sentencias que no es del caso citar, se modifican, limitan o restringen los efectos propios del acto administrativo tributario en razón de la situación fáctica que los motiva, sin detenerse mayormente en su errado fundamento o carencia del mismo, y en definitiva, el órgano contralor se transforma en un órgano administrador, invadiendo la esfera de competencia que es propia de la administración.

En efecto, podemos ver reiteradamente en los informes que Servicio de Impuestos Internos presenta en los reclamos tributarios un argumento central, correcto por cierto, de advertir al Tribunal Tributario y Aduanero su competencia específica para controlar la legalidad de los actos reclamados, y con la misma frecuencia vemos como los tribunales, en las diversas instancias, más allá de controlar la legalidad, ajustan el acto reclamado al sustrato fáctico probado en juicio, reemplazando la competencia de la Administración por la decisión que en Derecho y conforme al mérito del proceso, a su juicio corresponde dar.

Esta distorsión jurisprudencial no es otra cosa que el resultado de controlar el mérito o fundamento del acto administrativo reclamado frente al sustrato fáctico probado en juicio, sin detenerse en la idea de que un acto administrativo infundado o erradamente fundado es nulo, y lo que corresponde es su declaración de nulidad a fin de no invadir la esfera de competencia de la Administración, salvo en aquellos casos que la modificación del acto administrativo resulte evidente o consustancial al mérito del sustrato fáctico probado en juicio.

Lo anterior cobra una relevancia significativa a propósito de la separación de los estadios procesales que resultan del proceso de fiscalización, pues en lo que podemos llamar estadio administrativo, que es donde el contribuyente prueba en sede administrativa la veracidad de sus declaraciones, el sustrato fáctico queda determinado con los antecedentes que obran en poder del Servicio de Impuestos Internos, sea que estos antecedentes hayan sido auto generados o bien aportados por el contribuyente; mientras que, en el estadio judicial, que es el que nace a consecuencia del reclamo del contribuyente, el sustrato fáctico queda definido no por la prueba aportada en la etapa

administrativa, sino por la prueba aportada en el proceso, resultando relevante lo establecido al efecto en el artículo 132 del Código Tributario, especialmente en lo que se refiere a las limitaciones probatorias.

Con todo, y respetando los límites de este comentario, la reforma sirve para formalizar de un modo expreso la competencia que naturalmente le corresponde al juez dentro de un procedimiento contencioso administrativo tributario, y especialmente, para solicitar derechamente la nulidad de los actos de la administración susceptibles de reclamación, lo que en si es un avance que se ajusta al título que ostenta de ley 21.039.

3.- EL TRÁMITE DE LA CONCILIACIÓN.

Sin pretender acabar con los numerosos comentarios que merece esta modificación al Código Tributario, especialmente en lo que refiere al real alcance que puede darse a ella, lo evidente y más destacable es que se establece un segundo medio alternativo de solución de conflictos de naturaleza tributaria, en concordancia con las normas que se incorporan con mayor frecuencia en el Derecho comparado, inspiradas en las recomendaciones de OCDE.

En efecto, ya tenemos cierta experiencia con lo que la Administración llamó Revisión de la Actividad Fiscalizadora (vigente por cierto), y con su reconocimiento legal en la Reposición Administrativa del artículo 123 bis del Código Tributario que, en concreto, intentan desjudicializar conflictos tributarios. En el mismo sentido encontramos el procedimiento simplificado en materia de infracciones tributarias.

La conciliación, establecida como trámite obligatorio dentro del procedimiento general de reclamaciones, resulta de suyo interesante al menos desde un punto de vista teórico o académico, mas no desde un punto de vista práctico.

Es un asunto teóricamente interesante desde la perspectiva que invita a la Administración y contribuyente a consensuar el sustrato fáctico que sirve de fundamento al acto reclamado, lo que tendrá cierta trascendencia tratándose de casos en que ambas partes tengan dificultades probatorias, ya que permite evitar un resultado cierto o previsible para alguna o ambas partes.

No se trata de consensuar el hecho gravado o alguno de los elementos del impuesto liquidado o girado, ya que ello es un aspecto resguardado por el principio de legalidad. Se trata evidentemente de definir el sustrato fáctico que ha sido calificado en tal sentido por la Administración al fundamentar el acto reclamado, pero que, por distintas razones, adolece de ciertas deficiencias probatorias o de calificación, que anticipan una posible recalificación por parte del juez llamado a resolver la controversia.

Lo anterior se evidencia por la serie de requisitos previos y concomitantes para que la conciliación resulte aprobada, lo que es resorte no sólo del acuerdo al que arriben los litigantes, o incluso entre el contribuyente y la respectiva Dirección Regional, ya que en definitiva, la conciliación se aprueba por el juez con el acuerdo de Director del Servicio de Impuestos Internos.

Desde un punto de vista práctico, la conciliación pierde significativamente su relevancia. En efecto, no es normal encontrar actos administrativos tributarios ostensiblemente infundados, sino que la controversia se configura por una divergencia entre el sustrato fáctico probado en sede administrativa

frente al sustrato fáctico que puede resultar probado en sede judicial, lo que en todo caso queda cubierto con las limitaciones probatorias a que se refiere el artículo 132 del Código Tributario.

Por otra parte, para que la conciliación tenga cierto grado de factibilidad, supone un rol activo del juez, lo que indudablemente depende del grado de conocimiento del asunto, especialmente, en lo que se refiere a la prueba de los aspectos reclamados, a fin de hacer fundadamente una prognosis de su fallo a sus intervinientes sin comprometer su independencia e imparcialidad.

Este aspecto queda resuelto con la facultad que se confiere al juez de llamar a conciliación con posterioridad al término probatorio, pero estimamos que resultaría de relevancia trasladar la conciliación a segunda instancia, e incluso, ante una eventual casación en el fondo.

Aun cuando resulta anticipado referirse a este tema sin conocer la forma en que se irá decantando por la practica judicial, estimamos que la conciliación sólo puede referirse a aspectos fácticos, más nunca jurídicos, con la sola excepción de una rectificación jurídica de los hechos que sirven de fundamento al acto reclamado.

4.- CONCLUSIONES.

La ley 21.039 es, sin lugar a dudas un avance hacia el perfeccionamiento de la Justicia Tributaria y Aduanera, especialmente en lo que se refiere a clarificar la competencia del juez llamado a resolver un contencioso administrativo, así como en avanzar hacia la incorporación de mecanismos alternativos de solución de conflictos tributarios como lo recomienda OCDE.

Es imperioso guardar cierta coherencia conceptual a la hora de ventilar y resolver un contencioso administrativo tributario, y respetar en todo caso, la identidad del estadio administrativo y del judicial, así como la discusión del sustrato fáctico y del jurídico, presentando calificaciones y recalificaciones jurídicas que sean sensatas y coherentes a la real naturaleza del contencioso tributario.

Sólo de esta forma, los esfuerzos legislativos contribuirán al perfeccionamiento de la justicia tributaria y aduanera, y con ello, se reforzarán los principios de legalidad y certeza en materia tributaria.