

LEY 21.210

Nuevas atribuciones del director nacional del servicio de impuestos internos



Christian Opitz O'Ryan,
Abogado, Magister en
Tributación UAI
Docente del Diplomado
en Gestión Tributaria,
Universidad Alberto Hurtado

RESUMEN

En el presente artículo, analizaremos dos de las nuevas facultades que la ley 21.210 de 2020 entregó al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos y que dicen relación con una mayor certeza jurídica y seguridad tributaria. Estas son: a) la facultad de absolver consultas de particulares, sobre la aplicación de normas particulares; y b) la facultad del Director de pronunciarse acerca del recurso jerárquico, en contra de una resolución que rechaza una reposición administrativa voluntaria, en especial a la situación ocurrida hasta antes de la dictación de esta ley. Finalmente, daremos algunas conclusiones de estas nuevas facultades.

INTRODUCCIÓN

Dentro de las modificaciones incorporadas por la ley 21.210 de fecha 24 de febrero de 2020, al Código Tributario, se encuentran aquellas introducidas a los artículos 6 letras A y B, referidas al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos (en adelante "El Director") y a los Directores Regionales.

En lo que respecta a este trabajo, la letra A del artículo 6° del Código Tributario, señala algunas de las facultades que la ley confiere al director del Servicio de Impuestos Internos (otras facultades se

encuentran tratadas en el artículo 7° del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980, que fija la ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos).

De las 6 facultades que originalmente se encuentran consagradas en el Código Tributario, una fue ampliada (la número 2) y se agregaron los nuevos numerales 7° y 8°. A continuación, solo nos referiremos a aquellas dos facultades, que a nuestro juicio revisten mayor importancia:

a) Ampliación a la facultad de absolver consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

En efecto, hasta antes de la ley 21.210, el Director, se encontraba facultado para responder las consultas que por conducto regular hicieran los funcionarios u otras autoridades¹, pero no las que eran formuladas por el contribuyente, ya que estas debían ser absueltas por los Directores Regionales según lo señala el número 1° del artículo 6 letra B.

De acuerdo a lo instruido en la circular 71 del 11 de octubre de 2001, las consultas debían ser absueltas directamente por las Direcciones Regionales cuando sobre la materia consultada existía un criterio definido por la Dirección Nacional del Servicio, ya sea a través de circulares,

(1) El Número 2 de la letra A del artículo 6° del Código Tributario, vigente hasta antes de la dictación de la ley 21.210, señalaba textualmente "Absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del Servicio, por conducto regular o las autoridades".

oficios u otros documentos oficiales. A lo anterior hay que agregar lo dispuesto en el artículo 45 del DFL N° 7 de 1980, que señala: “Los informes que importen un cambio de doctrina o que se refieran a materias sobre las cuales no haya precedentes, deberán ser sometidos a la aprobación del Director.

El Director estará obligado a dar respuestas sólo a las consultas que sobre interpre-

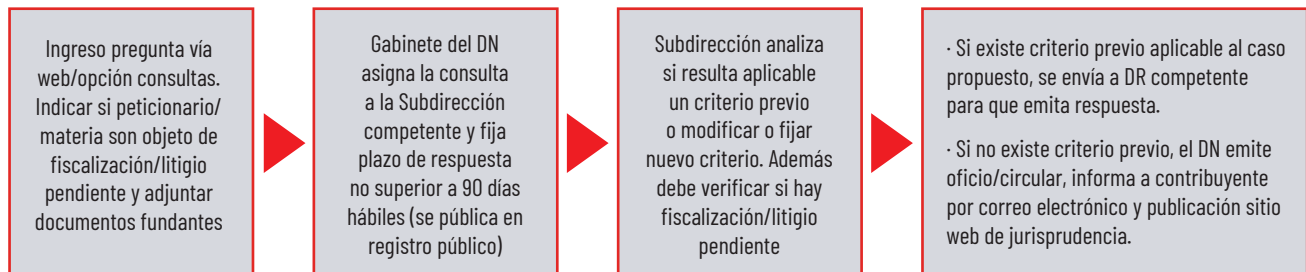
tación y aplicación de las leyes tributarias, formulen los Jefes de Servicios y otras autoridades públicas, sin perjuicio del derecho de petición”.

En cambio, con la modificación introducida a este numeral por la ley 21.210, se amplía la facultad del Director, para responder las consultas, no sólo de funcionarios y otras autoridades, sino que además también las consultas formuladas

por **cualquier persona** y solo en este caso, tanto la consulta como la respuesta se regirá por un procedimiento administrativo especial, regulado a través de Resolución Exenta.

Con fecha 1° de junio de 2020, se emitió la Resolución Exenta N° 59 que regula el procedimiento antes indicado, el cual podemos esquematizar básicamente de la siguiente manera²

Figura N°1. Breve esquema del procedimiento señalado en la Resolución Exenta 59 de 2020



Fuente: Elaboración propia del autor.

Finalmente, esta nueva facultad del Director Nacional, debe a su vez relacionarse obligatoriamente con el nuevo inciso final de artículo 26 del Código Tributario, el cual permite al contribuyente solicitar administrativamente la devolución de aquellas sumas que hubiera pagado indebidamente o en exceso, **con una fecha posterior a aquella en la que hubiere efectuado una consulta de aplicación tributaria al Director Nacional.**

A nuestro juicio, el derecho a solicitar la devolución de lo pagado doblemente o en exceso, en este caso, supone 2 situaciones:

- El contribuyente presenta una consulta Tributaria al Director (en la cual no hay un precedente) y antes de que se absuelva la respuesta, el contribuyente paga. En este caso, la respuesta formal del Director, en favor del contribuyente y respecto del caso consultado, le permite a este último,

solicitar dentro de los plazos de prescripción, la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.

- El contribuyente presenta una consulta Tributaria al Director (en la cual hay un precedente) y antes de que se absuelva la respuesta, el contribuyente paga. En este caso, si la respuesta formal del Director constituye un cambio de criterio, también autoriza al contribuyente a solicitar la respectiva devolución.

Ahora bien, el plazo para solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso con ocasión de la respuesta favorable del Director del Servicio de Impuestos Internos, es el indicado en el artículo 126 del Código Tributario, esto es, dentro del plazo de 3 años, contados desde el día siguiente en que se efectúa la consulta (según instruido en la parte pertinente del borrador de circular, actualmente en redacción).

Finalmente, en lo que respecta a la vigencia de esta norma, el artículo 5° transitorio de la ley señala que esta facultad entrará en vigencia 3 meses después desde su publicación en el Diario oficial, esto es, a partir del 1° de junio del año 2020, aplicándose en consecuencia, a aquellas consultas que se efectúan con posterioridad a dicha fecha.

b) Nueva facultad de conocer y pronunciarse acerca del Recurso Jerárquico.

La modernización, agregó como facultad especial del Director, conocer del recurso jerárquico que se interponga en contra de la resolución que rechaza el recurso de reposición administrativa voluntaria (en adelante “RAV”) regulado en el artículo 123 bis del Código Tributario³.

El recurso jerárquico es una vía de impugnación en contra de los actos administrativos, contemplado tanto en la ley 18.575

(2) Es importante destacar los siguientes aspectos de este procedimiento:

- Cada vez que el peticionario ingrese una consulta, la materia o resumen de ésta se visualizará automáticamente en el Registro Público de consultas sobre interpretación y aplicación de disposiciones tributarias.
- Si el interesado presenta esta consulta en formato papel directamente ante una Dirección Regional o Unidad de este Servicio, el funcionario de la respectiva unidad deberá asistir al interesado para que pueda ingresar su consulta vía web.
- Mientras el Servicio no haya emitido respuesta, el contribuyente podrá desistirse de su consulta, a través de la opción de Seguimiento. Asimismo, el contribuyente puede conocer en cualquier momento el estado de su solicitud.

(3) El nuevo numeral 7 de la letra A del artículo 6 del Código Tributario, señala “7° Conocer del recurso jerárquico, el que para efectos tributarios, procederá en contra de lo resuelto en el recurso de reposición administrativa establecido en el artículo 123 bis y sólo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el Director o las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida. Desde la interposición del recurso jerárquico y hasta la notificación de la resolución que se pronuncie al respecto, se suspenderá el plazo para interponer el reclamo establecido en el artículo 124, salvo que su interposición se declare fundadamente como inadmisibles por manifiesta falta de fundamento”.

Orgánica Constitucional que establece las Bases Generales de la Administración del Estado, como en la ley 19.880 que establece las bases de los procedimientos administrativos.

El fundamento del recurso jerárquico es el principio del control a nivel inter orgánico, con miras de obtener una mejor gestión administrativa⁴.

En cuanto al objeto del recurso jerárquico, la parte recurrente busca que el superior jerárquico proceda a la invalidación, revocación, modificación o rectificación del acto administrativo recurrido.

En cuanto a su procedencia, el artículo 59 de la ley de bases de los procedimientos administrativos, señala en su inciso 4º que *“no procederá el recurso jerárquico, contra los actos del Presidente de la República, de los Ministros de Estado, de los alcaldes y los jefes superiores de los servicios públicos descentralizados. En estos casos, el recurso de reposición agotará la vía administrativa”*.

En lo que respecta al Servicio de Impuestos Internos, hasta antes de la ley 21.210 de 2020, se entendía que el recurso jerárquico no procedía en contra de la generalidad de los actos administrativos tributarios, *“por ser el Servicio de Impuestos Internos un órgano de administración centralizada, territorialmente desconcentrado mediante Direcciones Regionales y funcionalmente desconcentrado, con patrimonio y personalidad jurídica propia, que se encuentra bajo la dependencia o supervigilancia del Ministerio de Hacienda y por lo tanto no ostenta superior jerárquico”*⁵.

Así también lo había entendido la Contraloría General de la República, por ejemplo en el Dictamen N° 15.334 de 2009, al señalar que *“las atribuciones contenidas en el artículo 6 letra b) N° 5 del Código Tributario, han sido otorgadas de manera exclusiva a los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, por medio de la desconcentración administrativa, en cuya virtud, se radican por ley, de-*

terminadas potestades en órganos subordinados de la respectiva entidad pública, en ejercicio de las cuales, los mismos no se encuentran sometidos a la Jerarquía de correspondiente jefe superior del servicio”

Por otro lado, el Código Tributario, expresamente señala la improcedencia del recurso jerárquico, pero **limitándolo sólo respecto de los mismos actos en contra de los cuales procede la RAV**, por tanto surgía la duda razonable de si, más allá de la interpretación administrativa de la Contraloría General de la República, procedía legalmente la interposición de este recurso, respecto de los demás actos administrativos tributarios, emitidos por los Directores Regionales o sus funcionarios.

En cambio, el nuevo numeral 7 del artículo 6 letra A) del Código Tributario, altera sustancialmente el criterio sostenido por la Contraloría General de la República, entregando al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, la competencia necesaria para conocer del recurso jerárquico, en la medida que se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

1) Que se interponga en contra de la resolución que rechaza el recurso de reposición administrativo voluntario (RAV), regulado en el artículo 123 Bis del Código Tributario.

Nótese que, a diferencia, del recurso jerárquico regulado en las leyes 19.880 y 18.575, este no procede en contra de cualquier acto administrativo, sino que sólo en contra de un acto administrativo específico, cual es, el rechazo de la RAV. Asimismo, y de conformidad a lo señalado en el artículo 123 Bis del Código Tributario, la reposición administrativa voluntaria, se entiende rechazada en cualquiera de los siguientes dos casos:

- Cuando no se encuentre notificada la resolución que se pronuncia sobre ella dentro del plazo de 90 contados desde su presentación.
- Cuando la resolución que la rechaza, se

notifica al contribuyente dentro del plazo de 90 días contados desde su presentación.

A nuestro juicio, de la lectura del nuevo N° 7 letra A) del artículo 6º del Código Tributario, resulta claro que el referido recurso jerárquico, solo procede en el segundo caso, esto es, cuando exista una resolución que rechaza el recurso y que haya sido notificada a contribuyente dentro del plazo de los 90 días contados desde su presentación. Lo anterior, se deduce de la expresión **“en contra de lo resuelto”** que utiliza el nuevo número 7º.

2) El recurso jerárquico, solo podrá fundarse en la existencia de un vicio o error de derecho al aplicar las normas o instrucciones impartidas por el Director o de las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida.

De acuerdo a lo señalado en la ley 21.210 de 2020, este recurso jerárquico procede en contra de vicios o errores de derecho, en la aplicación de normas o instrucciones del Director. A nuestro juicio, estamos frente a uno de los pocos casos, en los cuales nuestra legislación permite que un error de derecho vicie una declaración de voluntad, en este caso, una declaración de voluntad emanada de la autoridad administrativa llamada por ley a emitirla.

De no haber existido un texto expreso en este sentido, estos vicios -que acarrear claramente la nulidad del acto- hubieran quedado dentro del ámbito de competencia de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, tal como lo dispone el actual numeral 8 del artículo 1º de la ley 20.332 de 2010 que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera⁶.

Lo anterior, claramente, no sólo es un fuerte espaldarazo hacia la certeza y la seguridad jurídica -propuestas en el mensaje del proyecto- sino que, además, deja abierta una nueva instancia administrativa para dejar indirectamente sin

(4) Curso de Derecho Administrativo, tomo I, Gabriel Celis Danzinger, Thomson Reuters, año 2010, pág. 439.

(5) El Acto Administrativo Tributario, Milenko Zurita Rojas, editorial Libromar, año 2013 pág. 420-421.

(6) En efecto, la ley 21.039 de fecha 20 de octubre de 2017, que modificó la ley 20.332 de 2010, agregó el siguiente numeral 8 al artículo antes indicado: “8º 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.

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.”

efecto un determinado acto administrativo tributario, sin tener que recurrir necesariamente a un procedimiento jurisdiccional.

En cuanto a las formalidades para la interposición del recurso jerárquico, es importante destacar que el proyecto de Modernización Tributaria, ingresado originalmente al Congreso Nacional con fecha 23 de agosto de 2018, contemplaba la tramitación de este recurso en el artículo 123 Ter. Posteriormente, dentro de las muchas indicaciones que el proyecto sufrió durante su larga tramitación, se eliminó el artículo 123 ter y se agregó en el N° 7 de la letra A) del artículo 6 la siguiente frase *“El Director regulará el procedimiento para conocer y resolver de este recurso mediante resolución”*, precepto que fue declarado inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional (Rol N° 8297/2020)⁷.

Como consecuencia de lo anterior, ni el numeral 7 del artículo 6 letra A), ni las modificaciones efectuadas al artículo 123 bis, ambos del Código Tributario, señalan un plazo especial para interponerlo, así como tampoco el plazo que tiene la autoridad tributaria para resolverlo o la forma de interponerlo, motivo por el cual, debe aplicarse en forma supletoria las normas que sobre la materia contempla el artículo 59 de la Ley 19.880 sobre Bases de Procedimientos Administrativos, esto es, debe interponerse dentro del plazo de 5 días hábiles contados desde la notificación de la resolución que rechaza la RAV, teniendo el Director Nacional un plazo máximo de 30 días para resolverlo y debiendo oír al inferior recurrido, para que pueda formular sus descargos por escrito o electrónicamente.

“El establecimiento de recurso jerárquico en contra de las resoluciones que rechazan la reposición administrativa voluntaria, constituye una herramienta clara en el camino de la seguridad y la certeza”

Respecto a los efectos de la interposición de este recurso jerárquico, suspende el plazo para reclamar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en el período intermedio entre su interposición y su resolución, salvo que el recurso se declare inadmisibles por falta de fundamento, lo que parece lógico, toda vez que se pretende evitar la utilización de este recurso, sin una fundamentación seria.

Finalmente, en cuanto a la vigencia de esta nueva facultad del Director Nacional, de acuerdo a lo señalado en el artículo 3° transitorio, este se aplicará a los procedimientos administrativos que se encontraban ya en trámite a la fecha de publicación de la ley y pese a que la norma transitoria no lo dice, obviamente, en la medida que se encuentren con recurso de reposición presentado, pero aún no resueltos por la autoridad.

CONCLUSIONES

De las nuevas facultades que la ley de Modernización Tributaria estableció para el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, las que revisten un mayor interés, por su aplicación práctica, son las que revisamos en este trabajo. Así, por una parte, la nueva facultad de absolver consultas particulares sobre interpretación tributaria, en ciertos casos habilita al contribuyente a solicitar la de-

volución de lo pagado indebidamente o en exceso.

Por otro lado, el establecimiento de recurso jerárquico en contra de las resoluciones que rechazan la reposición administrativa voluntaria, constituye una herramienta clara en el camino de la seguridad y la certeza.

Finalmente, a pesar de que se han levantado algunas voces en contra de la facultad del Director de pronunciarse acerca del recurso jerárquico (aduciendo principalmente que para el Director Nacional, resolver este tipo de recursos, supone una carga adicional a su ya atareada función) consideramos que esta nueva instancia utilizada en forma adecuada, contribuye a evitar la judicialización y a dar un alivio administrativo a aquellos contribuyentes que podrían haberse visto perjudicados por una incorrecta aplicación de las normas e instrucciones impartidas por el propio Director Nacional, lo que claramente ayuda tanto a un mayor autocontrol dentro de la propia institución, como a solucionar administrativamente, asuntos que de otro modo tendrían que ser forzosamente materia de un procedimiento judicial, con el respectivo costo para el contribuyente.

(7) El considerando Vigésimo de la sentencia aludida, señala en el inciso pertinente *“De esta manera y en la misma línea anotada en la jurisprudencia que se viene aludiendo, la regulación del procedimiento para conocer y resolver el recurso jerárquico esta encargada a la ley, por lo previsto en el artículo 19 N° 3, inciso sexto y 63 N° 18, de la Constitución, de modo que no puede disponerse que esa regulación se hará por una resolución administrativa emanada del Director del Servicio”*.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Leyes.
 - Ley Número 21.210 de fecha 24 de febrero de 2020, *“Moderniza la Legislación Tributaria”*
 - Decreto Ley Número 830, de fecha 27 de diciembre de 1974, *“Código Tributario”*.
 - Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de fecha 15 de octubre de 1980, *“fija la ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos”*.
 - Ley Número 19.880 de fecha 29 de mayo de 2003, *“Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado”*.
 - Ley Número 18.575 de fecha 5 de diciembre de 1986, *“Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado”*.
- 2.- Normativa Administrativa.
 - Circular 71 del 11 de octubre de 2001, Servicio de Impuestos Internos.
 - Dictamen N° 15.334 de fecha 17 de agosto de 2009, Contraloría General de la República.
- 3.- Libros y artículos de opinión.
 - Curso de Derecho Administrativo, tomo I, Gabriel Celis Danzinger, Thomson Reuters, año 2010.
 - El Acto Administrativo Tributario, Milenko Zurita Rojas, editorial Libromar, año 2013.