

ARTÍCULOS

El error manifiesto en el artículo 126 del Código Tributario

The manifest error in article 126 of the Tax Code

Abel Hidalgo Vega 

Universidad de Chile y Universidad Adolfo Ibáñez, Chile

RESUMEN La ley tributaria repudia al enriquecimiento sin causa, aún del erario fiscal. Por lo cual, cuando un acto administrativo final o terminal no fuere reclamado en materia tributaria, el contribuyente puede solicitar la devolución de impuestos, reajustes, intereses y multas pagados doblemente, en exceso o de manera indebida. En efecto, la primera parte del inciso segundo, número 2 del artículo 126 del Código Tributario indica que si se hubiere deducido reclamación se devolverán las cantidades que determine el fallo respectivo, generándose a favor del contribuyente acción de cosa juzgada. Pero, además, la segunda parte del inciso segundo, número 2 del artículo 126 del Código Tributario indica que, si no se hubiera presentado reclamación tributaria, aun así procederá la devolución fundada en la existencia de un error manifiesto.

PALABRAS CLAVES Enriquecimiento sin causa, enriquecimiento ilícito, pago de lo no debido, error manifiesto, liquidaciones, giros, artículo 126 del Código Tributario.

ABSTRACT Tax Law condemns unjustified enrichment, even in relation to the fiscal treasury. Therefore, even when a tax administrative act was not legally claimed, the taxpayer can demand a tax return, readjustments, interest, and the return of fines paid in excess. In effect, the first part of the subsection 2, number 2, from the article 126 of the Tax Code, states that if the claim over the tax issue were attested, the taxpayer could eventually receive the return of their taxes that the sentence determined, producing for them the effect of «res judicata». Furthermore, the second part of the subsection 2, number 2, from the article 126 of the Tax Code indicates in an absence of a claim in these matters, the return funded in a manifest error would still proceed.

KEYWORDS Unjustified enrichment, paid without being owed, manifest error, tax assessments, recovery of taxes, article 126 Tax Code.

Introducción

Para nadie es ajeno el enriquecimiento sin causa como un principio del derecho y como fuente de las obligaciones. Sin embargo, paradójicamente se trata de una institución bastante nombrada pero poco estudiada entre nosotros, salvo en lo que respecta —y así le agradecemos— al Derecho Civil (Céspedes, 2004: 10). Con todo, pareciera ser pacífico que la ley repudia transversalmente al enriquecimiento ilícito y en el Derecho Tributario aquello no es una excepción. En efecto, el legislador aborrece al enriquecimiento sin causa aun cuando este se trate del erario fiscal. En este sentido, es el artículo 126 del Código Tributario el que le otorga la posibilidad al contribuyente para que pueda presentar una petición administrativa ante el propio Servicio de Impuesto Internos (SII), cuyo fundamento sea corregir errores propios, obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente, y acceder a la restitución de tributos que ordenen leyes de fomentos o que establezcan franquicias tributarias. Si dicha petición es rechazada total o parcialmente, el contribuyente tiene pleno derecho a incoar el reclamo de rigor ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, a través del procedimiento general de reclamaciones.

Dentro de este contexto, este trabajo está ceñido exclusivamente a abordar la situación establecida en el inciso segundo, número 2 del artículo 126 del Código Tributario. En la primera parte de la disposición legal se establece que, si el contribuyente hubiere deducido reclamación tributaria se le devolverán las cantidades que determine el fallo respectivo. Por ende, se genera a su favor la conocida acción de cosa juzgada. Hasta aquí, nada nuevo. No obstante, la segunda parte de ese precepto manifiesta que, si no se hubiera presentado reclamación tributaria por parte del contribuyente, solamente procederá la devolución cuando ella se funde en un *error manifiesto*.

Esto último pareciera ser un texto escondido, casi sin importancia, dentro de nuestra legislación tributaria por su escasa aplicación práctica (salvo en dos casos, según veremos). Sin embargo, este precepto brinda la posibilidad de mutar un acto administrativo final o terminal —liquidación o giro de impuestos— que se encontraba aparentemente firme. Lo anterior, por el hecho de haber transcurrido el plazo de caducidad para deducir la reclamación tributaria prevista en el artículo 124 del mismo Código. A través de esta investigación se analizará el sentido y alcance del concepto de *error manifiesto* establecido en la segunda parte del inciso segundo, número 2 del artículo 126 del Código Tributario, a fin de poder determinar si corresponde tan solo a errores de hecho, o de derecho. Esta ulterior situación resultará de gran importancia para los actuales casos donde existe un cambio de criterio por parte de la Administración Tributaria, o nuevas interpretaciones jurídicas dadas por los Tribunales Superiores de Justicia, dado que, posibilita que el contribuyente solicite en cualquier tiempo, fundándose para ello en un error de derecho, la restitución de sumas pagadas

doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas. Por ende, ¿Cuándo estamos en presencia de un error manifiesto?

A través de este trabajo se analizarán someramente algunos aspectos generales del enriquecimiento sin causa como un principio del derecho y como fuente de las obligaciones. Luego de ello, se abordará la historia fidedigna del establecimiento del artículo 126 en el Código Tributario, para poder entender su curiosa geografía legal, por cuanto no constituye una reclamación judicial propiamente tal —al ser una petición administrativa— pero se encuentra ubicado en el título segundo del Libro III del Código Tributario, denominado Del Procedimiento General de las Reclamaciones.

Posteriormente, se abordará la posibilidad de mutar al acto administrativo tributario en base a la existencia, precisamente, de un error manifiesto. Hecho lo anterior, se analizará el origen y la actualidad del concepto de *error manifiesto* en el Código Tributario con el objeto de contrastarlo con distintos pasajes de esta rama.

Sentado lo anterior, se intentará entregar una definición sobre el concepto de *error manifiesto*, fijando su sentido y alcance dentro del Código Tributario. Por otra parte, se dará a conocer la interpretación administrativa dada por el director nacional del SII en relación al concepto en análisis. Finalmente, se contrastará con un solo pronunciamiento que ha emitido la Corte Suprema sobre esta materia.

Aspectos generales

El desarrollo del enriquecimiento sin causa ha tenido protagonismo principalmente en el área del Derecho Civil. Por una parte, René Abeliuk indica que la

teoría del enriquecimiento sin causa rechaza el acrecentamiento injusto de un patrimonio a costa de otro, y se considera que lo hay cuando carece de causa jurídica. La ley acepta que una persona se enriquezca aun en perjuicio de otra, pues en todo contrato oneroso se busca una ganancia, pero a condición de que el enriquecimiento tenga algún antecedente jurídico que lo justifique. Si no lo tiene, nace la obligación del enriquecido de restituir todo aquello que se ha obtenido sin causa (2014: 57).

Por otra parte, Elena Caffarena expresa que cada

vez que una persona se enriquece sin derecho a expensas de otra, esté el caso contemplado o no por una disposición legal, el que se ha empobrecido tiene una acción en contra del que se ha beneficiado injustamente para obtener la restitución del monto del enriquecimiento. ¿En virtud de qué? En virtud del principio superior que ordena a dar a cada uno lo suyo, en virtud del principio de la equidad (1926: 43).

En síntesis, el primero de los autores identifica a la ausencia de una causa jurídica como el inicio del enriquecimiento de una persona en perjuicio de otra. La segunda autora manifiesta que la equidad opera como el principio superior dentro de esta ins-

titución. Cualquiera sea el caso, ambos están contestes en que la ley entrega acción de restitución del empobrecido en contra del enriquecido. Desde nuestra perspectiva, y en armonía jurídica con ello, el inciso primero del número 2 del artículo 126 del Código Tributario establece precisamente la posibilidad de obtener la restitución de las sumas pagadas en exceso, doble o indebidamente.

Además, cabe destacar que Elena Caffarena advierte que el caso de enriquecimiento injusto puede estar o no contemplado en la ley (1926: 43). En su opinión, aquello no es obstáculo para ejercer —en base a la equidad— la acción de restitución. Asimismo, Pablo Letelier expresa que durante

los últimos años, la institución del rechazo del enriquecimiento injustificado ha adquirido una relevancia creciente en nuestro ordenamiento jurídico. Tímidamente al principio y con mayor convicción durante las últimas décadas, la doctrina y la jurisprudencia han sostenido que la falta de reconocimiento expreso de la institución en la ley no es un obstáculo para su plena vigencia en el derecho chileno (2018: 649).

Estamos completamente de acuerdo con estas posiciones, y sobre las mismas cabe señalar que cada una de las tantas áreas del derecho tiene distintos mecanismos jurídicos para hacer frente al efecto adverso que genera el enriquecimiento a costas de otros; y si dicha vía especial no existe, tiene plena aplicación el derecho común que regula expresamente a esta institución. En particular, el Código de Bello que la establece para los cuasicontratos en sus artículos 2.295 y siguientes. Por ello, es parte de la doctrina y se ha expresado en este sentido que el

principio de enriquecimiento sin causa pertenece a la más amplia categoría, ya que tiene aplicación en todas las ramas del Derecho. Curiosamente, éste ha sido objeto de escaso estudio; más que nada por cultores del Derecho Privado y sobre todo del Derecho Civil. Sin embargo, el principio del enriquecimiento indebido tiene gran aplicación en el Derecho Público y en ramas particulares como el Derecho Comercial, Tributario o Laboral (Céspedes, 2004: 10).

En definitiva, la ley repudia transversalmente al enriquecimiento sin causa y, en particular, el legislador tributario repele al enriquecimiento ilícito aun cuando este sea del patrimonio fiscal. Para evitar lo anterior, se le concede al afectado una acción de restitución especial contemplada en el artículo 126, como mecanismo a través del cual el contribuyente puede reprochar el enriquecimiento injusto del erario fiscal. Aun cuando el empobrecido no confiriere el derecho que le otorga el anotado artículo 126, puede, de todas formas, solicitar ingresar dichas cantidades como pagos provisionales de impuestos. Para ello, basta que el contribuyente acompañe ante la Tesorería una copia autorizada de la resolución del SII en la cual conste que tales cantidades pueden ser imputadas en virtud de la causa ya indicada. Sobre ello, se advierte que esta solución puede «imputarse tanto a impuestos adeudados, en

ese momento, como a los que se puedan adeudarse en el futuro» (Pérez, 2008: 193).

Asimismo, la Ley 21.210, de 2020, sobre Modernización Tributaria, agregó como inciso cuarto al artículo 26 del Código Tributario lo siguiente: «El contribuyente tendrá derecho a solicitar, conforme con el artículo 126, la devolución de los impuestos que, como consecuencia de las modificaciones a los documentos mencionados precedentemente, hayan sido pagados en forma indebida o en exceso a contar del ejercicio comercial en que se emitan las respectivas modificaciones. El contribuyente también tendrá derecho a solicitar una devolución de los impuestos que, como consecuencia de las referidas modificaciones, hayan sido pagados en forma indebida o en exceso, en una fecha posterior a la presentación de su consulta al Director y que motive la modificación respectiva. Las mismas reglas anteriores se aplicarán en caso que los documentos mencionados precedentemente fijen un criterio nuevo». De esta manera, según esta preceptiva, una modificación en los criterios del SII puede generar que el contribuyente active el procedimiento del artículo 126 referido. Esta disposición era innecesaria, por cuanto el contribuyente desde antaño siempre estuvo legitimado a ejercer la acción de restitución. Es más, el nuevo inciso del artículo 26 es un retroceso, por cuanto limita temporalmente el ejercicio del derecho a una devolución. En primer lugar, señalando que tal prerrogativa podrá verificarse a contar del ejercicio comercial en que se emitan las respectivas modificaciones y, en segundo término, sujeta la misma a contar de una fecha posterior a la presentación de la consulta ante el director. En este sentido, la ley resulta discriminatoria, puesto que existe un contribuyente que se ve mayormente beneficiado desde una perspectiva temporal a diferencia de sus pares, y es aquel que preguntó. En efecto, para él la devolución será desde una fecha posterior a su consulta y para los demás casos será desde el ejercicio comercial en que se emitan las modificaciones, cuestión sustancial, si es que se consideran los tiempos que demora el SII en pronunciarse sobre las presentaciones de los administrados.

La versión previa del artículo 126 no se efectuaban estas distinciones, sino que se identificaba claramente a los sujetos de la relación jurídica-tributaria (Massone, 2013: 667). Por un lado, aparece el Fisco, el cual puede enriquecerse a costa del contribuyente y, por otro lado, se encuentra este último quien puede efectuar un pago indebido, en exceso o doblemente. Este escenario pretendía darle cierta justicia al deudor tributario, quien se encuentra en una situación de desmedro de su patrimonio, en una hipótesis de enriquecimiento ilícito del erario fiscal. Así lo reconoció el SII¹ en la génesis de la Circular 72 de 2001, en la cual manifiesta:

1. Circular 72 de 11 de octubre de 2001, del Servicio de Impuestos Internos, que Imparte Instrucciones sobre el Pago Indebido o Erróneo de los Impuestos y sus Efectos en el Tiempo. Disponible en <https://bit.ly/3NovK3G>.

Dentro de las normativas que rigen la existencia y extinción de la obligación tributaria, el legislador ha debido establecer normas que regulen la obligación del Fisco de restituir las sumas que los contribuyentes hayan enterado en exceso, o en forma indebida o errónea. Su existencia no hace sino reconocer en materia tributaria el principio civil de que «el que paga por error lo que no debe tiene acción para repetir lo pagado». Se fundamenta este principio en evitar el enriquecimiento injusto, en este caso, del Fisco a costa de los contribuyentes.

En este contexto, es importante advertir que la disposición legal en análisis no pretende regular el supuesto en que el Fisco se encuentra en una posición desmejorada patrimonialmente en beneficio del contribuyente, porque cuando ello acaece, el acreedor de la relación jurídica-tributaria no utiliza el mecanismo del artículo 126 del Código del ramo, sino que emplea otras normas, como, por ejemplo, el artículo 24 del Código Tributario y el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto la Renta. En base a dicho sustento normativo y conforme al principio de legalidad, se le permite al Fisco solicitar las eventuales devoluciones a través de reintegros. De esta forma, la Administración Tributaria liquida y gira —incluso autónomamente en ciertos casos— reintegros, como si fueran verdaderos impuestos.

Prueba de ello, es que el inciso final del artículo 24 del Código Tributario establece que los montos que el deudor tributario deba reintegrar se consideran impuestos en ciertos casos. En efecto, señala que:

Las sumas que un contribuyente deba legalmente reintegrar, correspondientes a cantidades respecto de las cuales haya obtenido devolución o imputación, serán consideradas como impuestos sujetos a retención para los efectos de su determinación, reajustes, intereses y sanciones que procedan, y para la aplicación de lo dispuesto en la primera parte del inciso anterior.

A su vez, el actual inciso sexto del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que:

El contribuyente que perciba una cantidad mayor a la que le corresponda deberá restituir la parte indebidamente percibida, reajustada ésta, previamente, según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor experimentado entre el último día del mes anterior al de devolución y el último día del mes anterior al reintegro efectivo; más un interés del 1,5% mensual por cada mes o fracción del mes, sin perjuicio de aplicar las sanciones que establece el Código Tributario en su artículo 97, N°4 cuando la devolución tenga su origen en una declaración o solicitud de devolución, maliciosamente falsa o incompleta.

Por consiguiente, si el artículo 126 no existiera, o tampoco existiera el inciso final del artículo 24 del Código Tributario ni el artículo 97 de la Ley de la Renta, el Fisco y/o el contribuyente tendrían que accionar recíprocamente ante la justicia ordinaria

exigiendo las sumas pagadas indebidamente, en exceso o doblemente, en virtud del juicio de hacienda, normado en los artículos 748 al 752 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, para evitar este escenario es que el legislador otorgó reglas especiales que llegan incluso a alterar la naturaleza jurídica de las instituciones, como lo hace, por ejemplo, con los pagos provisionales mensuales, a los cuales les otorga la calidad de impuestos de retención en el inciso final del artículo 24 del Código Tributario. Sobre esto último, cabe indicar a modo referencial que parte importante de la doctrina considera a tales pagos como pagos a cuenta de un impuesto futuro, o como «un abono estimado a cuenta del Impuesto de Primera Categoría que corresponde pagar cuando la utilidad sea conocida» (Yáñez, 2013: 219).

De esta forma, como el derecho es justo y las reglas no solo podrían favorecer al Fisco —quien ya resulta ser un reforzado acreedor—, es que el legislador tributario tuvo que dejar en una misma posición al contribuyente estableciéndole un mecanismo especial para la recuperación de las sumas pagadas de forma indebida o en exceso. Lo precedente, con el objeto de evitar que el sujeto pasivo de la relación tributaria tuviera que demandar al Consejo de Defensa del Estado ante el juez de letras en lo civil de asiento de Corte competente. De esta manera, la ley le otorgó la vía que establece el artículo 126 del Código Tributario que consiste en una petición administrativa que se presenta ante el propio SII, y si este órgano la rechaza, total o parcialmente, nace el derecho del contribuyente a accionar en contra del acto terminal dictado. En efecto, la resolución denegatoria que se pronuncie sobre ello puede ser reclamada ante los tribunales tributarios y aduaneros, conforme al procedimiento general de reclamaciones tributarias de los artículos 123 y siguientes del Código Tributario.

Hasta aquí, convengamos que el artículo 126 del Código Tributario nos ofrece un rico universo de instituciones jurídicas interrelacionadas entre sí, cuya piedra angular es la fuente de las obligaciones conocida como enriquecimiento sin causa, fundamento a su vez de la acción de restitución. Esto nos demuestra, nuevamente, que las distintas áreas del derecho no pueden ser comprendidas como compartimientos estancos sin sistematización entre sí (Baraona, 1983: 1-2).

La mutabilidad de un acto administrativo tributario

Recordemos que el inciso primero del número 2, del artículo 126 del Código Tributario establece en su génesis que no constituirán reclamo las peticiones de devolución de impuestos cuyo fundamento sea: «Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas». Esta disposición otorga acción de restitución y permite al contribuyente solicitar en sede administrativa la devolución de impuestos cuyo fundamento sea corregir errores propios, obtener la restitución de sumas enteradas doblemente, en exceso o indebidamente, y acceder a la restitución de tributos que ordenen leyes de fomento o

que establecen franquicias tributarias. Si aquello es denegado, puede incoarse incluso reclamación ante el órgano jurisdiccional correspondiente. Pero, además de dicha hipótesis, a reglón seguido aparece la parte que nos convocará a través de este estudio, por cuanto la norma agrega que:

Con todo, en los casos de pagos provenientes de una liquidación o giro, de los cuales se haya reclamado oportunamente, sólo procederá devolver las cantidades que se determinen en el fallo respectivo. Si no se hubiere reclamado no procederá devolución alguna, salvo que el pago se hubiere originado por un error manifiesto de la liquidación o giro.

Como es sabido, desde la perspectiva del Derecho Procesal pueden distinguirse como efectos propios de las sentencias la inmutabilidad y la inimpugnabilidad (Mosquera y Maturana, 2011: 34). La primera implica que, con posterioridad a la dictación de una resolución judicial cuya naturaleza sea —por regla general— la de sentencia definitiva, no puede iniciarse ningún otro proceso destinado a desconocer lo que se ha resuelto con anterioridad. Por otro lado, en lo que respecta a la inimpugnabilidad de una actuación judicial, esta viene dada por la preclusión de los recursos destinados a obtener su modificación.

Esta última característica conlleva al nacimiento de la cosa juzgada formal, produciéndose de esta manera el primer presupuesto necesario para la cosa juzgada material o sustancial. Por ende, al generarse la cosa juzgada formal se impide que dentro de un mismo proceso pueda renovarse la discusión de lo resuelto. Sin embargo, esto no genera que en un nuevo juicio pueda ser abierto el debate nuevamente, permitiéndose la renovación de la presentación. En otras palabras, existe cosa juzgada formal cuando la resolución es inimpugnable, mas no inmutable. A su vez, la cosa juzgada sustancial o material es la única que logra la unión de la inimpugnabilidad e inmutabilidad de una sentencia, extendiéndose inclusive más allá del proceso en el cual fue dictada, dado que esta resolución judicial no podrá ser objeto de recurso alguno, resultando, inviable volver a discutir sobre lo cual ya se ha fallado. Por consiguiente, es en base a ambas características que se produce la autoridad de cosa juzgada.

En definitiva, la cosa juzgada es la cualidad de las sentencias definitivas e interlocutorias, firmes o ejecutoriadas, que las hace coercibles e inmutables (Mosquera y Maturana, 2011: 34). Lo primero, ya que la parte vencida está obligada a cumplir con la condena que se le ha impuesto a través de la sentencia, la cual puede hacerse efectiva, incluso, por medios compulsivos en caso de ser estos necesarios (acción de cosa juzgada). Lo segundo, dado que las partes deben respetar lo resuelto y no pueden renovar en un nuevo juicio la misma controversia (excepción de cosa juzgada), considerando que lo fallado entrega plena seguridad jurídica a las pretensiones de las partes.

Sin embargo, la inmutabilidad de las sentencias no alcanza a los actos administrativos terminales pronunciados por el SII. En primer lugar, por no tener la naturaleza

jurídica de sentencia definitiva o interlocutoria que exige el artículo 174 del Código de Procedimiento Civil, aplicable en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 y 148 del Código Tributario. Y, en segundo término, porque el acto final de la administración tributaria es siempre provisorio, conforme lo dispone expresamente el artículo 25 del Código Tributario. En este sentido, se indica que el «carácter provisional significa que ella es revisable y no crea situaciones jurídicas irrevocables», agregando este mismo autor que, por otro lado, «la liquidación es definitiva cuando los hechos y sus fundamentos se torna inamovibles e indiscutibles» (Zurita, 2013: 150). Lo anterior descansa, entre otras razones, en que el acto terminal puede ser reclamado judicialmente ante el tribunal tributario y aduanero competente, debiendo este órgano jurisdiccional dictar la sentencia definitiva que, una vez firme y ejecutoriada, produzca recién acción y excepción de cosa juzgada, una vez tramitados los recursos a los cuales las partes tienen derecho por ley. De esta manera, la cosa juzgada no sería trasladable al Derecho Administrativo como sostiene el profesor Silva Cimma, ya que en este campo no existirían derechos adquiridos, por su carácter ejecutorio, en cuanto a que deben cumplirse una vez afinados y el carácter especialmente revocable sea por mérito o ilegalidad (1995: 265).

Pues bien, conforme se ha ido sosteniendo, en el artículo 126 del Código Tributario nos encontramos frente a una simbiosis jurídica entre el repudio del legislador tributario al enriquecimiento ilícito y la posibilidad de hacer mutar a un acto administrativo firme. Lo precedente, por cuanto en el numeral 2 de ese precepto se establece un procedimiento administrativo en el cual se puede ejercer la acción de reembolso ante el SII el cual, en caso de emitir un acto administrativo en contra de las pretensiones del contribuyente, total o parcialmente, habilita para incoar reclamación en los términos del artículo 124 del mismo Código en contra del acto final que se dicte ante los tribunales tributarios y aduaneros, permitiendo, de forma extraordinaria, al contribuyente que, no dedujo reclamación alguna en la oportunidad procesal prevista para ello, en contra de la liquidación o giro de impuestos respectiva, para que, aun encontrándose en dicha extemporánea e incómoda situación —*prima facie*—, pueda obtener la restitución de las sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente, a título de impuestos, reajustes, intereses y multas.

En efecto, el tenor de la disposición jurídica en análisis hace una sutil, pero radical diferencia al establecer que, en los casos de pagos provenientes de una liquidación o giro, de los cuales se haya reclamado oportunamente, solo procederá devolver las cantidades que se determinen en el fallo respectivo (acción de cosa juzgada). Pero, además indica, en lo que nos convoca realmente que, si no se hubiere reclamado por el contribuyente no procederá devolución alguna, salvo que el pago se hubiere originado en base a un error manifiesto de la liquidación o giro. Por consiguiente, aun cuando pudiera existir un acto administrativo tributario firme que no haya sido reclamado ante el tribunal tributario y aduanero competente, el contribuyente puede,

de todas formas, solicitar la devolución de los tributos pagados de forma indebida, doblemente o en exceso, siempre y cuando justifique la existencia de un error manifiesto en la liquidación o giro. Es por ello que, como sostenemos, la segunda parte del inciso segundo numeral 2 del artículo 126 del Código Tributario permite excepcionalmente la mutabilidad de un acto administrativo terminal que se encontraba firme por no haber sido reclamado administrativa (reposición administrativa voluntaria) o judicialmente (reclamo tributario). Esto se justifica precisamente en que el acto administrativo tributario no es una resolución judicial que tenga la naturaleza jurídica necesaria —de sentencia definitiva o interlocutoria— para producir efectos de cosa juzgada conforme a los artículos 158, 174 y 175 del Código de Procedimiento Civil.

Es este contexto, el sentido y alcance del inciso segundo numeral 2 del artículo 126 del Código Tributario permite altera cualquier eventual inmutabilidad de los actos administrativos tributarios terminales o finales pronunciados por el SII, aun cuando éstos no hubieran sido impugnados por el contribuyente en los plazos que establecen los artículos 123 *bis* y 124 del Código Tributario, respectivamente.

Finalmente, es menester expresar que el mencionado artículo 126 establece un plazo de caducidad de tres años, contados de una forma particular, por cuanto aquello se computa desde el hecho o acto que sirve de fundamento. Nomenclatura flexible, que permite nuevamente comprobar que la ley tributaria repudia el enriquecimiento sin causa.

Origen y actualidad del concepto de error manifiesto

Para alterar un acto administrativo terminal o final que se encuentra firme, ya sea este una liquidación y/o giro de impuestos, la única exigencia establecida en el inciso segundo del numeral 2 del artículo 126 del Código Tributario es que el contribuyente funde su petición administrativa en un *error manifiesto* que le haya dado origen al referido acto. En efecto, la disposición legal en análisis revela —en lo pertinente— que: «Si no se hubiere reclamado no procederá devolución alguna, salvo que el pago se hubiere originado por un error manifiesto de la liquidación o giro».

Pues bien, estamos frente a un texto de clara redacción, pero de un nebuloso sentido. Lo anterior, por cuanto lo primero que cabe vislumbrar es si en el concepto de *error manifiesto* incluye tanto a errores de hecho como de derecho. Esta discusión no es baladí, y ha sido elevada ante la Corte Suprema bajo el recurso de casación en el fondo rol 43.240-2017, fallado el 30 de diciembre de 2019, y, en los mismos términos, la causa rol 23.082-2018, que se encuentra aún pendiente de resolución a la fecha de redacción de este artículo. Aun cuando la Corte Suprema rechazó —en fallo dividido— al primero de los recursos intentado, coincidió con la posición del contribuyente recurrente en el sentido de que el artículo 126 del Código Tributario no limita el concepto de *error manifiesto* a un yerro de tipo formal, a diferencia de lo que

había concluido inicialmente el Tribunal Tributario y Aduanero de Los Lagos (RUC 170000013-8) y la Corte de Apelaciones de Puerto Montt (Rol Tributario y Aduanero 14-2017), y antes de ellos el propio SII. De esta manera, si bien el voto de mayoría estimó que este error de derecho no había influido sustancialmente en lo dispositivo de la sentencia, y solo ello bastó para el rechazo del recurso, las disidencias del ministro Künsemüller y del abogado integrante Abuaud, estuvieron por hacer lugar al recurso de casación en el fondo deducido y anular así la sentencia impugnada, dictando la correspondiente sentencia de reemplazo. Sobre las razones esgrimidas en el fallo antes citado, volveré más adelante.

Volvamos al origen y actualidad del concepto de *error manifesto* dentro del Código Tributario. En relación con su génesis, este término proviene del Código Tributario de 1960, en específico en el inciso tercero del artículo 162, el cual indicaba que en caso de existir un error manifesto, el SII o el Consejo de Defensa del Estado debían desistirse de la acción penal, en base a una resolución fundada del director nacional del SII. Luego, si se revisa el concepto en análisis dentro de los distintos pasajes del Código de 1974, podemos advertir que cuando el legislador limitó el alcance del error a uno meramente formal así lo dijo expresamente, como fluye indudablemente de las siguientes disposiciones normativas de la época:

- Inciso segundo del artículo 138:

Notificada que sea la sentencia que falle el reclamo, no podrá el Director Regional alterarla o modificarla, salvo en cuanto deba, de oficio o a petición de parte, aclarar los puntos oscuros o dudosos, salvar las omisiones o rectificar los errores de copia, de referencias o de cálculos numéricos que aparezcan en ella, o salvo en cuanto fuere procedente por la interposición del recurso de reposición a que se refiere el artículo 139. En esta disposición normativa, el error está ceñido a copias, referencias o cálculos numéricos expresamente, como normalmente se estima al establecer el recurso de aclaración, rectificación o enmienda.

- Inciso segundo numeral 3 del artículo 148: «Errores de transcripción, de copia o de cálculo». Asimismo, en esta situación el error se limita de forma expresa a las situaciones que describe la Ley.
- Inciso tercero del artículo 177: «El Tesorero Comunal en cualquier estado de la causa, de oficio o a petición de parte, dictará las resoluciones que procedan para corregir los errores o vicios manifiestos de que adolezca el cobro, tales como duplicidad o modificación posterior de boletines u órdenes de ingreso que le sirven de fundamento». En esta situación, se le otorgan facultades para que el Tesorero pueda corregir errores o vicios manifiestos, sin circunscribirlos en ningún caso o hipótesis a errores simplemente fácticos. Es más, se agrega también el concepto de vicio manifesto al texto normativo.

- Inciso segundo del artículo 178: «El Tesorero Comunal podrá asimismo acoger las alegaciones y defensas que se fundamenten en errores o vicios manifiestos de que adolezca el cobro». Tal como la situación anterior, no existen limitaciones al concepto de error manifiesto establecido en la ley. Además, se agrega también el concepto de vicio manifiesto al texto normativo.

Las disposiciones normativas antes citadas nos permiten concluir que, si el error manifiesto estuviera circunscrito exclusivamente a un error de corte formal, sobraría el inciso segundo del número 2 del artículo 126 en el Código Tributario. Lo precedente, debido a que existen recursos administrativos y judiciales regulados en la Ley 19.880, en el Código Tributario y en el Código de Procedimiento Civil, que sirven para corregir simples errores de cálculo, copia y transcripción (errores formales), los cuales pueden ser presentados en cualquier momento, al no existir limitaciones relacionadas a los plazos aplicables (Maturana, 2015: 585). De esta forma, por un lado, bastaría la presentación de un recurso de aclaración, rectificación y enmienda para alterar una sentencia firme y ejecutoriada por un error de corte formal, dado que esta vía impugnatoria no tiene plazo alguno según el inciso final del artículo 139 del Código Tributario, relacionado con los artículos 2 y 148 del mismo cuerpo legal y con los artículos 182 y 185 del Código de Procedimiento Civil. Por otro lado, en contra de un acto administrativo terminal —liquidación o giro— se podría perfectamente proceder conforme al artículo 62 de la Ley 19.880 (Astorga, 2015: 54), que establece al recurso de aclaración en cualquier momento. En definitiva, el concepto de *error manifiesto* no puede sobrar en el Código Tributario ni limitarse al alcance de un error de corte formal.

Hoy se utiliza el concepto de *error manifiesto* en los artículos 6 letra b) números 5, 48, 126, 177 y 178 del Código del ramo. Para evitar reproducir cada una de estas normas jurídicas y llegar con agilidad al punto, analizaremos tan solo una de estas disposiciones para comprobar que cuando el legislador ha querido limitar el error manifiesto a yerros formales, así lo ha dicho expresamente. Prueba de ello, es el actual inciso final del artículo 48 que establece que: «El Director Regional, podrá de oficio o a petición del contribuyente, enmendar administrativamente cualquier error manifiesto de cálculo en que pudiera haberse incurrido, en la emisión del giro». Este es un caso evidente en el cual el error manifiesto se circunscribe expresamente a un yerro de cálculo (error formal). Por ende, podemos concluir que en el artículo 126 del Código Tributario queda abierta la posibilidad a que este tipo de error sea de hecho o de derecho, dado que la norma no efectúa limitación o restricción alguna.

Desde otra perspectiva, cuando el legislador contemporáneo ha querido limitar el error a aspectos de derecho así también lo ha mencionado. En este sentido, basta leer el nuevo artículo 6 letra a) número 7 del Código Tributario, que regula el recurso jerárquico, el cual fue introducido por la Ley 21.210, de 24 de febrero de 2020, sobre Modernización Tributaria. Esta disposición indica, en lo pertinente:

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 de las leyes tributarias, cuando el vicio o error incida sustancialmente en la decisión recurrida. En este caso, la ley limita el yerro a uno de tipo jurídico en la aplicación de la ley o las instrucciones del SII. Así lo dice expresamente, por lo cual hace una distinción que en el artículo 126 no acontece, ni tampoco le cabe hacerla a intérprete.

En definitiva, analizado el origen y actualidad del concepto de error manifiesto, podemos concluir que cuando el legislador ha querido limitarlo a errores de hecho así lo ha manifestado expresamente, como ocurre con el citado artículo 48 del Código Tributario. A su vez, cuando ha querido ceñirlo a un error de derecho así lo ha expresado también, como se aprecia en el artículo 6 letra a) número 7 del mismo Código. De esta forma, pareciera ser que el error manifiesto puede ser de hecho o de derecho. Además, el propio legislador estima reclamables *cualquiera* de las peticiones administrativas que rechace una devolución por artículo 126, en el inciso segundo del artículo 124, dándole suficiente autonomía al ejercicio del derecho constitucional a la acción, el cual permite llevar este conflicto jurídico —de hecho o derecho— ante los tribunales tributario y aduaneros.

Sobre el concepto de error manifiesto

Como hemos advertido, el inciso primero del numeral 2 del artículo 126 del Código Tributario establece el derecho del contribuyente para obtener la restitución de: a) sumas pagadas doblemente, b) en exceso, o c) indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas. A su vez, su inciso segundo indica que si existe una liquidación o giro, la devolución será procedente en las siguientes hipótesis:

- Si existe reclamo tributario, solo cabe la devolución que determine el fallo respectivo; o
- Si no existe reclamo tributario, solo cabe la devolución que se hubiere originado por un error manifiesto.

En relación al concepto de *error*, el Diccionario de la Lengua Española² (artículo 20 del Código Civil) señala que se entiende por error

- 1. Concepto equivocado o juicio falso.
- 2. Acción desacertada o equivocada.

2. Real Academia de la Lengua Española. Versión 23 publicada en octubre de 2014. Disponible en <https://dle.rae.es/error>.

- 3. Cosa hecha erradamente.
- 4. Der. Vicio del consentimiento causado por equivocación de buena fe, que anula el acto jurídico si afecta a lo esencial de él o de su objeto.
- 5. Fís. y Mat. Diferencia entre el valor medido o calculado y el real.
- Por otro lado, sobre la palabra *manifiesto*³ el mismo Diccionario indica:
 - 1. Descubierta, patente, claro.
 - 2. Escrito en que se hace pública declaración de doctrinas, propósito o programas.
 - 3. Declaración de las mercancías que se transportan, a efectos aduaneros o administrativos.
 - 4. Exposición del Santísimo Sacramento a la adoración de los fieles.

En razón del elemento gramatical que permite establecer el o los posibles sentidos y alcances de la ley (Streeter, 1968: 49), y atendiendo al significado de los términos y frases de que se valió el legislador para expresar y comunicar su pensamiento normativo, podemos concluir que el concepto de *error manifiesto* utilizado dice relación con un actuar de buena fe, pero de forma desacertada. Esto es, equivocadamente, bajo un falso juicio de hecho o de una incorrecta interpretación y aplicación del derecho. Por ende, al ser dicha actuación patente, clara y al haber quedado al descubierto, genera de esta forma el referido *error manifiesto*.

Desde el punto de vista del Derecho Administrativo, se han identificado a yerros de derecho, de hecho y materiales, advirtiéndose que cometido

el error por la Administración Pública (sea del tipo que sea) entra entonces el juego de su rectificación —entendida ésta en sentido amplio—, esto es, de la adecuación del acto administrativo dictado con error al ordenamiento jurídico, a la realidad o a la propia voluntad administrativa, según se trate de error de derecho, error de hecho o de error material, respectivamente (Socías, 2002: 214).

En otras palabras, la Administración Pública y específicamente la Tributaria —representada en nuestro caso para estos efectos por el SII— no escapa de la posibilidad de cometer un error de cualquiera de los tres tipos. En el caso que nos convoca, el análisis versa sobre si el error manifiesto incluye a los eventuales yerros jurídicos que se puedan cometer, en base a los cuales el contribuyente efectuó un pago indebido por una falsa aplicación de la ley a un caso en concreto, al haber determinado el SII

3. Real Academia de la Lengua Española. Versión 23 publicada en octubre de 2014. Disponible en <https://dle.rae.es/manifiesto?m=form>.

—por ejemplo— un hecho gravado donde no lo había.⁴ Y, si habiendo ocurrido lo precedente, el contribuyente tiene derecho a deducir acción de restitución conforme al citado artículo 126.

Desde nuestra perspectiva, el error manifiesto —actuar de buena fe, pero de manera desacertada— puede corresponder a un error de hecho, a un error material o a un error de derecho. Los errores de hecho o aritméticos se caracterizan por versar sobre una cosa o suceso, esto es, acerca de una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación. Por lo cual, queda excluido de su ámbito todo aquello que se refiera a cuestiones de apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse (Socías, 2002: 158). Por otro lado, el error de derecho no es otro que aquel causado por medio de una operación intelectual, fundada en determinar un hecho gravado donde no lo había, o suprimir el uso de una exención, o ignorar o dejar de aplicar a la misma, por ejemplo, por una evidente falsa aplicación de la ley al hecho fáctico. Así las cosas, el error de hecho es una apreciación no ajustada a la realidad objetiva de los acontecimientos y, por otro lado, el error de derecho consistente en la aplicación indebida o falsa aplicación de una norma jurídica o, en su caso, en su equivocada interpretación. Cualquiera de ellas puede ser patente, clara o manifiesta.

Por consiguiente, en el supuesto del inciso segundo del numeral 2 del aludido artículo 126, si no existe un reclamo tributario es de todas formas posible ejercer la acción de restitución, pero solo en los casos en que se hubiere originado por un error manifiesto, y este último puede ser de hecho, material y/o de derecho. De esta forma, una liquidación y/o giro de impuestos que se encontraba aparentemente firme puede ser alterada excepcionalmente, permitiéndosele al contribuyente solicitar la devolución administrativa a través de la disposición legal en análisis y, en la hipótesis de rechazarse la misma, puede incluso deducirse reclamación a tributaria través del procedimiento general, por tratarse de una resolución denegatoria objeto de impugnación ante los tribunales tributarios y aduaneros.⁵

4. Como fue el caso de *Representaciones Comerciales con Servicio de Impuestos Internos*, rol 5346-2013 fallado por la Corte Suprema el 9 de julio de 2014. En él se habían emitidos liquidaciones por impuesto adicional, sin perjuicio de que la operación no estaba gravada con dicho tributo. Si bien los fallos de instancia resolvieron a favor del Fisco, el máximo tribunal acogió el recurso y procedió a dictar sentencia de reemplazo.

5. La única limitación a lo anterior es el plazo de caducidad de tres años que establece el propio artículo 126, el cual indica que las peticiones a que se refieren los números precedentes deberán presentarse dentro del plazo de tres años contados desde el acto o hecho que le sirva de fundamento (inciso modificado por la Ley 19.738 de 2001). Con todo, en esta opinión se trata siempre del inicio de un cómputo flexible, debido a que la ley reprocha el enriquecimiento sin causa.

Pronunciamientos del SII sobre el error manifiesto

El director nacional del SII puede interpretar administrativamente a la legislación tributaria, conforme lo autoriza el artículo 6 letra a) número 1 del Código Tributario. No obstante, dicha interpretación no es obligatoria ni vinculante para los contribuyentes, tampoco para los tribunales de justicia, sino que lo es únicamente para los funcionarios de la propia Administración Tributaria.

Sin perjuicio de ello, en el análisis de la disposición normativa que nos convoca es importante mencionar que es el propio SII el que ha reconocido un amplio alcance del mencionado artículo 126, al establecer en la Circular 72 de 2001⁶ que: «La norma transcrita presupone que la obligación de restituir por parte del Fisco debe provenir del entero en arcas fiscales de una suma de dinero, a título de impuestos, reajustes, intereses o multas, que resulta excesiva, indebida o errónea». En este contexto, continúa manifestando lo siguiente: «A su vez, el contribuyente debe haber sido impulsado a efectuar el pago en la forma indicada, ya sea por su propia apreciación falsa de la realidad o, por un error en el accertamiento de la obligación impositiva efectuado por la administración tributaria y que el contribuyente pagó sin haberlo advertido». De esta forma, tal como se expresa la propia Circular se abre claramente a incluir tanto a errores de hecho (falsa apreciación de la realidad), como también a los yerros jurídicos (acertamiento de la obligación impositiva).

En este mismo sentido, es importante lo dispuesto en el número 1 del inciso primero del citado artículo 126 que establece con una sencilla redacción la posibilidad de devolución en base a corregir errores propios del contribuyente. Como se desprende de lo expuesto, esta disposición tampoco distingue expresamente entre errores de hecho o de derecho al igual como ocurre con el numeral 2 del mismo artículo. Sobre ello, la interpretación administrativa que hace el propio SII en la Circular 107, del 24 de noviembre de 1960, nos permite concluir que caben ambos tipos de errores en el aludido número 1, al manifestarse que : «Los errores propios pueden ser tanto de hecho, por ejemplo, errores de cálculo numérico, de contabilización y demás, como también errores de derecho, toda vez que la ley no distingue la clase de error de que se trata».

Pero esto no es todo, ya que volviendo a la Circular 72 de 2001, el SII continúa desarrollando la idea sobre el «error en el accertamiento de la obligación impositiva» (yerro jurídico), indicando en dicho pronunciamiento que: «Por su parte, los errores que en el accertamiento tributario cometa la administración tributaria que se traduzcan en una liquidación o giro, que induzcan al contribuyente a un pago indebido o en exceso, si no han sido reclamados de conformidad a la ley, sólo pueden dar lugar

6. Circular 72 de fecha 11 de octubre de 2001 del Servicio de Impuestos Internos, la cual Imparte Instrucciones sobre el Pago Indebido o Erróneo de los Impuestos y sus Efectos en el Tiempo. Disponible en <https://bit.ly/3NovK3G>.

a una devolución cuando adolezcan de un vicio o error manifiesto». De esta forma, la Circular utiliza el mismo orden de ideas que establece el texto legal de la segunda parte del inciso segundo número 2 del enunciado artículo 126.

Luego de ello, el propio SII señala algunas hipótesis, a modo de ejemplo, enumerando los siguientes casos de error manifiesto en la Circular 72 de 2001:

El concepto de vicio o error manifiesto ha sido expuesto en diversos pronunciamientos y se refiere a aquellos que son claros y patentes y que, en general, pueden ser detectados de la sola lectura de la liquidación o giro. Así, cabe dentro de este concepto los errores de transcripción o de copia, de cálculo numérico o de errada aplicación de la ley al hecho fáctico y el establecimiento de situaciones o calidades que no existen y cuya imputación equivocada se demuestra fácilmente con la sola exhibición de la documentación correspondiente. Asimismo, se ha entendido que constituyen este tipo de vicios aquellos en que se haya incurrido en el acatamiento a las normas de la Ley 18.320.

En definitiva, en la mencionada Circular 72 de 2001 se reconoce y señala que la errada aplicación de la ley al hecho fáctico es un error manifiesto. Es decir, una errada calificación jurídica, como determinar hechos gravados cuando no los hay, es precisamente una errada o falsa aplicación del tipo tributario a una situación en concreto. En otras palabras, según las instrucciones administrativas del SII, existe la posibilidad de ejercer la acción de restitución en los casos de existir un error manifiesto de tipo jurídico.

Pronunciamientos de la Corte Suprema sobre el error manifiesto

La posibilidad de solicitar una devolución en base a la existencia de un error manifiesto, incluso frente a la existencia de una liquidación o giro no reclamado originalmente, en los términos que señala el inciso segundo del número 2 del citado artículo 126, ha sido también planteada ante la Corte Suprema al conocer el recurso de casación en el fondo rol 43.240-2017, fallado el 30 de diciembre de 2019. Asimismo, se ha planteado esta misma alegación en el recurso de casación en el fondo, rol 23.082-2018, el cual se encuentra aún pendiente de resolución a la fecha de redacción de este artículo.

En el considerando quinto del fallo dictado bajo el rol 43.240-2017 se indicó que el legislador estableció un fundamento único para la devolución de pagos provenientes de una liquidación o giro, cuando se hayan pagado sumas a título de impuestos, reajustes, intereses y multas, de forma *doble*, en *exceso* o *indebidamente*, precisando que

respecto de esta causal o fundamento único para la solicitud de devolución, tratándose de pagos provenientes de una liquidación o giro, el legislador consagra dos procedimientos, según si ese fundamento del error, es o no manifiesto. Si no es manifiesto el error, la repetición de lo desembolsado sólo puede conseguirse mediante

el reclamo de la liquidación o giro, de manera que esa pretensión sea resuelta a través del correspondiente procedimiento de reclamación ante el órgano jurisdiccional competente, en un juicio regido por el principio de bilateralidad y otras garantías procesales, que permita la discusión y prueba de las distintas posiciones sustentadas por las partes en conflicto. En cambio, si el error es manifiesto, puede solicitarse la devolución por la vía administrativa que regula el mencionado artículo 126.

Luego, en el considerando sexto agrega que

será manifiesto el error, cuando sea de tal modo ostensible, notorio o incontrovertible que se pagó doblemente, en exceso o indebidamente, que resulte injustificado, redundante e innecesario someter la petición de restitución al examen y decisión del órgano jurisdiccional y, por consiguiente, se autoriza al propio Servicio de Impuestos Internos para acceder a ésta por medio de un procedimiento administrativo.

De esta forma, la propia Corte Suprema nos otorga las características que debe tener el yerro cometido, para luego expresar que:

Este error manifiesto, puede versar sobre aspectos formales como sustantivos, y respecto de asuntos de hecho y de derecho, como si la liquidación se sostiene en una norma derogada o utiliza una tasa errada del impuesto al determinar la suma adeudada, o si en el giro se incurrió en un error de copia o referencia en relación a la liquidación que le precede, o en un error de cálculo numérico.

Posteriormente, en el considerando noveno, se manifiesta que:

como ya se ha despejado *at supra*, no está excluida *in limine* de una solicitud de devolución administrativa del artículo 126, pero siempre que respecto de la misma se incurra en un error *manifiesto*, carácter del cual en este caso se carece, pues dice relación con una antinomia que se observa entre algunas normas de la Ley General de Cooperativas, y entre éstas y el artículo 17 N° 4 del D.L. N° 824, donde una solución interpretativa conduce a estimar dichas rentas como exentas, mientras que la otra gravada con los tributos de la Ley sobre Impuesto a la Renta (...), ambas posiciones con motivos plausibles para así sostenerlo, aserto que no se desvirtúa porque esta Corte haya adherido uniformemente a la primera posición.

La discusión a la que hace alusión el máximo tribunal, dice relación con una falsa aplicación que efectuó el SII de los artículos 51 y 52 de la Ley General de Cooperativas, gravando así con impuestos a los socios de esas entidades. Sin embargo, dichos actos administrativos finales, en los casos que se reclamaron, fueron a la postre dejados masivamente sin efecto por ese alto tribunal.⁷

7. En este sentido, existen los fallos dictados por la Corte Suprema bajo los ingresos rol 5.669-2013, de 26 de junio de 2014; rol 322-2013, de 30 de junio de 2014; rol 376-2013, de 30 de junio de 2014; rol

Dicho caso, en concreto, nos sirve para ilustrar la idea sobre el error manifiesto. Lo que sostiene la Corte Suprema es que la norma posibilita la devolución en base a errores de derecho, no obstante, en la situación de los cooperados que pagaron y no reclamaron, el error no era manifiesto por cuanto —según el máximo tribunal— existen dos posiciones jurídicas sobre el tratamiento tributario de una determinada renta, y por más que esa Corte haya adherido uniformemente a la tesis del contribuyente, sigue existiendo debate con la Administración Tributaria sobre la materia.

Sin perjuicio de dicha posición, la Corte Suprema reconoce expresamente que es una equivocación la limitación en la que incurrieron los tribunales de instancia al haber desechado la acción por ceñirla exclusivamente a errores de carácter formal. Sin embargo estima que en este caso en concreto aquello no había influido sustancialmente en lo dispositivo del fallo. Prueba de esto, es que en el considerando décimo del fallo citado, se indica:

Que, así las cosas, el que la sentencia impugnada limitara el error manifiesto que faculta para solicitar la devolución conforme al artículo 126, a uno de corte formal y de hecho, constituye una equivocación sin influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, pues incluso aceptando también un error de derecho y de fondo, como el que se arguye en la solicitud de devolución de autos, el mismo no es *manifiesto*, propiedad sin la que, en caso alguno, el reclamo podría haber sido acogido.

Luego de las expresiones del voto de mayoría, cabe tener en consideración la opinión de los ministros disidentes, del ministro Künsemüller y el abogado integrante Ricardo Abuauad, quienes indicaron, que a su juicio:

el error en que incurrió el Servicio de Impuestos Internos es manifiesto, no sólo porque la jurisprudencia permanente de esta Corte Suprema ha acogido la tesis que libera de impuestos a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación del reclamante de autos, sino porque el sentenciador que decidió esta *litis* así lo declaró de modo explícito.

Esto resulta relevante, porque en el fallo dictado por el Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt, se reconocía que la renta gravada no estaba afecta a impuestos, como alegaba el contribuyente, no obstante, desechaba la acción incoada por considerar que el error manifiesto en análisis está circunscrito solamente a yerro de orden formal, como errores de copia o de cálculo.

5.176-2013, de 15 de julio de 2014; rol número 7.803-2013, de 21 julio de 2014; rol 8.382-2013, de 30 de julio de 2014; rol 12.039-2013, de 20 de agosto de 2014; rol 10.449-2013, de 2 de septiembre de 2014; rol 14.249-2013, de 24 de septiembre de 2014; rol 12.919-2013, de 6 de octubre de 2014; rol 2.593-2014, de 20 de octubre de 2014; y rol 20.723-2014, de 12 de marzo de 2015.

Finalmente, estos ministros señalaron : «Que, resulta del todo inequitativo que el Fisco de Chile incremente su patrimonio con sumas de dinero correspondientes a tributos pagados por error, que no debieron ingresar al peculio público y que, según un principio capital del Derecho, han de ser restituidas a quien efectuó el pago sin una razón que lo justificara»; agregando «Que, en mérito a lo expuesto, cabe dar por acreditadas las infracciones legales denunciadas en el libelo y acogerlo, con las consecuencias procesales pertinentes». De esta forma, como se aprecia de lo expuesto, los disidentes estuvieron por acoger el recurso de nulidad intentado.

A diferencia de la Corte Suprema, en el considerando octavo del fallo del Tribunal Tributario y Aduanero, de 28 de febrero de 2017 (RIT GR-12-00001-2017 RUC 17-9-0000013-8), se indicaba que se desestimaba en concepto de *error manifiesto* invocado por el actor, por cuanto, a su criterio, en primer lugar, el efecto que la ley atribuye a toda sentencia judicial, independiente de la jerarquía del tribunal que la pronunció, está determinado por el artículo 3 inciso segundo del Código Civil, en cuanto indica que «Las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria sino respecto de las causas en que actualmente se pronunciaren». En otras palabras, el SII no estaba obligado a seguir una decisión judicial más allá de la causa en que ella ha sido dictada y para las partes entre las cuales se trabó. Esta conclusión, conforme lo señalaba el sentenciador tributario de primer grado, descartaba absolutamente toda posibilidad de *error manifiesto* basado en un fallo judicial adverso.

A mayor abundamiento, en esa decisión se expresó:

el inciso 2° del N° 2 del artículo 126 del CT, transcrito, establece una secuencia de eventos que suponen una defensa proactiva por parte del contribuyente. Así, la regla general es que «Si no se hubiere reclamado no procederá devolución alguna...», de modo tal que la única posibilidad que el legislador abre para una eventual devolución de impuestos, bajo el concepto de *error manifiesto*, está restringida a la eventualidad de que haya sido cometido un error de corte formal por la administración tributaria, como si en la liquidación cursada se hubiere individualizado equivocadamente al contribuyente, o en el caso de errores evidentes de cálculo, o de referencia, etc.; mas no puede tensionarse este concepto al punto tal de estimar que una jurisprudencia adversa a los intereses del Fisco bastaría para tenerlo por configurado. Por tales consideraciones, el reclamo del actor no puede prosperar.

A su vez, el fallo de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, bajo el Rol Tributario y Aduanero 14-2017, de 11 de octubre de 2017, tan solo dijo:

Atendido el mérito de los antecedentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario, estimando que el reclamante tuvo motivo plausible para recurrir, se revoca la sentencia en alza de veintiocho de febrero de dos mil diecisiete, escrita a fojas 95 y siguientes de autos, en aquella parte que condena en costas a la parte reclamante y en su lugar se declara que se le exime

de las mismas. Se confirma, en todo lo demás la sentencia en alzada, sin costas de la instancia.

En definitiva, pese al rechazo de la nulidad sustantiva intentada, la Corte Suprema manifestó de forma expresa que el concepto del inciso segundo del número 2 del mencionado artículo 126 letra d) no estaba limitado, en ningún caso, a un error de corte formal, a diferencia de lo sostenido inicialmente por los tribunales de instancia. En efecto, por un lado, el voto de mayoría sostuvo que en este caso el error no era manifiesto, porque había distintas interpretaciones sobre la materia y, además, que el mismo no había influido en lo dispositivo de la sentencia y, por otro lado, la disidencia expresó que existía un error jurídico era de tipo manifiesto, porque el sentenciador que decidió la *litis* así lo declaró de modo explícito.

Conclusión

La posibilidad de ejercer acción de restitución por pagos dobles, en exceso o indebidos de impuestos, incluidos sus reajustes, intereses y multas, es una clara manifestación de que la ley tributaria repudia el enriquecimiento sin causa, aún del erario fiscal, y ello está palmariamente regulado en el artículo 126 del Código Tributario. Esta disposición normativa permite al contribuyente solicitar en sede administrativa la devolución de impuestos cuyo fundamento sea corregir errores propios, obtener la restitución de sumas pagadas y acceder a la restitución de tributos que ordenen leyes de fomentos o que establecen franquicias tributarias. Y si aquello es denegado, se le faculta para deducir reclamación ante el órgano jurisdiccional correspondiente.

Si se revisa la historia del aludido artículo 126 se puede concluir que dicha disposición se ha mantenido prácticamente inalterable a esta fecha, y que inclusive las Leyes 19.506, de 1997, y 19.738 de 2001 solamente han ayudado a reforzar nuestro planteamiento durante el paso del tiempo. Lo precedente, por cuanto la Ley 19.738 (Sobre Normas para Combatir la Evasión Tributaria) aumentó el plazo de uno a tres años, favoreciendo al contribuyente que realizaba un pago de lo no debido a favor del erario fiscal, y antes de ello, la Ley 19.506 agregó que deben sujetarse al artículo 126 las peticiones de devolución de tributos o de cantidades que se asimilen a ello. Con todo, ambas leyes solo han venido a otorgar al contribuyente nuevas garantías para solicitar pagos indebidos frente al erario fiscal, jamás limitando a esta norma jurídica, nunca restringiéndola, sino reforzando la idea que el legislador rechaza al enriquecimiento sin causa y reconoce aquí una vía especial para evitarlo.

Dentro de este contexto, la segunda parte del numeral 2 del anotado artículo 126 del Código Tributario manifiesta que, si no se hubiera presentado reclamación tributaria por parte del contribuyente, procederá la devolución cuando ella se funde en la existencia de un error manifiesto. Por ende, se abre la posibilidad de mutar un acto

administrativo final —liquidación o giro de impuestos— que se encontraba aparentemente firme. Esto es coherente con el derecho adjetivo, por cuanto la inmutabilidad de las sentencias no alcanza a los actos administrativos terminales pronunciados por el SII. En primer lugar, por no tener la naturaleza jurídica de sentencia definitiva o interlocutoria que exige el artículo 174 del CPC, aplicable en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 y 148 del Código Tributario. Y, en segundo término, porque el acto final de la administración tributaria es siempre provisorio, conforme lo dispone expresamente el artículo 25 de ese mismo Código.

Sentado aquello, podemos sostener que, analizado el origen y actualidad del concepto de *error manifiesto*, este puede ser de hecho y de derecho dado que cuando el legislador ha querido limitarlo a errores de hecho así lo ha dicho expresamente, como ocurre con el artículo 48 del Código Tributario. Asimismo, cuando ha querido ceñirlo a un error de derecho así lo ha expresado también, por ejemplo, en el artículo 6 letra a) número 7 del Código del ramo. En consecuencia, al no distinguir el legislador en el artículo 126 no cabe al interprete hacerlo.

Para nosotros, un error manifiesto —actuar de buena fe, pero de manera desacertada— puede corresponder a un error de hecho o a un error de derecho. Cualquiera de ellos debe ser patente, clara o manifiesto.


En efecto, el propio SII el cual, en la Circular 72 de 2001, ha reconocido y señalado que la errada aplicación de la ley al hecho fáctico es un error manifiesto. A su vez, la Corte Suprema ha manifestado que el error manifiesto puede versar sobre aspectos formales como sustantivos, y respecto de asuntos de hecho y de derecho.

Finalmente, no cabe más que concluir que la ley tributaria repudia al enriquecimiento ilícito y, para lo anterior, establece un mecanismo extraordinario en el inciso segundo número 2 del artículo 126, que permite solicitar devoluciones aun cuando al acto administrativo tributario no haya sido objeto de reclamación y haya quedado supuestamente firme, siendo el fundamento de dicha petición administrativa el error manifiesto, donde se incluye el error de corte formal, de hecho, material y, por supuesto de derecho o de calificación jurídica. De esta manera, un cambio de criterio de órgano administrativo, o un fallo de los tribunales superiores de Justicia que uniforme la interpretación y aplicación del derecho, pueden llegar a constituir un fundamento plausible para poder ejercer la acción de restitución, en base a un error manifiesto que contuvo en su momento una liquidación o giro, a fin de obtener la devolución de sumas doblemente pagadas, o en su caso, de forma indebida o en exceso, pese a no haber sido reclamada. La única limitación será el plazo de tres años, contados desde el acto o hecho que sirva de fundamento para la petición.

Referencias

- ABELIUK MANASEVICH, René (2014). *Las obligaciones*. Santiago: Thomson Reuters.
- ASTORGA VALENZUELA, Camila (2015). «Los recursos administrativos de la Ley N° 19.880, que establece bases de los procedimientos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado». Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago: Universidad de Chile.
- BARAONA SAINZ, Juan Manuel (1987). «Prólogo» En Manuel Vargas, *La obligación civil y obligación tributaria* (pp-1-5). Santiago: Conosur.
- CAFFARENA MORIS, Elena (1926). «El enriquecimiento sin causa a expensas de otro en el derecho chileno». Memoria para optar al grado de Licenciado en Facultad de Leyes y Ciencias Políticas. Santiago: Universidad de Chile.
- CÉSPEDES PROTO, Rodrigo (2004). «El enriquecimiento sin causa en la jurisprudencia chilena». *Revista Chilena de Derecho Privado*, 3: 9-23.
- LETÉLIER CIBIÉ, Pablo (2018). «Enriquecimiento injustificado y equidad: los problemas que plantea la aplicación de un principio general». *Ius et Praxis*, (24) 2: 649-670.
- MASSONE PARODI, Pedro (2013). *Principios de Derecho Tributario. Aspectos Generales*. Tomo I. Santiago: Thomson Reuters.
- MOSQUERA, Mario y Cristián Maturana (2011). *La cosa juzgada: Separata de clases de Derecho Procesal, Facultad de Derecho*. Santiago: Universidad de Chile.
- MATURANA MIQUEL, Cristián (2015). *Los recursos del Código de Procedimiento Civil en la doctrina y la jurisprudencia*. Santiago: Thompson Reuters.
- PÉREZ RODRIGO, Abundio (2008). *Manual de Código Tributario*. Santiago: Lexis Nexis.
- SILVA CIMMA, Enrique (1995). *Derecho Administrativo Chileno y Comparado*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- SOCIÁS CAMACHO, Joana (2002). «Error material, error de hecho y error de derecho: Concepto y mecanismos de corrección». *Revista de Administración Pública* 157: 157-214.
- STREETER, Jorge (1968). «La interpretación de la ley tributaria». *Revista de Derecho Económico*, 21/22: 7-76.
- YÁÑEZ HENRÍQUEZ, José (2013). «Impuesto Global Complementario: Equidad». *Revista de Estudios Tributarios* 8: 219-258.
- ZURITA ROJAS, Milenko (2013). *El acto Administrativo Tributario*. Santiago: Libromar.

Sobre el autor

ABEL HIDALGO VEGA es abogado, licenciado en Ciencias Jurídicas y Ciencias Sociales y magíster en Derecho Tributario por la Universidad de Chile. Docente externo de esa misma casa de estudios y de la Universidad Adolfo Ibáñez. Su correo electrónico es abelhidalgo@ug.uchile.cl.  <https://orcid.org/0000-0003-1807-334X>.

La *Revista de Derecho Económico* es un esfuerzo editorial de profesores del Departamento de Derecho Económico de la Universidad de Chile y de juristas externos que presentan ideas y reflexiones surgidas de sus investigaciones. La revista publica artículos sobre aspectos jurídicos relacionados con microeconomía, macroeconomía, políticas económicas, orden público económico, libre competencia, regulación de servicios públicos, derecho del consumidor, derecho bancario, derecho del mercado de valores, derecho tributario, contabilidad, comercio y finanzas internacionales, derecho del medioambiente y recursos naturales, derecho minero, derecho de aguas, derecho de la energía, derecho internacional económico, análisis económico del derecho y otras temáticas afines.

DIRECTOR

Rafael Plaza Reveco

EDITOR GENERAL

Jaime Gallegos Zúñiga

COMITÉ EDITORIAL

José Manuel Almudí Cid, Universidad Complutense, España
Luciane Klein Vieira, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil
Rodrigo Polanco Lazo, Universidad de Berna, Suiza

COLABORADORES

Octavio Aguayo Gajardo
Macarena González Born

SITIO WEB

revistaderechoeconomico.uchile.cl

CORREO ELECTRÓNICO

jgallegos@derecho.uchile.cl

LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo
estuvieron a cargo de Tipografía
(www.tipografica.io).