

KU. 102845

MAG
P222p
S.f



UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO
MAGÍSTER EN DERECHO
("LEGUM MAGÍSTER")



"LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA DE LA ACCIÓN DE COBRO DE
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS"



Tesis para optar al grado de Magíster en Derecho

Tesista: John Alfredo Parada Montero

Profesor Guía: Dr. Juan Carlos Ferrada Bórquez

MAG
P222p
s/f

ÍNDICE

Pág.	
INTRODUCCIÓN.....	5

CAPÍTULO PRIMERO

LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. La prescripción extintiva en general.....	7
1.1. Fundamentos y alcances	8
1.2. Efectos de la prescripción extintiva. ¿Qué se extingue?.....	9
2. La prescripción extintiva en el Derecho Público en general.....	11
3. La prescripción extintiva en materia tributaria.....	14
3.1. ¿Prescripción o caducidad?.....	18
3.2. La prescripción extintiva de la acción de fiscalización.....	19
3.2.1. Plazo ordinario de prescripción.....	19
3.2.1.1. Si se trata del Impuesto a la Renta.....	20
3.2.1.2. Si se trata del Impuesto a las Ventas y Servicios.....	21
3.2.1.3. En el caso del Impuesto Territorial.....	21
3.2.2. Plazo extraordinario de prescripción.....	22
3.2.2.1. Debe tratarse de impuestos sujetos a declaración.....	23
3.2.2.2. Que la declaración no se presente o sea maliciosamente falsa.....	23
3.2.3. Aumento de los plazos de prescripción.....	25
3.2.3.1. Citación al contribuyente.....	25
3.2.3.2. Prórroga del plazo para contestar la citación.....	27
3.2.3.3. Devolución de la carta certificada.....	27

CAPÍTULO SEGUNDO

LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA DE LA ACCIÓN DE COBRO EN GENERAL

1. La prescripción extintiva de la acción de cobro.....	31
2. Requisitos de procedencia.....	33
2.1. Transcurso de un plazo determinado.....	33
2.2. Inactividad del Fisco y del deudor moroso.....	36
3. La interrupción de la prescripción de la acción de cobro.....	36
3.1. Clases de interrupción.....	38
3.1.1. Reconocimiento u obligación escrita.....	38
3.1.2. Notificación administrativa de un giro o de una liquidación.....	40
3.1.3. El requerimiento judicial.....	42
3.1.3.1. Problemática doctrinal y jurisprudencial. Soluciones.....	44
3.1.3.2. Cese del efecto interruptivo del requerimiento judicial.....	49
4. La suspensión de la prescripción de la acción de cobro.....	50
4.1. Causales de suspensión de la prescripción.....	51
4.1.1. Impedimento de girar impuestos reclamados.....	51
4.1.2. Pérdida o inutilización de libros de contabilidad.....	56
4.1.3. Ausencia del país del contribuyente.....	58
4.1.3.1. Alcance a otros impuestos distintos al impuesto a la renta.....	58
4.1.3.2. Aplicación de la Ley N° 18.320.....	59

CAPÍTULO TERCERO

LOS ASPECTOS PROCESALES DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO

1. Requisitos de admisibilidad de la excepción o de la acción de prescripción.....	62
1.1. La prescripción debe ser alegada.....	62
1.2. La renuncia de la prescripción.....	63
2. Procedimientos y tramitación.....	65

2.1. Excepción de prescripción.....	67
2.1.1. Plazo para oponer la excepción.....	67
2.1.1.1. Momento desde el cual se comienza a computar el plazo.....	68
2.1.1.2. Duración del plazo.....	69
2.1.2. Lugar en que se debe oponer la excepción.....	70
2.1.3. Formas de oponer la excepción.....	71
2.1.4. Tramitación de la excepción de prescripción.....	71
2.1.4.1. Examen de admisibilidad.....	71
2.1.4.2. Tramitación ante el Abogado Provincial.....	72
2.1.4.3. Tramitación ante el Juez Ordinario.....	74
2.2. Acción de prescripción.....	75
2.2.1. Procedimiento aplicable.....	76
2.2.2. Tribunal competente.....	76
2.2.3. Representación del Fisco demandado.....	77
2.3. La litis pendencia.....	78
3. La prueba de la prescripción.....	78
4. Efectos de la declaración de prescripción.....	79
4.1. Finalización del proceso de cobro.....	80
4.2. Descarga de la deuda.....	80
4.3. Alzamientos de embargos y retenciones.....	81
CONCLUSIONES.....	83
BIBLIOGRAFÍA.....	85

INTRODUCCIÓN

Mucho se ha escrito acerca de las facultades que detenta la Administración Tributaria para recaudar los tributos que permitirán allegar recursos para el Estado en beneficio de toda la comunidad. Sin embargo, poco se ha escrito acerca de los límites que existen para esa labor, como por ejemplo, los límites de tiempo que existen para que el Fisco pueda ejercer las acciones propias de recaudación, ya sea fiscalizando el cumplimiento de la normativa impositiva, ya sea cobrando ejecutivamente los créditos que existen a su favor, debido a los incumplimientos de pago en que han incurrido los contribuyentes.

En este contexto, en el presente trabajo se analiza el tratamiento que el legislador, la doctrina y la jurisprudencia ha otorgado a la institución de la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias, como limitación temporal a la potestad de cobro de impuestos y demás créditos fiscales.

Se expondrá en el presente trabajo, que, en la práctica, diversos operadores del sistema de cobro de obligaciones tributarias no le dan, en diversas ocasiones, el tratamiento que en Derecho corresponde (o correspondería dar) a materias como la renuncia de la prescripción, el efecto que produce el requerimiento judicial como causal de interrupción del plazo de prescripción, el cómputo de este plazo, la oportunidad para impetrar la excepción de prescripción de la acción de fiscalización, la oportunidad para demandar de prescripción, el tribunal competente para conocer de esta demanda, entre otras. Así, por ejemplo, se concluirá que la acción de cobro de obligaciones tributarias prescribe aunque se haya interrumpido el plazo de prescripción mediante el requerimiento judicial y no se efectúen acciones de cobro posteriores como el embargo de bienes, aun cuando no existe norma legal expresa que lo señale.

La metodología utilizada en este trabajo se basa en la exposición de lo que ocurre en la práctica con las materias aludidas, contrastando dicha práctica con la jurisprudencia y la legislación aplicables a cada caso concreto. Teniendo en cuenta lo anterior, se le dará un

tratamiento armónico a la institución de la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias, con el objeto de ordenar y sistematizar los aspectos sustantivos y formales que la integran.

Así las cosas, en cuanto a la estructura del trabajo, en el Capítulo Primero se tratan aspectos generales de la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias del Fisco. Resulta fundamental, entonces, estudiar como antecedente normativo su contexto, es decir, el de la prescripción en general, cómo opera en el campo del Derecho Público y cómo aparece tratada en materia tributaria, colocando especial énfasis al tratamiento de la prescripción de la acción de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, puesto que el cómputo del plazo de esta prescripción es el mismo del de la prescripción de la acción de cobro.

En el Capítulo Segundo se analiza en profundidad las normas aplicables a la prescripción de la acción de cobro, en especial lo relativo a la interrupción del plazo, analizando, además, diversos fallos que dan cuenta acerca de que no resulta posible instalar la idea de que existe la imprescriptibilidad de la acción de cobro en caso de requerimiento judicial, a pesar de la opinión de algunos autores. Se revisará, además, la forma en que opera la suspensión del plazo de prescripción de la acción de cobro, analizando los diversos casos en que el Fisco se encuentra impedido de ejercer sus derechos tributarios.

Para finalizar, en el Capítulo Tercero se examinará un tema que ha sido muy poco estudiado por los autores, como es el de los aspectos procesales atinentes a esta prescripción de la acción de cobro, observando los procesos que pueden iniciarse al respecto, la tramitación de los mismos y los efectos de las sentencias que declaran la prescripción de la acción, entre otras materias. Especial tratamiento se le dará a la renuncia de la prescripción, al cómputo de los plazos y la obligación de descarga de la deuda fiscal cuando se acoge una prescripción. Para ello, se analizarán algunas sentencias pronunciadas por la Excelentísima Corte Suprema que se han referido a estas materias.

CAPÍTULO PRIMERO

LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. La prescripción extintiva en general.

El artículo 2.492 del Código Civil señala que la prescripción, “es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haber ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.”

La citada norma, como se sabe, regula en forma conjunta los dos tipos de prescripción existentes: la prescripción adquisitiva y la extintiva, aunque se trata de figuras distintas: por un lado, la prescripción adquisitiva o usucapión, que es un modo de adquirir el dominio y otros derechos reales; por el otro, la prescripción extintiva o liberatoria, que es un modo de extinguir las obligaciones (aunque, tal cual se analizará más adelante, más que extinguir obligaciones, lo que extinguen son acciones). No obstante lo anterior, se conceptualizan y se regulan de manera conjunta ambas figuras jurídicas debido a diversas razones, entre otras, históricas, debido a que en esta parte se siguió el modelo del Código civil francés, cuya justificación radica en evitar repeticiones inútiles, puesto que ambos institutos tienen fundamentos y reglas comunes, como el transcurso del tiempo y el objetivo de otorgar estabilidad a las relaciones jurídicas.¹

Algunos autores, como don Arturo Alessandri Rodríguez², creen que nuestro Código Civil debería darles un tratamiento por separado; a la prescripción adquisitiva se le debería tratar en las normas del Libro II a propósito de los derechos reales y su adquisición, y a la extintiva en el Libro IV en aquella parte que norma los modos de extinguir las obligaciones. Así, tal tratadista ha señalado que “de ahí que el programa de la Escuela de Derecho sea más lógico que nuestro Código.”

¹ Domínguez Águila, Ramón, “La prescripción extintiva, doctrina y jurisprudencia”, pág. 30.

² Alessandri Rodríguez, Arturo. “Teoría de las Obligaciones”, pág. 473.

Así las cosas, si se prescinde de lo que respecta a la usucapión, la prescripción extintiva o liberatoria, se puede definir como “un modo de extinguir los derechos y acciones ajenos, por no haberlos ejercitado el acreedor o titular de ellos durante cierto lapso, concurriendo los demás requisitos legales.”³ Volveremos más adelante sobre este concepto, puesto que se han presentado algunas divergencias en cuanto a qué es lo que realmente se extingue: si los derechos y acciones o también las obligaciones.

1.1. Fundamentos y alcances.

Para algunos autores, como Abeliuk Manasevich⁴, “militan a favor de la prescripción razones de conveniencia, pues como ya advertimos, ella trae la estabilidad para las relaciones jurídicas; si no mediara la prescripción liberatoria, sería menester guardar o establecer las constancias de extinción de toda obligación por los siglos de los siglos, ya que en cualquier tiempo los herederos del deudor, y los herederos de los herederos, podrían verse expuestos a un cobro de la deuda, sin poder justificar la cancelación de ella que alegan.”

La doctrina se ha dividido entre quienes justifican la existencia de esta institución en razones subjetivas y otros en razones objetivas, y claro, existen aquéllos autores que enarbolan las teorías eclécticas de siempre. Los primeros señalan, según Domínguez Águila, que la prescripción extintiva se fundamenta en la renuncia tácita o abandono del derecho por parte de su titular. Subyace además una negligencia del acreedor que resulta así sancionada por la extinción de su derecho a cobrar la obligación. Ella supone siempre una inactividad, una omisión del titular del derecho que hace presumir el abandono o renuncia, porque los derechos se conceden para ser ejercitados.⁵

Por otro lado, es posible basar la prescripción en razones objetivas, tales como la seguridad jurídica, el orden económico y jurídico, la estabilidad en las relaciones jurídicas, la tranquilidad social y la consolidación de situaciones jurídicas, entre otros.

³ Abeliuk Manasevich, René, “Las Obligaciones”, pág. 1.403.

⁴ Abeliuk Manasevich, René, ob. cit., pág. 1404.

⁵ Domínguez Águila, Ramón, ob. cit., pág. 33.

Creo que es más acertado basar la existencia de esta figura en razones de carácter objetivo, puesto que, además, no siempre se podrá imputar negligencia al acreedor que no ha ejercitado sus acciones o derechos, ya que pudo haber estado imposibilitado de hacerlo oportunamente; al revés, pudo haber sido muy diligente al haber entablado la respectiva demanda, pero no se ha interrumpido el plazo de prescripción porque, por ejemplo, el receptor judicial olvidó notificar la demanda al deudor dentro de plazo. Por lo demás, el acreedor pudo haber sido negligente pero igualmente no pudo operar la prescripción por haber reconocido la deuda el deudor. Además, no podría fundamentarse en una pretendida renuncia o abandono de derechos, conductas que requieren una cierta voluntad o intención: de guisa que, el acreedor podría acreditar que no ha tenido la intención de renunciar o abandonar sus derechos, lo cual no es admitido en nuestro Derecho, atendido a que lo relevante es el hecho objetivo del transcurso del tiempo que gobierna a la prescripción extintiva y no la mera voluntad del acreedor.

1.2. Efectos de la prescripción extintiva ¿Qué se extingue?

¿La prescripción extingue el crédito y la correlativa obligación o sólo se extingue la acción de que goza el acreedor para cobrar su crédito?

Por ejemplo, el artículo 1.567 N°10 del Código Civil, señala que la prescripción extintiva es un “modo de extinguir las obligaciones”; el artículo 2.520 de tal texto legal, indica que “la prescripción que extingue las obligaciones...”. Sin embargo, el artículo 1.470 N°2 del mismo cuerpo normativo, ubica entre las obligaciones naturales a las “obligaciones civiles extinguidas por la prescripción.” Esta notoria contradicción dispositiva, se acentúa con lo preceptuado en el artículo 2.492 del Código de Bello, que señala que la prescripción: “es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haber ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.” Esta norma le otorga un efecto de extinción doble a la prescripción: dice que se extinguen las acciones pero también los derechos (si se extingue un derecho, entonces se extingue la correlativa obligación).

Aplicando las normas sobre interpretación del mismo Código Civil, se puede salvar esta aparente contradicción señalado que la prescripción liberatoria sólo extingue la acción del acreedor, es decir, la facultad de recurrir a los tribunales demandando la satisfacción de su crédito, pero no se extingue el crédito mismo y la consecuencial obligación del deudor, la cual, en todo caso, deja de ser obligación civil para convertirse en una obligación natural.

Este tema no es baladí, puesto que, si se considerara que la prescripción liberatoria extingue también la obligación del deudor, el pago que éste efectuare al acreedor después de que haya operado la prescripción, carecería de causa, lo cual le posibilitaría exigir la restitución o repetición de lo pagado. En cambio, si se estimare que la prescripción extintiva sólo enerva la acción del acreedor, el pago que el deudor efectuare al acreedor después de que haya operado la prescripción, tendría causa, no pudiendo pedir la restitución de lo pagado, aun cuando el acreedor no podría igualmente exigir el cumplimiento de la obligación, como lo es en toda obligación natural.

Esta discusión no es puramente teórica, ya que presenta consecuencias prácticas que no pueden ser pasadas por alto. Si se considera que la prescripción extingue sólo la acción del acreedor y no la obligación del deudor, queda subsistente el derecho del acreedor a excepcionarse (pues su crédito no se ha extinguido) si el deudor acciona ahora en su contra para obtener el pago de una obligación diversa a la primitiva en la que operó la prescripción extintiva. Puede suceder que el deudor de la primera obligación, que fue beneficiado por la prescripción, goce a su vez de un crédito en contra del primitivo acreedor –ahora deudor-. Pues bien, al estimarse que la primitiva obligación no se ha extinguido por la prescripción (y claro, se ha convertido a obligación natural), el primitivo acreedor podría oponer la excepción respectiva al primitivo deudor en este nuevo juicio. Si le cobra una suma determinada, podría oponerle ahora la excepción de compensación (por la suma que le adeuda bajo la fórmula de obligación natural). Aunque, esta excepción de compensación debería ser rechazada, no porque haya prescrito la acreencia que la sustenta, sino que para que proceda, el artículo 1.656 N°3 del Código Civil establece que “ambas obligaciones sean actualmente exigibles”, y sabemos que las obligaciones

naturales carecen del elemento exigibilidad. Este es el caso del contribuyente que, habiendo obtenido sentencia favorable en un juicio de prescripción en contra del Fisco por impuestos impagos, sea también acreedor del Fisco y demande en un juicio el pago de lo adeudado: el Fisco, en teoría, al subsistir como obligación natural la obligación de pago del impuesto declarada prescrita, ya no podría accionar, pero sí se podría excepcionar frente a aquella demanda, mediante la competente excepción de compensación, si no existiere el freno del artículo 1.656 N°3 del Código de Bello.

No obstante, en el caso de una acción de nulidad prescrita, perfectamente el derecho a pedir la nulidad de un acto o contrato puede transformarse y oponerse como excepción de nulidad, en el caso, por ejemplo, que se demande al primitivo acreedor el cumplimiento de un contrato que aquel estimaba nulo pero cuya acción prescribió. No existe regla que lo prohíba.

2. La prescripción extintiva en el Derecho Público en general.

En primer lugar, conviene dejar establecido que esta materia no ha tenido un tratamiento pacífico en nuestra doctrina y jurisprudencia nacionales. Muchas han sido las teorías que se han alzado acerca de la prescripción de las acciones en el Derecho Público. Y esto tiene su explicación en el hecho de que no existe una norma legal (como en el Derecho Privado) que zanje las disputas acerca de la prescriptibilidad de las acciones, y sobre el plazo que debe transcurrir para que opere esta institución, entre otras materias; aunque, claro está, existe doctrina y jurisprudencia que aplica las normas contenidas en el Código Civil al específico caso de la prescripción en este ámbito del Derecho Público.

Es así como, un sector de la doctrina chilena, en la que destaca el profesor Eduardo Soto Kloss, ha estimado que en la misma Constitución Política de 1980, en los arts. 6° y 7°, existe una nulidad de Derecho Público que no puede tener parangón en el derecho comparado y que significa que todos los actos dictados en contravención al ordenamiento jurídico son nulos. Que la nulidad es *ipso iure*, que la nulidad es insanable, y que la nulidad es imprescriptible. La doctrina en análisis, en síntesis, consiste en establecer que las transgresiones a lo dispuesto en aquella norma constitucional en los actos administrativos

originan la nulidad de Derecho Público ipso jure. Por consiguiente no es posible sanear el vicio (conversión y convalidación) ni puede invocarse la figura jurídica de la prescripción, y además tal nulidad -prácticamente declarada por el constituyente- importa que el acto carece enteramente de validez jurídica desde su origen sin admitir eficacia provisoria alguna. El acto, por lo tanto, se traduciría en un puro hecho. El Juez debe limitar su labor sólo a comprobar la existencia del vicio o a reconocer una situación ya producida y por lo tanto los efectos de la sentencia serán retroactivos. En resumen, concluye el profesor Soto Kloss, se trata de una "nulidad ipso jure, nulidad de Derecho Público porque el acto *de un órgano del Estado* ha sido realizado, emitido, dictado *contra constitutionem*, vulnerando, infringiendo, violando un precepto constitucional, lo que está expresamente prohibido y execrado por la Carta Fundamental, la cual ha impuesto esta nulidad ipso jure en virtud de una *rationne publicae utilitatis*".⁶

En cambio, otra parte de la doctrina nacional, en la cual se encuentra el profesor Pedro Pierry Arrau,⁷ ha destacado que la acción de nulidad de Derecho Público es prescriptible, por varias razones: en ninguna parte se ha señalado que no lo es, y en cambio en el Código Civil existen disposiciones plenamente aplicables al caso, pues son de general aplicación y que se dictaron cuando no existía reglamentación de Derecho Público.

Así las cosas, se debe tener presente el artículo 2.497 del Código Civil que dispone que: "Las reglas relativas a la prescripción se aplican igualmente a favor y en contra del Estado, de las iglesias, de las municipalidades, de los establecimientos y corporaciones nacionales, y de los individuos particulares que tienen la libre administración de lo suyo." Y como estas reglas establecen plazos de prescripción, caería la tesis de la imprescriptibilidad de la acción de nulidad de Derecho Público debido a la existencia de norma expresa.

⁶ Soto Kloss, Eduardo, "Derecho Administrativo. Bases Fundamentales, Tomo II. El Principio de Juridicidad", pág. 175.

⁷ Pierry Arrau, Pedro. "La Nulidad en el Derecho Administrativo", Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, pág 99.

La jurisprudencia ha aplicado ambas teorías, en diversos momentos, recogiendo buena parte de la argumentación de los autores, lo cual ha generado históricamente pronunciamientos contradictorios. Sin embargo, pareciera ser que finalmente la Corte Suprema, ha tomado una posición que acepta la teoría de la nulidad de Derecho Público no regida por el Derecho Privado, pero que, para otras acciones de contenido patrimonial (como la acción indemnizatoria), en las que el Fisco aparece en calidad de demandado, acepta que se apliquen las normas de la prescripción contenidas en el Código Civil.

Fue la sentencia dictada el 27 de noviembre del año 2000, por la Tercera Sala de la Corte Suprema, redactada por el abogado integrante Sr. Enrique Barros B. en la causa rol 852-2000, caratulada "Aedo Alarcón, Paulina Raquel con Fisco", la primera que presenta un enfoque sistemático y una solución global al problema de la prescripción de la nulidad de derecho público. En dicho fallo se establece que, por aplicación de los artículos 6 y 7 de la Constitución Política, los actos que se realicen extralimitándose de las potestades conferidas "carecen de valor jurídico, lo que puede ser declarado en cualquier momento por el tribunal competente"... "sin que en esta materia resulten aplicables las normas generales del derecho privado sobre prescripción de las acciones" (considerando 7); "Que, por el contrario, las acciones personales que tienen por objeto que quien dejó de poseer restituya el valor de la cosa y la indemnización de perjuicios también deducida por la actora, cuyo antecedente es la nulidad de derecho público referida en la consideración precedente y que son objeto de los capítulos de casación primero y último, son de evidente contenido patrimonial, pues se refieren a las restituciones y reparaciones de un valor económico que pretende obtener la actora en virtud de tal declaración de nulidad" (considerando 8). La sentencia posteriormente, en el considerando 11, aplica el artículo 2515 del código Civil a la acción restitutoria de una suma de dinero que sustituyó a la acción real para recuperar la posesión de la cosa, y el artículo 2332, a la acción indemnizatoria de reparación de perjuicios.

Señala, por último, que de los artículos 7 inciso final y 38 inciso segundo de la Constitución Política "no se sigue que las respectivas acciones patrimoniales no estén

sujetas, a falta de un estatuto legal especial, a las reglas de prescripción del derecho común" (considerando 9).⁸

En síntesis, en virtud de los artículos 6° y 7° de la Constitución Política de la República, la acción de nulidad de Derecho Público sería imprescriptible, pero las acciones de carácter patrimonial, que podrían incluso provenir de la declaración de nulidad del acto administrativo que lesiona derechos de particulares, sería prescriptible en atención a lo dispuesto en el artículo 2497 del Código Civil.

Sin embargo, existe una tercera teoría, que se origina de la sentencia dictada por la Excelentísima Corte Suprema en la causa "Droguett con Ejército de Chile", rol 5288-2010, que señala que la acción de nulidad de derecho público tiene como objeto pronunciar la nulidad del acto administrativo, y por consiguiente su extinción y cesación de sus efectos, por lo que el acto debe existir al momento de anularlo. En este caso, según el fallo, el acto cuya nulidad se demandaba, no existe, puesto que han transcurrido treinta años desde que el actor fue desvinculado del Ejército de Chile, por lo que la reincorporación resulta imposible en razón de haberse agotado definitivamente los efectos del acto.⁹

3. La prescripción extintiva en materia tributaria.

La prescripción liberatoria en materia tributaria se encuentra regulada, principalmente, en los artículos 200 y 201 del Código Tributario. Digo "principalmente", pues existen otras disposiciones que también norman esta figura jurídica, como el artículo 114 del mismo cuerpo normativo, que regula la prescripción de las acciones penales corporales. También en la Ley de Impuesto a la Renta existen normas especiales, como la

⁸ Pierry Arrau, Pedro, "Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema", Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado N°10.

⁹ Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema, causa rol 5288-2010, sentencia pronunciada el 4 de enero de 2013.

contenida en su artículo 103, y para qué decir en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

En esta parte, es necesario tener en cuenta la actual importancia de una norma que desde antes de la dictación del Código Tributario existía y que generaba dudas acerca de su aplicabilidad a la relación jurídica formada entre el Fisco y el contribuyente cuando existe deuda por impuestos impagos. Tal es la regla contenida en el inciso primero del artículo 2.521 del Código Civil, agregado por la Ley N° 10.271, de 2 de abril de 1952. Señala tal disposición que: “Prescriben en tres años las acciones a favor o en contra del Fisco y de las municipalidades provenientes de toda clase de impuestos.”

Esta Ley N° 10.271, que introdujo diversas modificaciones al Código Civil, y que le agregó la referida norma tributaria, tenía como fundamento en esta parte, igualar la situación del Fisco con los contribuyentes, situación que antes de esta ley, era notoriamente más favorable al Fisco en cuanto a los plazos de prescripción extintiva. A su respecto, don Arturo Alessandri Rodríguez, uno de los principales impulsores de esta Ley, señaló que “hasta la vigencia de la Ley N° 10.271, en materia de prescripción de impuestos regía en cierto modo la ‘ley del embudo’: lo ancho para el Fisco y lo angosto para los contribuyentes. Pocas eran las leyes tributarias que establecían plazos cortos de prescripción...Regía el derecho común. Consecuencialmente, las acciones del Fisco o de las Municipalidades provenientes de impuestos prescribían en diez o cinco años, según se tratara de acciones ordinarias o ejecutivas. En cambio, en virtud del art. 7° de la Ley N° 5.409 de 10 de febrero de 1934, los contribuyentes que hubieran pagado un impuesto en exceso o a quienes el Fisco se los cobrara en exceso, tenía el plazo de seis meses para reclamar la devolución de lo indebidamente pagado o del monto que el Fisco pretendía cobrarles... Hoy esta desigualdad ha terminado. A todos se les medirá con la misma vara.”¹⁰

Reconociendo las bondades y el espíritu de la Ley N° 10.271 que agrega esa norma de trato igualitario en cuanto al plazo de la prescripción extintiva, con la aparición de las

¹⁰ Alessandri Rodríguez, Arturo. “Reformas introducidas al Código Civil y a otras leyes por la ley 10.271”, N°150.

normas especiales de prescripción del Código Tributario ha quedado derogado, a lo menos parcialmente, en virtud del principio de especialidad, ese inciso primero del artículo 2.521 del Código Civil. No obstante ello, se podría argumentar que es aplicable esta norma a los casos en que la ley no establezca un plazo especial para la prescripción de algunas acciones que el Fisco o las Municipalidades, o el mismo contribuyente deba ejercer en materia tributaria. ¿Sería el caso de la acción de repetición por el pago de lo no debido de que goza el contribuyente cuando ha pagado en exceso una cantidad de dinero a título de impuestos?: creo que tampoco se aplica a tal caso en principio, atendido lo dispuesto en el N° 2 del artículo 126 del Código Tributario. Tal regla enseña que: “No constituirán reclamo las peticiones de devolución de impuestos, cuyo fundamento sea:... 2°. Obtener la restitución de sumas pagadas doblemente, en exceso o indebidamente a título de impuestos, reajustes, intereses y multas”. El inciso cuarto del mismo artículo, indica que: “Las peticiones a que se refieren los números precedentes deberán presentarse dentro del plazo de tres años contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento.”

Como se puede apreciar, esta norma tributaria más que establecer un plazo de prescripción, fija un plazo de caducidad para el contribuyente. De cualquiera manera, lo que hace es establecer un procedimiento y plazo especial para solicitar, administrativamente, la devolución de lo indebidamente pagado a título de impuestos, reajustes, intereses y multas.

No obstante y como una excepción a lo señalado, es posible sostener que, si el Fisco se niega a devolver lo indebidamente pagado, queda a salvo el derecho del contribuyente que se siente afectado por el rechazo administrativo a su solicitud de devolución, para accionar de repetición ante los tribunales ordinarios –siempre que lo haga dentro del plazo de 3 años contemplado en el inciso primero del artículo 2.521 del Código Civil- e incluso para accionar de Protección ante la competente Corte de Apelaciones si estima vulnerada su garantía constitucional de derecho de propiedad sobre las sumas retenidas. En esta especial situación, creemos que esta norma del Código de Bello no ha sido derogada por la norma del N° 2 del artículo 126 del Código Tributario.

Pues bien, despejada la duda acerca de la aplicabilidad del artículo 2.521 del Código Civil a la prescripción extintiva en materia tributaria, es tiempo de hacerse cargo de los artículos que gobiernan esta materia, como lo son los artículos 200 y 201, ambos del Código Tributario.

Estatuye el artículo 200 del Código Tributario que: “El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo.

Las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción.”

A su vez, el artículo 201 del Código Tributario, indica que: “En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

1°.- Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.

2°.- Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.

3°.- Desde que intervenga requerimiento judicial.

En el caso del número 1°, a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo del artículo 2.515 del Código Civil. En el caso del número 2°, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el conocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.

Decretada la suspensión del cobro judicial a que se refiere el artículo 147, no procederá el abandono de la instancia en el juicio ejecutivo correspondiente mientras subsista aquélla.

Los plazos establecidos en el presente artículo y en el que antecede se suspenderán durante el período en que el Servicio esté impedido, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 24, de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria.”

3.1. ¿Prescripción o caducidad?

Antes de entrar al estudio de esas materias, es menester dejar establecido que, no obstante la denominación de “prescripción” que se le ha dado a la prescripción de la acción de fiscalización, no es pacífico el debate al respecto. Algunos¹¹ creen que sólo la acción de cobro puede prescribir y no la de fiscalización, calificando al plazo del artículo 200 del Código Tributario como un mero plazo de caducidad.

La caducidad, se ha entendido como “la extinción ipso jure de la facultad de ejercer un derecho o celebrar un acto, por no haberse ejercido o realizado dentro de un plazo de

¹¹ Massone Parodi, Pedro. “Principios de Derecho Tributario”, págs. 259-260.

carácter fatal que la ley establece.”¹². Bajo este concepto, no sería del todo errado calificar a la “prescripción” de la acción fiscalizadora como un caso de “caducidad”, habida cuenta de que la prescripción admite interrupción, pero no así la caducidad; y en nuestro Derecho Tributario no se ha permitido la interrupción del plazo de la prescripción de la acción fiscalizadora, puesto que, según el texto expreso del artículo 201 del Código del ramo, sólo se interrumpe la acción de cobro.

Sin embargo existen dos argumentos de peso para estimar que, el plazo del artículo 200 del Código de Tributario es un plazo de prescripción y no de caducidad: el Título VI del Libro III de ese cuerpo legal (que incluye el referido artículo 200) se denomina “De la prescripción”; y además que la caducidad no admite la suspensión, como sí lo admite la prescripción, lo cual se encuentra expresamente regulado en el caso de la acción fiscalizadora en el artículo 201, en la que, al igual que la acción de cobro, se entienden suspendidos los respectivos plazos de prescripción durante el lapso en que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra impedido de girar impuestos cuando existe reclamación tributaria.

Por lo tanto, concluyo que el plazo establecido en el artículo 200 del Código de Tributario es un plazo de prescripción y no de caducidad.

3.2. La prescripción extintiva de la acción de la fiscalización.

3.2.1. Plazo ordinario de prescripción.

El inciso primero del artículo 200 del Código Tributario, establece como la regla general el plazo de 3 años, que se cuenta desde la expiración del término legal en que debió efectuarse el pago del impuesto. Se le conoce a este plazo como el “plazo o término ordinario” de prescripción tributaria.

El plazo de prescripción (ya sea este ordinario, ya sea el extraordinario que se analizará más adelante), se cuenta, dice la norma del inciso primero del artículo 200 del

¹² Alessandri Rodríguez, Arturo. “Teoría de las Obligaciones”, pág. 457.

Código Tributario, “desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto”, lo cual es otra demostración más del principio general que rige en materias de prescripción extintiva, que enseña que los plazos se computan desde que la obligación de que se trata, se haya hecho exigible, principio que es recogido también en el inciso segundo del artículo 2.514 del Código Civil, norma la cual preceptúa que “se cuenta este tiempo desde que la obligación se haya hecho exigible”. Por tanto, mientras no sea exigible la obligación, no corre plazo alguno de prescripción.

Tal cual indica un autor¹³, “el fundamento del artículo 2514 es claro. La prescripción supone inactividad de las partes, pero así como al acreedor no le es posible cobrar su crédito mientras la obligación no se haga exigible, tampoco puede la prescripción correr en su contra mientras él no pueda demandarla. Si la obligación no es exigible, mal podría decirse que hay inactividad suya, que es la base de la prescripción, según el brocardo *actioni non datur non praescribuntur*, desde que siendo la prescripción inseparable de la acción, es sólo cuando ésta pueda deducirse que tiene sentido el inicio del tiempo liberatorio”.

Así las cosas, para saber con precisión desde cuándo corre este plazo, es menester saber el plazo legal en que debe efectuarse el pago de los impuestos. Para ello, es necesario distinguir el tipo de impuesto de que se trata:

3.2.1.1. Si se trata del Impuesto a la Renta, es preciso recurrir al inciso primero del artículo 69 del Decreto Ley N° 824, Ley sobre Impuesto a la Renta, que estatuye que: “Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, según proceda, salvo las siguientes excepciones:...” Por tanto, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora de este impuesto, comenzará a correr desde la medianoche del 30 de abril respectivo.

¹³ Domínguez Águila, Ramón, ob. citada, pág.171.

3.2.1.2. Si se trata del Impuesto a las Ventas y Servicios, se debe tener presente lo dispuesto en el inciso primero del artículo 64 del Decreto Ley N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que señala que: “Los contribuyentes afectos a la presente ley deberán pagar en la Tesorería Comunal respectiva, o en las Oficinas Bancarias autorizadas por el Servicio de Tesorerías, hasta el día 12 de cada mes, los impuestos devengados en el mes anterior, con excepción del impuesto establecido en el artículo 49°, el que se regirá por las normas de ese precepto.” Entonces, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora de este impuesto, comenzará a correr desde la medianoche del día 12 del mes respectivo.

3.2.1.3. En el caso del Impuesto Territorial, es menester acudir al artículo 22 de la Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial, que indica que: “El impuesto territorial anual será pagado en cada año en cuatro cuotas en los meses de abril, junio, septiembre y noviembre, a menos que el Presidente de la República fije otras fechas con arreglo a la facultad que le confiere el artículo 36° del Código Tributario. Sin embargo, el contribuyente podrá pagar durante el mes de abril, los impuestos correspondientes a todo el año.”

En este caso, cada cuota vence, independientemente de la otra, aun cuando se trata de un impuesto anual. Por ello, a la medianoche del último día de abril, de junio, de septiembre y de noviembre, comienza a correr la prescripción de la acción fiscalizadora para la cuota respectiva.

Es necesario detenerse en un aspecto del cómputo del plazo que, a primera vista, podría generar dudas. El inciso primero del artículo 48 del Código Civil prescribe que: “Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Presidente de la República, de los tribunales o juzgados, se entenderán que han de ser completos; y correrán además hasta la medianoche del último día del plazo”. En consecuencia, tal cual se señaló en cada impuesto concreto, el plazo de pago vence a la medianoche del día respectivo, comenzando a correr en ese instante, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora.

Como se aprecia, la ley en comento no establece distingo alguno entre día hábil o inhábil, o día feriado o no. Por ende, el plazo vence a la medianoche del día respectivo, no importando si aquel día es hábil, inhábil, feriado, festivo o no.

Sin embargo, existe una norma que podría, aparentemente, generar vacilaciones al respecto. Esta norma es la estatuida en el inciso tercero del artículo 36 del Código Tributario, que indica que: “Cuando el plazo de declaración y pago de un impuesto venza en día feriado, en día sábado o el día 31 de diciembre, éste se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente. Esta prórroga no se considerará para los efectos de determinar los reajustes que procedan, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 53.”

No obstante, no existe contradicción alguna con la norma del inciso primero del artículo 48 del Código Civil, puesto que esta norma tributaria sólo se refiere a la prórroga del plazo para declarar un impuesto y no se refiere a la prórroga del plazo de prescripción. Por ello, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora, principiará a correr desde la medianoche del día en que debió pagarse el impuesto, no importando si ese día es hábil o no lo es.

3.2.2. Plazo extraordinario de prescripción.

El plazo ordinario de prescripción recién analizado, tiene una relevante excepción, contemplada en el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario. Dispone tal norma que: “El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.”

De tal manera, para que opere este plazo excepcional de prescripción de la acción de fiscalización, se requiere que concurran los siguientes requisitos:

3.2.2.1. Debe tratarse de impuestos sujetos de declaración: Son aquellos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente o responsable del impuesto, tal cual lo expresa el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario. La declaración de los impuestos se regula en los artículos 29 al 36 bis de tal texto legal.

Son impuestos sujetos a declaración, por ejemplo, los impuestos de la Ley de Impuesto a la Renta y el IVA. No lo es el impuesto territorial de la Ley 17.235, por lo que éste siempre tendrá como plazo de prescripción, el ordinario de 3 años.

3.2.2.2. Que la declaración no se hubiere presentado o la presentada sea maliciosamente falsa: A este respecto, se presentan dos situaciones, a saber:

a. Que la declaración no se hubiere presentado: Para especificar este caso, es menester observar lo normado por el Servicio de Impuestos Internos, organismo el cual, a través de la Circular N° 73, del año 2001, indica que: “una declaración, para que pueda considerarse como tal, debe contener los datos propios de la obligación que se pretende cumplir al presentar el formulario que la contiene; de este modo, no constituye “declaración de impuestos” la presentación del formulario conteniendo sólo los datos de individualización del contribuyente. Sin embargo, sí debe considerarse como tal si el formulario, además de los antecedentes personales del declarante, consigna la expresión “sin movimiento” u otra análoga”¹⁴. Al respecto, doña María Álvarez de Andrade, señala que “En consecuencia, si no se presenta el formulario de declaración, o bien, si se presenta uno que sólo consigne los datos de individualización del contribuyente, sin lugar a dudas el plazo de prescripción aplicable será el de 6 años.”¹⁵

b. Que la declaración sea maliciosamente falsa: Malicia es sinónimo de dolo. El inciso final del artículo 44 del Código Civil, conceptualiza el dolo señalando que: “consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.” Aplicando dicho concepto al campo tributario, es posible señalar que una declaración maliciosamente falsa,

¹⁴ Circular Normativa N° 7, de 2001, número 3.7.

¹⁵ Álvarez de Andrade, María. “La prescripción extintiva extraordinaria en el Código Tributario”.
pág. 12.

es aquella presentada “con la intención positiva de defraudar al Fisco, privándolo de los ingresos que legítimamente le pertenecen de acuerdo a la ley.”¹⁶

Para que opere este especial plazo de prescripción, se debe acreditar que la declaración es maliciosamente falsa, puesto que toda declaración se debe presumir verdadera mientras no se pruebe lo contrario, de acuerdo al principio general que rige nuestro Ordenamiento Jurídico de la presunción de la buena fe.

Por lo demás, así se ha regulado por el propio Servicio de Impuestos Internos en su Circular N° 73 de 2001, que indica que: “Lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio, toda vez que atendidos los conceptos empleados por el legislador, en principio, debe presumirse que los antecedentes contenidos en una declaración que no se ajusten a la verdad se han debido a un error involuntario del contribuyente, a su descuido o aún, a su negligencia, mas no su mala fe.”¹⁷

Cabe tener presente que el dolo exigido por la ley no es de carácter penal, sino civil-tributario, es decir, no se trata del elemento subjetivo de un tipo penal (que por lo demás no existe en este artículo 200 del Código Tributario), sino del conocimiento de estar presentando una declaración falsa para obtener una ventaja patrimonial que resulta de tal declaración, pues ésta le permitirá al declarante no pagar la correspondiente cantidad de dinero a título de impuesto, que de no mediar tal falsa declaración hubiese pagado, afectando de tal guisa al Fisco, que dejará de percibir dicho importe.

Nuestra jurisprudencia ha estimado que esta malicia no es de carácter penal, sino de orden tributario [...] la expresión ‘maliciosamente falsa’ no implica ni requiere que haya una declaración judicial previa, sino que ella ha de buscarse en los propios antecedentes que presente el proceso respectivo...”, porque “... al entenderlo de otro modo, se llegaría al extremo de que sólo podrían formularse liquidaciones, una vez que hubiere un juicio penal totalmente terminado y afinado y con una condena corporal impuesta”.¹⁸

¹⁶ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime. “La prescripción en materia tributaria”. pág. 25.

¹⁷ Circular Normativa N° 7, de 2001, número 3.8.

¹⁸ González Orrico, Jaime. “Juicio ejecutivo tributario”, pág. 199.

El Servicio de Impuestos Internos, ha instruido que: “determinar si se ha presentado o no la declaración y si ésta es o no maliciosamente falsa, es una cuestión de hecho que deberá resolver el funcionario que dicte sentencia de primera instancia, siempre que el contribuyente hubiere reclamado de la liquidación o giro del Impuesto. En todo caso, los fiscalizadores deberán fundar adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración.”¹⁹

3.2.3. Aumento de los plazos de prescripción.

El plazo de prescripción, ya sea el ordinario, ya sea el extraordinario, se aumenta en los casos siguientes:

3.2.3.1. Citación al contribuyente, de conformidad al artículo 63 del Código Tributario u otras disposiciones que establezcan este trámite para determinar o reliquidar un impuesto.

La citación es un medio directo de fiscalización con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos y consiste en una comunicación por medio de la cual el Servicio solicita al contribuyente que presente, confirme, aclare, modifique o rectifique su declaración objeto de la revisión.

El efecto de aumentar los plazos de prescripción que implica la citación, se encuentra recogido en el inciso cuarto del artículo 200 del Código Tributario, pero también en el inciso final del artículo 63 del mismo cuerpo normativo.

Dispone la primera norma aludida que: “Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para

¹⁹ Circular Normativa N° 7, de 2001, número 3.6.

determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación.”

A su vez, el inciso final del artículo 63 del Código fiscal, previene que: “La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.”

Teniendo en consideración estas dos normas legales y lo establecido al respecto en el número 4.1 de la Circular N° 73 de 2001, se concluye que, para que opere este aumento de plazo de prescripción, se deben reunir los siguientes requisitos:

a. El contribuyente debe ser citado por el Servicio de Impuestos Internos: La citación debe notificarse válidamente al contribuyente. En la mencionada Circular se ha establecido que: “Como es obvio, para que las citaciones, liquidaciones, reliquidaciones y giros de impuestos surtan algún efecto, deben ser notificadas al contribuyente. La notificación debe hacerse, de acuerdo con la regla general: por carta certificada. Sin embargo es de toda conveniencia que la notificación se efectúe personalmente o por cédula en aquellos casos en que debido a las particularidades de la notificación por carta certificada, se estime que dicha actuación no logrará completarse válidamente dentro del plazo de prescripción”. Es necesario señalar, para entender esta instrucción que, según lo establece el inciso quinto del artículo 11 del Código Tributario, en los casos de notificación por carta certificada, los plazos comienzan a correr tres días después del envío de la carta que corresponda.

b. Que se indique al contribuyente, con la mayor precisión y exactitud posible, las operaciones que se intentan aclarar.

c. Que la liquidación, reliquidación o giro de los impuestos que graven a las operaciones detalladas en la "citación" se notifique antes de que transcurra el plazo de tres o seis años, según corresponda, más el aumento de tres meses y la prórroga del plazo de la citación, en su caso.

3.2.3.2. Prórroga del plazo para contestar la citación.

El Servicio de Impuestos Internos, puede ampliar el plazo para dar respuesta a la citación, hasta por una sola vez y hasta por un mes. En consecuencia, si se otorga esta prórroga, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora se aumentará en los tres meses señalados cuando hay citación, más el número de días corridos o el mes en que se haya ampliado el plazo para contestar la mencionada citación.

Se ha dispuesto en la misma Circular N° 73 de 2001, que: “sólo podrá accederse a la solicitud de prórroga cuando el contribuyente la plantee por escrito, con antelación a la fecha de vencimiento del plazo legal de 1 mes y sólo en los casos en que el contribuyente se encuentre en una situación de imposibilidad absoluta de cumplir con el requerimiento en el plazo primitivo.

De accederse a la solicitud, la prórroga no deberá exceder del número de días estrictamente necesario para superar la imposibilidad demostrada por el contribuyente. En ningún caso la prórroga podrá ser superior a un mes contado desde las 0 horas del día inmediatamente siguiente al del vencimiento del plazo primitivo.

El plazo de la prórroga podrá ser expresado en términos de 1 mes o de días, caso este último, en el que deberá expresarse como una cantidad de días corridos.

Tanto el otorgamiento de la prórroga como su denegación o la concesión de la misma por un plazo menor que el solicitado por el contribuyente, deberá comunicarse a éste por una resolución simple, la cual le debe ser notificada en forma legal.”²⁰

3.2.3.3. Devolución de la carta certificada.

Ordena la referida Circular que: “el inciso cuarto del artículo 11° del Código Tributario establece que si el funcionario de Correos no encontrare en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o si éstos se negaren a recibir la carta certificada o a firmar el recibo, o no retiraren la remitida al domicilio postal que el contribuyente haya

²⁰ Circular Normativa N° 7, de 2001, número 4.2.1.

fijado en el plazo de 15 días contados desde el envío de la carta, se dejará constancia del hecho en el sobre, bajo la firma del funcionario y la del Jefe de la Oficina de Correos correspondiente y se devolverá al Servicio.

En los casos señalados los plazos de prescripción del artículo 200° del Código Tributario se aumentan o renuevan, según la circunstancia, en tres meses.

De este modo, las circunstancias que pueden motivar la devolución de la carta certificada y que justifican el aumento o renovación de los plazos de prescripción del artículo 200° del Código Tributario son:

i) Que el funcionario de Correos encargado de entregar la carta no encontrare en el domicilio respectivo a la persona a notificar o a otra persona adulta a quien hacer entrega de la carta.

ii) Que la persona a notificar o la otra persona adulta, según el caso, se negare a recibir la carta certificada.

iii) Que la persona a notificar o la otra persona adulta, según el caso, se negare a firmar el recibo correspondiente, caso en que el funcionario de correos obviamente no entregará la carta.

iv) Que habiéndose depositado la carta certificada en la casilla, apartado postal u oficina de Correos indicados por el contribuyente, según el caso, ésta no haya sido retirada por el interesado o por otra persona con poder suficiente en el plazo de 15 días hábiles contados desde la fecha de su envío.

Las situaciones que pueden producirse con la devolución de la carta certificada son varias y deben ser tratadas en forma separada (Ver otras instrucciones sobre la materia en Circular 48, de 1997):

- a. Notificación de la citación: Si la carta certificada con la que se pretendió notificar la "citación" es devuelta y su recepción por el Servicio se efectúa dentro del plazo de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, el aumento de tres meses que sufre dicho

plazo se computará a continuación del término de los 3 ó 6 años que están corriendo.

Si por el contrario, la devolución de la carta certificada por parte del Servicio de Correos, es recibida en las oficinas del Servicio después de cumplidos los plazos de 3 ó 6 años, según el caso, el plazo para notificar válidamente la citación se renueva por tres meses, los que se cuentan desde la fecha de recepción de la carta devuelta.

Ahora bien, una vez recibida la carta devuelta, de inmediato deberán tomarse las medidas necesarias para la notificación de la citación en forma personal o por cédula, y sólo una vez practicada ésta, se producirá el aumento de 3 meses del plazo de prescripción a que se refiere el inciso cuarto del artículo 200° del Código Tributario, el cual se computará a continuación del primer aumento o renovación de 3 meses, que produce la devolución de la carta.

El aumento de la prescripción que produce la prórroga del plazo para contestar la citación a que se refiere el párrafo final del inciso cuarto del artículo 200°, se computará a continuación del aumento de 3 meses que produce la citación.

- b. Liquidación precedida de citación: Si la devolución de la carta certificada que notifica la liquidación, es recibida en el Servicio antes de la fecha de vencimiento del plazo de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, más el plazo adicional que produce la citación y su eventual prórroga; el nuevo aumento de 3 meses que produce la devolución se contará a continuación del aumento que provoca la citación y su prórroga, en su caso.

Si la devolución de la carta certificada se recibe vencidos los aumentos producidos por la citación y prórroga, en su caso, el plazo de prescripción se renueva por 3 meses, a contar de la recepción de la carta devuelta por parte de la administración tributaria.

- c. Giro: Si la carta devuelta que contiene la notificación de un giro, es recibida dentro del plazo de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, se produce el aumento de la prescripción por 3 meses, contados desde el vencimiento del primitivo plazo de prescripción.

Si por el contrario, la carta devuelta es recibida después de transcurridos los plazos de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, el plazo para notificar válidamente el giro se renueva por 3 meses, contados desde la fecha de recepción de la carta devuelta en las oficinas del Servicio.

En todos los casos planteados en los literales anteriores, se acreditará la recepción en las oficinas del Servicio, de la carta devuelta, con el atestado de un funcionario que tenga la calidad de Ministro de Fe, quien deberá dejar constancia, en el mismo sobre, de la fecha en que la carta ha sido devuelta por el Servicio de Correos. Dicho sobre deberá agregarse a los antecedentes del caso respectivo”²¹.

²¹ Circular N° 73 de 2001 del Servicio de Impuestos Internos, número 4.3.

CAPÍTULO SEGUNDO
LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA DE LA ACCIÓN DE COBRO EN
GENERAL

1. La prescripción extintiva de la acción de cobro de obligaciones tributarias.

La prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias, es aquel modo de extinguir la acción o facultad que tiene el Fisco para cobrar los impuestos y otros créditos que corren a su favor, por no haberse ejercido dicha acción durante un cierto tiempo y no haberse reconocido la existencia de la deuda por parte del deudor durante ese tiempo.

Esta acción de cobro, la ejerce el Fisco a través del Servicio de Tesorerías o Tesorería General de la República, órgano que a su vez ejerce tal acción mediante sus Tesorerías Regionales y Provinciales respectivas. Esta función ha sido entregada a la Tesorería General de la República, por el artículo 2° del Decreto con Fuerza de Ley N° 1, de 1994, del Ministerio de Hacienda, que contiene el Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías.

El procedimiento en cuya virtud el Servicio de Tesorerías ejerce esta acción de cobro, se encuentra establecido en el Título V del Libro III del Código Tributario, denominado “Del cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero.”

Este procedimiento se divide en dos etapas:

a.- La etapa administrativo, o también llamado “procedimiento de la primera etapa de cobro”, que se verifica ante el Tesorero Regional o Provincial respectivo, en su calidad de Juez Sustanciador, que se inicia con la dictación de una providencia por parte de este funcionario, denominada “mandamiento de ejecución y embargo”, estampada en la propia nómina de deudores morosos, que hará de auto cabeza del proceso.

En esta etapa del proceso de cobro, se verifica el requerimiento de pago, se traba embargo sobre los bienes de propiedad del deudor moroso, se le puede apercibir para que presente una declaración jurada de bienes (inciso final del artículo 171 del Código Tributario) y se le apercibe, cuando se trate de impuestos de retención o recargo, para que los entere dentro de quinto día (artículo 96, en relación a los artículos 93, 94 y 97 N° 11, todos del Código Tributario). Dentro de los plazos de oposición (que se analizarán en el Capítulo Tercero), el deudor moroso puede oponer ciertas y determinadas excepciones (entre ellas, la de prescripción), las cuales serán resueltas por el funcionario de la Tesorería General de la República constituido como Juez Sustanciador o por el Abogado Provincial respectivo, según el caso.

Por tanto, es en esta etapa del procedimiento, en el cual se discute la procedencia o no de la acción de cobro, la corrección del procedimiento, la legalidad de las notificaciones, requerimientos, apercibimientos y embargos, la sustitución, aumento, disminución y alzamientos de los embargos trabados, entre otras materias.

b.- La etapa propiamente judicial o “procedimiento de segunda etapa de cobro”, se lleva a cabo ante el juez de letras respectivo, con competencia en lo civil. Esta etapa sólo tiene por objeto, llevar a cabo el procedimiento de apremio en contra del deudor moroso, por lo que se inicia con la petición del Servicio de Tesorerías dirigida al juez ordinario para que éste autorice el retiro de los bienes muebles embargados en la primera etapa de cobro y su posterior realización, o, si se trata de bienes raíces, se autorice el remate de los mismos. En esta etapa no existe una discusión de fondo sobre la procedencia de la cobranza.

Es necesario dejar claramente establecido lo siguiente: si bien el Título V del Libro III del Código Tributario, se denomina “Del cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero”, a través de tal procedimiento no sólo se cobran ejecutivamente las obligaciones tributarias (impuestos, reajustes, intereses y multas que acceden a tales impuestos), sino que también, todo otro crédito que corra a favor del Fisco (que no tenga fijada una tramitación en un procedimiento especial), atendido lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto Ley N°

1263 de 1975, Ley sobre Administración Financiera del Estado, que señala que: “El Servicio de Tesorerías tendrá a su cargo la cobranza judicial o administrativa con sus respectivos reajustes, intereses y sanciones de los impuestos, patentes, multas y créditos del Sector Público, salvo aquellos que constituyan ingresos propios de los respectivos Servicios.

Para tal efecto, aplicará, cualquiera que sea la naturaleza del crédito, los procedimientos administrativos y judiciales establecidos por el Código Tributario para el cobro de los impuestos morosos.”

Se trata, por ejemplo, del cobro de las multas giradas por la Dirección del Trabajo o por la Superintendencia de Electricidad, Combustibles y Gas, cuyo cobro se persigue mediante las mismas reglas contenidas en los artículos 168 y siguientes del Código del Trabajo.

2. Requisitos de procedencia.

Uno de los requisitos de procedencia de la prescripción extintiva exigidos en la ley civil es que la acción sea prescriptible. Resulta ser abrumadoramente mayoritaria la doctrina que indica que la acción de cobro de obligaciones tributarias es prescriptible. Sin embargo, y tal cual veremos en el Capítulo III a propósito de la interrupción civil de esta prescripción, existe un caso en que para algunos exista una aparente “imprescriptibilidad” de la acción de cobro aludida. Por ahora, se examinarán los otros dos requisitos que tradicionalmente se exigen para que tenga lugar la prescripción.

2.1. Transcurso de un plazo determinado.

La regla se contiene en el inciso primero del artículo 201 del Código Tributario, que señala que: “En los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.”

Es decir, este plazo de prescripción de la acción de cobro corre de manera paralela al plazo de prescripción de la acción fiscalizadora, de guisa que la regla general será de tres años desde la fecha en que debió pagarse el impuesto; será de 6 años desde esa misma fecha, cuando se trate de impuestos sujetos a declaración (y por tanto se excluye el impuesto territorial, cuyo plazo de prescripción siempre será de 3 años) y dicha declaración o no se haya presentado o lo que se presentó sea maliciosamente falsa. En ambos casos, dichos plazos pueden aumentarse, cuando se ha citado al contribuyente para determinar o reliquidar un impuesto (aumento de 3 meses), cuando se ha prorrogado el plazo para contestar la referida citación (aumento de hasta 1 mes) y cuando se ha aumentado o renovado del plazo de prescripción por la devolución de la carta certificada.

Esta norma, resulta ser un corolario de la norma común tratada a propósito de la prescripción extintiva en general: los plazos de la prescripción, comienzan a correr desde que la obligación resulte ser exigible, no antes ni tampoco después. En el caso de una obligación tributaria, la exigibilidad comienza cuando ha vencido el plazo para pagar el impuesto. Salvo que en la ley se fijase una modalidad del acto, como un plazo, condición o modo, lo cual no existe en la ley general tributaria, el plazo de la prescripción de la acción de cobro principia en tal momento, no después, como algunos han sostenido.

Incluso es más, en la práctica se ha llegado al extremo de sostener, por algunos, que dicho plazo comienza con la notificación de una liquidación o de un giro por parte del Servicio de Impuestos Internos, lo cual repugna a nuestro ordenamiento jurídico, atendida la norma expresa del inciso primero del artículo 201 del Código Tributario, y especialmente atendida la norma contenida en el inciso segundo, N° 2 de ese mismo artículo, que señala que el plazo de prescripción *se interrumpe desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación*. Resulta que, si un acto procesal como la notificación de una liquidación o de un giro interrumpe el plazo de prescripción, malamente puede transformarse en el momento inicial de dicho plazo: si un acto interrumpe un plazo es porque ese plazo ya ha comenzado a correr en un tiempo anterior; de lo contrario llegaríamos al absurdo de entender que un plazo nació interrumpido.

Aún más, hasta el mismo Servicio de Impuestos Internos ha reconocido la tesis que planteo, en la propia Circular N° 73 de 2001, que sobre este punto, señala lo siguiente: “El plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco corre paralelo y al mismo tiempo que el plazo de prescripción de la facultad del Servicio para liquidar y girar los impuestos. Tiene también la misma extensión, vale decir, tres o seis años, según el caso, más los aumentos correspondientes que hubieren afectado a los plazos referidos en el artículo 200° del Código.”²²

Basados en aquella errada forma de computar el plazo de esta prescripción, algunos han señalado que la prescripción de la acción de fiscalización se debe oponer sólo en los juicios de reclamación deducidos ante el tribunal tributario, no pudiendo acogerla el Servicio de Tesorerías, puesto que este último órgano sólo puede conocer de la prescripción de la acción de cobro, ya que el plazo de inicio de la prescripción de esta acción comenzó, precisamente al momento de la actuación final del Servicio de Impuestos Internos (notificación de una liquidación o de un giro), por lo que ya se había agotado la tramitación de la acción fiscalizadora en ese momento.

Al respecto, cabe mencionar algunos de los fundamentos de dicha doctrina, elevada por la Tesorería Regional de Concepción, a propósito del recurso de casación en el fondo intentado en los autos rol 855-2009, caratulados “Servicio de Tesorerías con Marzullo García Claudia”, doctrina que se enuncia en el considerando primero de la sentencia que falla tal recurso, y que, en síntesis, argumenta que una vez emitido el giro por el Servicio de Impuestos Internos, y se ha notificado al contribuyente, él pudo alegar la prescripción dentro del procedimiento general de reclamaciones y al no hacerlo precluyó su derecho respecto de la acción de fiscalización. Por otra parte, expresa que tal notificación tuvo la virtud de interrumpir cualquier plazo de prescripción que estuviese corriendo, iniciándose uno nuevo de tres años. Sostiene que la acción de cobro del Servicio de Tesorerías sólo puede ejercerse desde el momento en que la obligación tributaria se hace exigible, evento que acontece con el accertamiento efectuado por el propio contribuyente, el Servicio fiscalizador o por un Juez.

²² Circular N° 73 de 2001, número 5.1.

Nuestra jurisprudencia ha sido enfática al respecto, sosteniendo todo lo contrario a esta doctrina y que refuerza lo que venimos sosteniendo. Al respecto, la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema, que, rechazando el mencionado recurso de casación, razonó que el artículo 177 del Código Tributario autoriza al ejecutado para oponer la excepción de prescripción, sin distinguir entre la prescripción de la acción fiscalizadora y la prescripción de la acción ejecutiva, como lo pretendía el recurrente, por lo que si el legislador no distingue no es lícito al intérprete distinguir, razón por la que debe concluirse que la prescripción allí contenida puede alegarse tanto en el juicio de reclamación como en el procedimiento ejecutivo de cobro. Además, argumenta que el plazo para computar la prescripción se cuenta desde la data en que debió efectuarse el pago del impuesto correspondiente.

Lo mismo ha resuelto la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema conociendo de recursos de casación en el fondo, como en los autos rol 3.693-2.005 y 2.293-2.011, por lo que se trata de una jurisprudencia ya asentada y no discutida en nuestro más Alto Tribunal.

2.2. Inactividad del Fisco y del deudor moroso.

Es requisito indispensable para que opere la prescripción de la acción de cobro, el silencio tanto del Fisco como del deudor moroso, es decir, que ambos dejen transcurrir un tiempo sin que efectúen actividad jurídica alguna. El Fisco, durante ese tiempo, no debe haber ejercido la acción de cobro y el deudor moroso no debe haber ejecutado algún acto que signifique reconocer la existencia del derecho fiscal.

Cuando hay, en cambio actividad de una o ambas partes de esta relación jurídico-tributaria, se está frente al fenómeno de la interrupción de la prescripción.

3. La interrupción de la prescripción de la acción de cobro.

Según la Real Academia Española, “interrumpir” significa cortar la continuidad de una cosa en el lugar o en el tiempo.”²³

En el campo del Derecho, se puede definir a la interrupción de la prescripción como la paralización del curso de ella, debido a la ocurrencia de un hecho o acto, perdiéndose todo el tiempo transcurrido hasta ese momento. Una vez que cesa ese hecho o acto, vuelve a correr un nuevo plazo, pero sin computar el plazo ya perdido. Para Domínguez Águila, es “el efecto de ciertos actos del acreedor (exigir el cobro de la deuda) o del deudor (reconocer la obligación), que destruyen los fundamentos de la prescripción e impiden que ésta tenga lugar. El acto interruptivo de la prescripción produce el doble efecto de detener su curso y de hacer ineficaz el tiempo transcurrido con anterioridad.”²⁴

La interrupción de la prescripción, por razones obvias, sólo puede tener lugar cuando se encuentre corriendo el plazo de la prescripción, pues sería ilógico que se pueda interrumpir algo que ya se ha extinguido. Esta característica de la interrupción, la diferencia de la institución de la renuncia de la prescripción, pues ésta existe cuando ya se ha cumplido la prescripción, cuando ya ha terminado el plazo establecido para que prescriba una acción.

Cabe dejar establecido, que la interrupción de la prescripción en materia tributaria, solamente procede en el caso de la acción de cobro y no de la acción de fiscalización. Esto es reconocido por el propio Servicio de Impuestos Internos, en el punto 7 de la Circular N° 73 de 2001, que se titula “La interrupción del plazo de prescripción de la acción del Fisco para el cobro de los tributos.”

La fuente normativa de esta figura jurídica de la interrupción de la prescripción de la acción de cobro, se encuentra en el inciso segundo del artículo 201 del Código Tributario, que ordena lo siguiente:

“...Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

1°.- Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.

²³ Diccionario de la Real Academia Española. <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>

²⁴ Domínguez Águila, Ramón, ob. citada, pág.225.

2°.- Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.

3°.- Desde que intervenga requerimiento judicial.

En el caso del número 1°, a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo del artículo 2.515 del Código Civil. En el caso del número 2°, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el conocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.”

3.1. Clases de interrupción.

En el Derecho Civil, cuando se regula la interrupción de la prescripción extintiva, se distingue entre causales de interrupción civil y de interrupción natural, según lo dispone el artículo 2.518 del Código del ramo. En el campo tributario, en lo relativo a la prescripción de la acción de cobro, sólo se señalan 3 causales, sin expresarse si son civiles o naturales. Aunque, es posible indicar que, la causal establecida en el número 1 del inciso segundo del artículo 201 del Código Tributario, es una clase de interrupción natural y las otras 2 pueden calificarse como un tipo de interrupción civil.

3.1.1. Reconocimiento u obligación escrita.

Preceptúa el N°1 del inciso segundo del artículo 201 del Código Tributario:

“...Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

1°.- Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita...”

Esta causal de interrupción es similar a la establecida en el inciso segundo del artículo 2518 del Código Civil, que indica que: “Se interrumpe naturalmente por el hecho de reconocer el deudor la obligación, ya expresa, ya tácitamente.”

No obstante que en la norma tributaria no se señale la forma que puede adoptar el reconocimiento, es perfectamente aplicable la distinción entre reconocimiento expreso y tácito que formula el Código Civil, puesto que aquella norma fiscal no distingue a su respecto. Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos sostiene una posición distinta, ya

que arguye que sólo procede el reconocimiento expreso. Así se indica en la Circular N° 73 de 2001, al instruir que: “Se trata este caso de la aceptación o reconocimiento de la obligación, hecho en forma expresa y por escrito; no es suficiente el reconocimiento tácito, ni el efectuado en forma oral”²⁵.

Discrepo de tal postura, puesto que nada obsta a que se interrumpa la prescripción cuando el deudor moroso presenta una solicitud de prórroga del plazo para pagar: en tal caso no está reconociendo expresamente la deuda, pero sí tácitamente. Son ejemplos de reconocimientos tácitos los siguientes:

a. Si el deudor reconoce expresamente, mediante un escrito dirigido al Tesorero o Abogado Provincial, la existencia de la deuda.

b. La celebración de un convenio de pago. Si el deudor lo solicita por escrito, en ese momento se interrumpe la prescripción. Si lo solicita vía oral, sólo se interrumpe cuando firma el documento en el cual consta la celebración del referido convenio de pago.

c. Si el deudor solicita por escrito la condonación de intereses y/o multas.

d. En el caso de que el deudor solicite que se le impute a la deuda alguna cantidad de dinero que debía pagarle a su vez el Fisco, hay que distinguir: si el crédito a que tenía derecho cubre la totalidad de la deuda, no estaremos frente a una interrupción de la prescripción, puesto que, debido al modo de extinguir llamado compensación, ha desaparecido aquella deuda. En cambio, si el crédito no cubre la totalidad de la deuda, en la parte que la cubre ha operado la compensación, pero en la otra no, pero esa solicitud sí ha tenido el efecto de interrumpir la prescripción, pues la solicitud de compensación se efectuó basada en la existencia de una deuda del solicitante y no buscaba reconocer sólo una parte de la misma, aun cuando finalmente se haya compensado parcialmente.

e. Si el deudor efectúa abonos parciales a la deuda.

²⁵ Circular Normativa N° 7, de 2001, número 7.1.1.

f. Si el deudor solicita, por escrito, se le otorgue un plazo para pagar la deuda o para celebrar un convenio de pago.

En cambio, no es un ejemplo de reconocimiento de la deuda, aquel caso en que la Tesorería procede a *compensar de oficio* las devoluciones de créditos fiscales a que tendrían derecho los deudores morosos (que, por tanto, son acreedores a su vez del Fisco). Si la compensación se solicitó por el deudor, es distinta la consecuencia, teniendo lugar lo indicado en la letra d anterior, interrumpiéndose de tal guisa y en ese sólo caso, la prescripción de la acción de cobro.

El efecto de esta causal de interrupción de la prescripción es que, desaparece todo el tiempo transcurrido hasta el reconocimiento de la deuda, y de inmediato sucede a aquella prescripción una nueva, que será la establecida en el artículo 2.515 del Código Civil, denominada “prescripción de largo tiempo”. Este último precepto contempla un plazo general de prescripción de tres años para las acciones ejecutivas y cinco para las ordinarias. Aclara la norma que tratándose de acciones ejecutivas, cumplidos los primeros tres años, la acción se convierte en ordinaria y con esta naturaleza dura otros dos años.

3.1.2. Notificación administrativa de un giro o de una liquidación.

Estatuye el N° 2 del inciso segundo del artículo 201 del Código Tributario: “Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

...2° Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.”

Este caso de interrupción es el de más general ocurrencia. Se trata de la notificación, que practica el Servicio de Impuestos Internos, ya sea de una liquidación o de un giro.

El Servicio de Impuestos Internos, ha definido lo que es una liquidación y un giro en su documento denominado “Auditoría Tributaria”²⁶. Así, ha señalado que la liquidación es la determinación de impuestos adeudados hecha por el Servicio, que considera el valor

²⁶ http://www.sii.cl/principales_procesos/auditoria_tributaria.htm

neto, reajustes, intereses y multas. Se emite y notifica al contribuyente una vez que se han cumplido los trámites previos. (Citación y/o Tasación), dejando establecido que se agotaron todas las instancias para requerir antecedentes del contribuyente. A su vez, ha indicado que el giro es una orden de pago de impuestos y/o intereses y multas, que emite y notifica el SII al contribuyente, remitiendo copia al Servicio de Tesorería, organismo encargado de efectuar los cobros respectivos.

La ley ha utilizado la expresión “o” por lo que basta la notificación administrativa de una liquidación o de un giro para que proceda la interrupción; no es menester, por cierto, que se notifiquen ambos actos tributarios para que tenga lugar ese efecto. El primero de ellos que se notifique válidamente, interrumpirá la prescripción.

Generalmente, se notifica la liquidación y posteriormente se emite el giro. Sin embargo, hay casos en que no se requiere ningún trámite de liquidación para emitir un giro inmediato, como los establecidos en el inciso cuarto del artículo 24 del Código Tributario:

-En los casos de impuestos de recargo, retención o traslación, que no hayan sido declarados oportunamente, en lo que el Servicio podrá girar de inmediato y sin otro trámite previo, los impuestos correspondientes sobre las sumas contabilizadas.

-En los casos de cantidades que hubieren sido devueltas o imputadas y en relación con las cuales se haya interpuesto acción penal por delito tributario.

-En el caso de quiebra del contribuyente, el Servicio podrá, asimismo, girar de inmediato y sin otro trámite previo, todos los impuestos adeudados por el fallido, sin perjuicio de la verificación que deberá efectuar el Fisco en conformidad con las normas generales.

Naturalmente que, para que tenga lugar esta causal de interrupción, se debe haber notificado válidamente la liquidación o el giro.

El efecto de esta causal de interrupción es que, desaparece todo el plazo transcurrido hasta la mencionada notificación, comenzando a correr un nuevo plazo que será siempre de 3 años, el cual se puede volver a interrumpir por el reconocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.

3.1.3. El requerimiento judicial.

Señala el N°3 del inciso segundo del artículo 201 del Código Tributario: “Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

...3° Desde que intervenga requerimiento judicial.”

El requerimiento judicial en este caso, significa que el Fisco, a través de la Tesorería General de la República, ejerce su derecho a obtener el cumplimiento forzado de la obligación que no ha cumplido voluntariamente el deudor. El requerimiento judicial está constituido por dos actos procesales: el mandamiento de ejecución y embargo que despacha el Tesorero Regional o Provincial respectivo a continuación de la nómina de deudores morosos y la notificación de tal providencia por parte del funcionario del Servicio de Tesorerías que cumple la labor de ministro de fe, denominado “Recaudador Fiscal”. Tal funcionario, al momento de notificar la providencia mencionada, debe requerir de pago al deudor, y si no obtiene el pago de la deuda, embargarle bienes suficientes para satisfacer la acreencia fiscal, pudiendo apercibirlo para que presente declaración jurada de sus bienes. Por tanto, el acto procesal que tiene la virtud de interrumpir la prescripción por la causal en comento, es precisamente la notificación de la providencia del Juez Sustanciador.

Es preciso recordar que, en el procedimiento de cobro de obligaciones tributarias, no existe una demanda propiamente tal, puesto que, tal cual se analizó en su oportunidad, se inicia con la dictación de una providencia por parte del Juez Sustanciador denominada “mandamiento de ejecución y embargo” estampada en la propia nómina de deudores morosos, que hará de auto cabeza del proceso. No se entabla una demanda ejecutiva ante un tribunal ordinario, en consecuencia.

Para que opere esta causal de interrupción, se debe practicar válidamente la notificación del mandamiento de ejecución y embargo, pudiendo efectuarse personalmente, por la entrega de una cédula (notificación personal subsidiaria) y si el Juez Sustanciador lo ha autorizado y si trata de áreas urbanas, por carta certificada. Cabe tener presente lo señalado en el inciso primero del artículo 171 del Código Tributario, en especial respecto de la particular regulación de la notificación personal subsidiaria, en relación a lo que previene el artículo 44 del Código de Procedimiento Civil: “La notificación del hecho de encontrarse en mora y el requerimiento de pago al deudor, se efectuará personalmente por el recaudador fiscal, quien actuará como ministro de fe, o bien, en las áreas urbanas, por carta certificada conforme a las normas de los incisos segundo, tercero, cuarto y quinto del artículo 11 y artículo 13, cuando así lo determine el juez sustanciador atendida las circunstancias del caso. Tratándose de la notificación personal, si el ejecutado no fuere habido, circunstancia que se acreditará con la certificación del funcionario recaudador, se le notificará por cédula en los términos prevenidos en el artículo 44 del Código de Procedimiento Civil; en este caso, no será necesario cumplir con los requisitos señalados en el inciso primero de dicho artículo, ni se necesitará nueva providencia del Tesorero respectivo para la entrega de las copias que en él se dispone. En estos dos últimos casos el plazo para oponer excepciones de que habla el artículo 177, se contará desde la fecha en que se haya practicado el primer embargo. La notificación hecha por carta certificada o por cédula, según el caso, se entenderá válida para todos los efectos legales y deberá contener copia íntegra del requerimiento. La carta certificada servirá también como medio para notificar válidamente cualquier otra resolución recaída en este procedimiento que no tenga asignada expresamente otra forma de notificación.”

Pero ¿qué sucede cuando, la Tesorería notifica y requiere de pago, pero no realiza más actuaciones posteriores?, ¿se podrá pedir la prescripción o derechamente con el requerimiento ya no es posible acudir a este mecanismo?. Esta situación, es de normal ocurrencia en la práctica: La Tesorería notifica y requiere de pago a un deudor que muy probablemente no tiene bienes; pues bien, al tratarse de un deudor que no tiene bienes sobre los cuales hacer valer el crédito fiscal, la Tesorería no puede embargar y pasar a la siguiente etapa judicial del proceso, quedando éste paralizado. Mientras tanto, el deudor

sigue apareciendo con la deuda morosa en su Cuenta Única Fiscal, la que además aumenta mes a mes producto del reajuste, intereses y multas.

Como se puede apreciar, esta situación tiene una clara relevancia jurídico-social que se debe resolver, tal cual lo señalan algunos autores. En este sentido, Fernández Aguayo y Alarcón Cañuta, señalan que “al encontramos frente a gestiones que debió efectuar Tesorería en un cierto lapso, sin haberlo realizado, se hace necesario determinar qué sucede con la acción del Fisco para el cobro de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, en el problema planteado. Desde el punto de vista social, la importancia radica en la incertidumbre que presenta para la sociedad en general el encontrarse los sujetos en una situación de eterna espera, sin solución. El Estado, por una parte, requiere que los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos sean satisfechos por cada contribuyente para así contar con los recursos necesarios para su inversión, propendiendo al crecimiento de la economía del país; sin embargo, no puede hacer efectivo el cobro de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, pues no existen bienes sobre los cuales ejercer la acción respectiva, manteniendo latente el procedimiento ejecutivo por décadas, aumentando con esto irremediabilmente el monto de la obligación inicial. Por otro lado, los contribuyentes, personas naturales o jurídicas, primero, no cuentan con bienes para hacer frente a la deuda, y luego, con tal obligación están imposibilitados de realizar alguna actividad económica que les reporte ingresos que a la vez les permitirían satisfacerla, encontrándose en una situación de eterna espera sin solución, transformándose la misma en un círculo vicioso.”²⁷

3.1.3.1. Problemática doctrinal y jurisprudencial. Soluciones.

A diferencia de las anteriores dos causales de interrupción, en este caso la ley tributaria no ha señalado el efecto que se produce por esta interrupción por requerimiento judicial, lo que ha generado un intenso debate en los tribunales, aunque la doctrina se ha quedado un poco más atrás respecto a la solución que pudiere plantearse ante tal vacío legal.

²⁷ Fernández Aguayo, Martín; Alarcón Cañuta, Miguel. “Efectos de la interrupción en el artículo 201 número 3 del Código Tributario en la prescripción tributaria”. Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política, Vol 3, N°1, 2012- pp. 192-193.

Para un sector de la doctrina, después de que opera el requerimiento judicial, sólo se produce el efecto de que desaparece todo el tiempo transcurrido, pero no comienza a correr un nuevo plazo de prescripción, como en los dos casos de interrupción regulados en el artículo 201 del Código Tributario. Argumentan que, a diferencia de tales casos, el legislador tributario no ha señalado un efecto a esta interrupción similar a esos casos. Esta tesis se acerca peligrosamente a la posibilidad de construir una verdadera imprescriptibilidad de la acción de cobro, lo cual, por cierto, ninguna norma ha señalado.

Así, Jaime González Orrico, sostiene que “no es técnicamente correcto sostener o afirmar que luego de requerido de pago el deudor moroso, comience a correr un nuevo plazo. Tal afirmación sería exacta, si se aplicase la regla del art. 2521.1 del Cód. Civ. en relación con el art. 2523 del mismo texto legal; sin embargo, tal no ocurre, pues como lo señala Ramón Domínguez Águila “...si bien el plazo ordinario para impuestos es de tres años, que coincide con el del art. 2521 del Código Civil, las reglas especiales que se han mencionado [arts. 200 y 201 CT] determinan que hoy en día la prescripción tributaria se aparte del régimen común [...]. Por consiguiente, si no se aplica el art. 2521.1 del Cód. Civ. a la prescripción de la acción de cobro, mal podría aplicarse el art. 2523.3 del mismo texto, que dispone que en caso de intervenir requerimiento sucede la prescripción del art. 2515, efecto especial que en doctrina se denomina interversión de la prescripción.”²⁸

Agrega este autor que, “para nosotros, el silencio del legislador demuestra que el efecto interruptivo del requerimiento de pago es de carácter indefinido –lo que no es sinónimo de imprescriptibilidad de la acción de cobro-, el que se mantendrá como tal mientras no sobrevenga un hecho de tal envergadura, que sea bastante para borrarlo y considerar como si nunca hubiese existido. El CT no contempla ninguna regla sobre la materia, de modo que por aplicación de su art. 2, debemos recurrir al derecho común. En la especie, entonces, resultan aplicables los arts. 2518.3 y 2503, ambos del Cód. Civ.”²⁹

Refuto aquella tesis, mediante los siguientes argumentos:

²⁸ González Orrico, Jaime, ob. citada, pág. 221.

²⁹ González Orrico, Jaime, ob. citada, pág. 222.

a. En el Derecho Chileno, la regla general es la prescriptibilidad de las acciones. Salvo casos puntuales que la ley establece, todas las acciones prescriben, puesto que, como se examinó oportunamente, la certeza jurídica, la estabilidad de las relaciones jurídicas, el orden público, la tranquilidad, son bienes jurídicos superiores que el legislador tratará siempre de proteger en un Estado de Derecho y la prescripción es una valiosa herramienta para la consecución de ello. La imprescriptibilidad de las acciones, es una institución de derecho estricto, no existiendo norma alguna que declare que la acción de cobro de obligaciones tributarias sea imprescriptible, como sí sucede, por ejemplo, con otras acciones, como la acción de partición del artículo 1.317 del Código Civil. Y por más que el citado autor lo matice o trate de matizarlo, su argumentación lleva inevitablemente a darle un tratamiento de imprescriptible a la referida acción de cobro de impuestos.

b. El hecho de que el legislador del artículo 201 del Código Tributario haya omitido regular el efecto del requerimiento judicial en tanto causal de interrupción de la prescripción, no significa que le niegue o coarte el efecto propio de toda interrupción. Es así como toda interrupción de la prescripción, tiene ínsita, lleva aparejada, una doble consecuencia: hace perder el tiempo transcurrido hasta antes de que acaezca el acto o hecho interruptor, pero también, una vez que ha cesado tal acto o hecho, comienza a correr un nuevo plazo de prescripción, “desde cero”. Negar uno de estos dos efectos a la interrupción, es desconocer su esencia.

c. Incluso, el mismo autor González Orrico, sostiene, ante la omisión de la norma del artículo 201 del Código Tributario, que “acaso la razón de semejante omisión se halle en que la norma asuma que lo normal y corriente sea que el dicho procedimiento culmine con una sentencia definitiva firme, ya porque el deudor no opuso excepciones (arts. 181.1 CT, 174, 175 y 472 CPC), ya porque habiéndolas opuesto, estas fueron rechazadas por el juez civil (arts. 181.1 CT, 174, 175 y 470 CPC), lo que constituye la base de la posterior realización de los bienes embargados, si los hubiere.”³⁰ Incluso es más, cita a los autores Alejandro Dumay Peña y Emilio Charad Dahud, que también tratan de buscarle alguna probable explicación a este silencio normativo conectando tal silencio a los posibles

³⁰ González Orrico, Jaime, ob. citada, pág. 218.

resultados del procedimiento de cobro. Pero, estas son meras hipótesis que no son recogidas en la ley.

d. El artículo 2.521 sólo ha sido derogado parcialmente por las normas tributarias en lo relativo al plazo de prescripción. Pero todo el contenido adicional de tal artículo continúa en vigencia, pues no es contradicho por aquellas normas ya tantas veces aludidas del artículo 200 y 201 del Código Tributario. Ese artículo 2.521 del Código Civil contiene dos normas muy relevantes: que la prescripción extintiva corre a favor y en contra del Fisco y que los contribuyentes podrían reclamar en su virtud, por ejemplo, de todo pago que hubieren efectuado en exceso a título de impuestos. Alguien podría argumentar que para ello existe la norma del N° 2 del artículo 126 del Código Tributario, pero, tal cual ya se revisó, puede suceder que el Fisco rechace la devolución de esa suma pagada en exceso, quedando a salvo la vía que establece este artículo 2.521 para que el contribuyente, inconforme con esa resolución de rechazo, acuda a los tribunales ordinarios para obtener la repetición de lo pagado indebidamente. Si retiramos de la escena jurídica tal norma civil, nos quedaremos sin estas dos relevantes figuras jurídicas.

Por tanto, al estar vigente ese artículo 2.521 del Código Civil, entonces puede aplicarse perfectamente el artículo 2.523 del mismo texto legal, que instituye la figura de la “intervención” de la prescripción: si interviene requerimiento, sucede a la prescripción de corto tiempo, la del artículo 2515 (prescripción de largo tiempo: 3 años para las acciones ejecutivas y 5 para las ordinarias).

¿Cuál es la jurisprudencia de la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema (Sala Constitucional) a este respecto?:

1. Sentencia de Casación en el fondo en que se acoge la tesis de que no se inicia un nuevo plazo de prescripción, pues la interrupción es definitiva: Causa Rol N° 4759-2009, sentencia de fecha 7 de diciembre de 2011: La Corte Suprema en este fallo argumenta que la circunstancia de que haya intervenido requerimiento judicial válido en contra del contribuyente implica que conforme al numeral tercero del artículo 201, la prescripción se

interrumpe de manera definitiva, por cuanto ha nacido una relación procesal válida entre el Fisco y el contribuyente que impide que nazca un nuevo plazo de extinción de las acciones de cobro puesto que el Fisco ya optó por perseguir derechamente el pago de la deuda. Una vez ocurrida la interrupción en la hipótesis del N° 3 del artículo 201, ninguna prescripción puede darse en adelante, por cuanto dicha disposición nada dice acerca del efecto de la interrupción de la prescripción mediante el requerimiento judicial, en tanto que éste necesariamente supone que el Fisco acreedor está ejerciendo su derecho para exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria, por lo cual carece de sentido volver a establecer un nuevo plazo para que opere la prescripción extintiva o liberatoria de las acciones judiciales de cobro.

2. Sentencia de Casación en el fondo en que se acoge la tesis de que se inicia un nuevo plazo de prescripción: Causa Rol N° 1113-2008, sentencia de fecha 5 de octubre de 2009: En esta causa, la Corte Suprema resuelve con un criterio totalmente distinto al utilizado en la causa anterior. Al respecto, señala que el silencio normativo sobre este punto de ninguna manera autoriza para sustentar la hipótesis de que, en lo sucesivo, no pueda iniciarse una nueva prescripción, pues ello equivaldría a consagrar, en la situación descrita, la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario. Es menester recordar, a tal respecto, que la prescripción extintiva, como institución vinculada al interés colectivo implícito en la mantención de la estabilidad y certeza en las relaciones jurídicas y de la paz social, tiene aplicación general dentro del ordenamiento.

Esta forma de reflexionar se ha repetido, bajo los mismos argumentos, en las sentencias dictadas por la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema, en las causas sobre casación en el fondo, rol 1.976-2.008 (de fecha 30 de noviembre de 2009); 5.385-2.008 (de fecha 24 de septiembre de 2010). A su vez, la Primera Sala, dictó una sentencia de casación en el fondo, que también acoge estos planteamientos, en la causa rol 6.362-2.012, de fecha 26 de marzo de 2013.

Por ello, estimamos que es totalmente plausible concluir que la tesis de que se inicia un nuevo plazo de prescripción con el requerimiento judicial, es la que se impone hoy en nuestra Corte Suprema.

Es necesario señalar que, no obstante la jurisprudencia anteriormente indicada, tanto el Servicio de Impuestos Internos como la Tesorería General de la República, han precisado que no es ajustado a Derecho sostener que con el requerimiento se inicia un nuevo plazo de prescripción. Así, en la Circular N° 73 de 2001, el primero de los órganos administrativos ha manifestado que: “Cabe observar que tras el requerimiento judicial no se inicia un nuevo plazo de prescripción, situación que es de toda lógica, si se considera que a través del requerimiento judicial es precisamente la forma como se ejerce ante la justicia la acción de cobro”.³¹

Es menester precisar, que, en virtud de los argumentos esgrimidos en este trabajo junto a lo que la jurisprudencia ha instalado, no es posible descartar la posibilidad de que el plazo interrumpido por el requerimiento, vuelva a iniciarse, de tal guisa que puede declararse la prescripción si transcurren 3 años desde ese momento y el Fisco no ha ejercido las acciones necesarias para embargar, o retirar y rematar los bienes embargados. Esto debe entenderse, sin perjuicio de sea posible para el deudor moroso, además, incidentar de abandono de procedimiento, y, eventualmente, si estamos en la primera etapa del proceso de cobro, pedir que se declare el decaimiento del “acto administrativo” denominado mandamiento de ejecución y embargo, pronunciado del Juez Sustanciador, según lo ha resuelto en algunos fallos la Corte Suprema. Aunque no es el objeto de este trabajo, disiento de esta última alternativa, puesto que el mandamiento de ejecución y embargo no es un acto administrativo, sino que derechamente un acto judicial.

3.1.3.2. Cese del efecto interruptivo del requerimiento judicial.

En el evento de que la Tesorería haya requerido judicialmente el pago de la acreencia fiscal, se interrumpe el plazo de prescripción de la acción de cobro que venía corriendo en su contra. Pues bien, si en el juicio de cobro, tramitado según las reglas del artículo 168 y siguientes del Código Tributario, se decreta la nulidad de tal requerimiento, o el abandono del procedimiento, si la Tesorería se desistió de su acción, o si el deudor moroso obtuvo sentencia absolutoria en la justicia ordinaria que acogió su excepción

³¹ Circular N° 73 de 2001, número 7.1.3.

rechazada por el Abogado Provincial (esto último, según el procedimiento que se analizará en el Capítulo Tercero de este trabajo), dicho efecto interruptivo del requerimiento se extingue. Se entiende, que nunca existió interrupción en definitiva entonces. Esto es así, atendida una norma de Derecho Común, que por tanto es plenamente aplicable a la prescripción de la acción de cobro, según lo prevenido en el artículo 2° del Código Tributario. Tal norma se encuentra en el inciso tercero del artículo 2.518 en relación al artículo 2.503, ambos del Código Civil. Dice la primera norma: "...Se interrumpe civilmente por la demanda judicial; salvos los casos enumerados en el artículo 2503."

La segunda de las normas estatuye lo siguiente: "Interrupción civil es todo recurso judicial intentado por el que se pretende verdadero dueño de la cosa, contra el poseedor.

Sólo el que ha intentado este recurso podrá alegar la interrupción; y ni aun él en los casos siguientes:

1.º Si la notificación de la demanda no ha sido hecha en forma legal;

2.º Si el recurrente desistió expresamente de la demanda o se declaró abandonada la instancia;

3.º Si el demandado obtuvo sentencia de absolución.

En estos tres casos se entenderá no haber sido interrumpida la prescripción por la demanda."

4. La suspensión de la prescripción de la acción de cobro.

Se ha entendido que la suspensión de la prescripción, es, en general, un beneficio que la ley contempla en favor de ciertas personas en virtud del cual cesa el curso del plazo de prescripción dejando subsistente todo el lapso anteriormente transcurrido, si alguno hubo, y admitiendo que éste se reanude hasta su posible entero, una vez desaparecidas o enervadas las causas que originaron el intervalo no utilizable³². Durante ella la

³² Fallo de la Corte de Apelaciones de Concepción, del 1º de abril de 1992, Rev. De Der., t. 89, sec. 4, pág. 73, citado por Domínguez Águila, Ramón, ob. cit., pág. 319.

prescripción o no se inicia, o no corre: praescriptio dormit, sin hacer ineficaz el tiempo que haya podido transcurrir antes de ella.³³

En el campo del Derecho Civil, la suspensión de la prescripción se encuentra regulada en el artículo 2.520 del Código de Bello, y se ha establecido en favor de ciertas y determinadas personas: menores de edad, dementes, sordomudos y todos los que estén bajo potestad paterna o bajo tutela o curaduría. Además, se ha contemplado a favor de la mujer casada en sociedad conyugal mientras dure ésta.

En el Derecho Tributario, se ha establecido la suspensión de la prescripción a favor sólo del Fisco, el cual, tal como se analizará, en determinadas situaciones o circunstancias, se encuentra imposibilitado de ejercer sus acciones, ya sea de fiscalización, ya sea de cobro.

Es preciso señalar, nuevamente, que a diferencia de la interrupción, la suspensión es aplicable a ambas acciones.

El Servicio de Impuestos Internos, ha resuelto que, “este beneficio jurídico, reconoce como fundamento la injusticia que se produce cuando se deja correr el plazo de la prescripción en contra de un sujeto que se encuentra impedido de defender sus derechos. Por otra parte, es absolutamente excepcional y se debe analizar en forma absolutamente restrictiva y ateniendo sus efectos a los estrictos mandatos legales”.³⁴

4.1. Causales de suspensión de la prescripción.

4.1.1. Impedimento de girar impuestos reclamados.

Esta causal se encuentra contemplada en el inciso final del artículo 201 del Código Tributario, el cual expresa que: “Los plazos establecidos en el presente artículo y en el que antecede se suspenderán durante el período en que el Servicio esté impedido, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 24, de girar la totalidad o parte de los impuestos

³³ Domínguez Águila, Ramón, ob. cit., pág. 319.

³⁴ Circular N° 73 de 2001, número 8.

comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria.”

A su vez, el inciso segundo del artículo 24 del Código Tributario, prescribe que: “Salvo disposición en contrario, los impuestos determinados en la forma indicada en el inciso anterior y las multas respectivas se girarán transcurrido el plazo de noventa días señalado en el inciso 3° del artículo 124°. Sin embargo, si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación se girarán notificado que sea el fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero. Para el giro de los impuestos y multas correspondientes a la parte no reclamada de la liquidación, dichos impuestos y multas se establecerán provisionalmente con prescindencia de las partidas o elementos de la liquidación que hubieren sido objeto de la reclamación.”

Tal cual lo señala el Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con estas normas, para que opere la suspensión deben concurrir copulativamente las siguientes circunstancias:

i) Que el Servicio, practique y notifique una liquidación de impuesto.

ii) Que el contribuyente deduzca reclamo en contra de la liquidación, dentro del plazo legal.

Este segundo requisito debe ser considerado como de la mayor importancia. En efecto, no basta para que opere la suspensión que el Servicio esté impedido de girar los impuestos contenidos en una liquidación, como ocurre en tanto está pendiente el plazo de sesenta días hábiles que tiene el contribuyente para reclamar; sino que el impedimento debe derivar precisamente de la interposición del reclamo. En este sentido, si el contribuyente no deduce reclamo, éste es extemporáneo, es declarado inadmisibile por otra causa legal o es tenido por no presentado por el tribunal, no puede entenderse que el plazo de prescripción se haya suspendido.³⁵

³⁵ Circular N° 73 de 2001, número 8.1.

De acuerdo con las normas referidas anteriormente, la prescripción se entiende suspendida por el lapso que media entre la válida interposición del reclamo y la notificación del fallo dictado por el Tribunal Tributario y Aduanero.

Sin perjuicio de lo anotado, debe también tenerse presente la posibilidad que el propio contribuyente, de conformidad con la facultad que le confiere el inciso tercero del artículo 24 del Código Tributario solicite el giro de los impuestos determinados por la administración fiscal. En este caso, deducida la petición escrita del contribuyente en tal sentido, cesa la imposibilidad del Servicio para girar y, consecuentemente cesa también la suspensión a que se refiere el inciso final del artículo 201 del Código Tributario.³⁶

Los autores Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, para explicar la existencia de esta causal de suspensión en relación al efecto interruptivo de la notificación de la liquidación, arguyen que “la respuesta es simple. De no existir esta institución de la suspensión del plazo de 3 años, que comienza a correr con la notificación de la liquidación, efectivamente comenzaría a correr inmediatamente de notificada aquélla, a pesar de que el Servicio de Impuestos Internos no podría girar los impuestos reclamados hasta que se dictare el fallo de primera instancia que rechazare el reclamo o debiera éste entenderse rechazado de acuerdo al artículo 135 del Código del ramo, pudiendo prescribir la acción, durante la tramitación del reclamo. Como es el giro el que permite confeccionar la nómina de deudores morosos y requerir de pago al contribuyente, se estaría castigando con la prescripción de la acción a un acreedor que no puede ejercerla.”³⁷

El Servicio de Impuestos Internos, ha regulado la oportunidad para girar los impuestos contenidos en una liquidación. Al respecto ha señalado que “según lo establece el artículo 200° del Código Tributario, el Servicio tiene un plazo de 3 ó 6 años para girar los impuestos adeudados, contado desde la expiración del plazo legal en que debieron pagarse.

Por su parte, el N° 2 del inciso 2° del artículo 201°, del citado Código, establece que los referidos plazos se interrumpen por la notificación administrativa de una liquidación. Y, el inciso final de este artículo 201°, prescribe que el plazo del artículo 200°, para girar la

³⁶ Circular N° 73 de 2001, número 8.1.1.

³⁷ Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., pág. 65.

totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria, se suspende durante el período en el cual el Servicio esté impedido de girarlos, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 24° del Código Tributario.

Por último, el referido inciso segundo del artículo 24°, dispone que los impuestos determinados en una liquidación y las multas respectivas, se girarán transcurrido el plazo de 60 días que el contribuyente tiene para reclamar de la liquidación, de acuerdo a lo previsto en el inciso tercero del artículo 124° del Código Tributario. Este mismo inciso segundo del artículo 24°, en comento, agrega que si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación, se girarán sólo una vez que la Dirección Regional (Tribunal Tributario)³⁸ se haya pronunciado sobre el reclamo o este deba entenderse rechazado de conformidad al artículo 135° del Código Tributario.

De las normas legales citadas se desprende que el plazo de 3 ó 6 años que el Servicio tiene para girar los impuestos, se interrumpe por la notificación de la liquidación que los contiene, y que el efecto de la interrupción es que se pierde el tiempo transcurrido y empieza a correr un nuevo término, que será siempre de 3 años, sin importar si el plazo interrumpido era de 3 ó 6 años. En consecuencia, notificada una liquidación el Servicio tiene un plazo de 3 años para girar los impuestos comprendidos en ella, plazo que se cuenta desde la fecha en que aquella notificación se entiende practicada.

Ahora bien, si el contribuyente reclama la liquidación, se producen respecto de los impuestos reclamados dos situaciones que afectan la oportunidad para girarlos: en primer lugar, el impedimento de giro se extiende hasta que el Tribunal Tributario se haya pronunciado sobre el reclamo o hasta que éste deba entenderse rechazado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 135° del Código Tributario.

Un segundo efecto de la reclamación es, como ya se ha señalado en párrafos anteriores, que según lo dispuesto en el inciso final del artículo 201°, el nuevo plazo de 3

³⁸ Se entiende referido, de acuerdo a los tribunales instituidos por la Ley N° 20.322, al Tribunal Tributario y Aduanero competente.

años se suspende hasta que se notifica al contribuyente la sentencia de primera instancia del Tribunal Tributario, o hasta que el reclamo deba entenderse rechazado de acuerdo al artículo 135°.

Debe recordarse que con arreglo al artículo 135° del Código Tributario, vencido el plazo para formular observaciones a los informes o rendidas las pruebas, en su caso, el contribuyente podrá solicitar que se fije plazo para dictar el fallo, el que no podrá exceder de 3 meses; transcurrido este plazo sin que se hubiere resuelto el reclamo, podrá el contribuyente, solicitar en cualquier momento que se tenga por rechazado. Asimismo, cabe advertir que si el contribuyente no reclama la totalidad de los impuestos comprendidos en la liquidación, respecto de los impuestos no reclamados el Servicio tiene para girarlos un plazo de 3 años, contados desde la notificación de la liquidación. Todo lo anterior es sin perjuicio que el contribuyente puede, en cualquier tiempo, pedir el giro de los impuestos liquidados (artículo 24°, inciso tercero).

Cabe tener presente que durante el plazo de 60 días hábiles que tiene el contribuyente para deducir "reclamo" en contra de la liquidación que le ha sido notificada por la administración tributaria, el Servicio está impedido de girar los impuestos correspondientes; pero este impedimento no afecta al cómputo del plazo de 3 años a que anteriormente se ha aludido. En este sentido, para determinar el plazo que resta al Servicio para notificar un giro que corresponda a una liquidación reclamada por el contribuyente, siempre deberá computarse el lapso que haya mediado entre la fecha en que se verificó la notificación de la liquidación y la fecha en que el contribuyente interpuso "reclamo" en contra de aquella.

Una forma sencilla de efectuar el cálculo, es determinar el día final del plazo de 3 años, sin considerar el tiempo de suspensión y posteriormente adicionar a dicho plazo el número de días corridos, que haya mediado entre la fecha de interposición del reclamo y la fecha de notificación del fallo de primera instancia".³⁹

³⁹ Circular N° 73 de 2001, número 9.

4.1.2. Pérdida o inutilización de libros de contabilidad.

Esta causal encuentra su respaldo en el inciso séptimo del N° 16 del artículo 97 del Código Tributario, el cual indica que: “En todo caso, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en los incisos primero y segundo del artículo 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio.”

Es preciso señalar que, tal cual reza la norma en comento, la prescripción que se suspende es solamente la de la acción de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos y no la acción de cobro de la Tesorería General de la República.

El Servicio de Impuestos Internos, ha sostenido que deben tener lugar las siguientes circunstancias para que opere esta causal de suspensión: ⁴⁰

a) Que se verifique la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad del contribuyente.

Al efecto, debe tenerse presente que basta el hecho de la pérdida o inutilización, vale decir, no es requisito que el contribuyente haya sido sancionado por el hecho, o que la pérdida o inutilización se haya verificado por culpa o dolo del contribuyente; En este sentido, aun la pérdida o inutilización fortuita de la contabilidad provoca este efecto.

Cabe observar en este punto, que la pérdida debe afectar a libros de contabilidad, consecuentemente, no se produce el efecto de la "suspensión", en caso de pérdida o inutilización de la documentación de respaldo de la contabilidad.

b) La suspensión afecta a las acciones referidas a los períodos registrados en los libros perdidos.

⁴⁰ Circular N° 73 de 2001, número 8.2.

Obviamente, el hecho de la pérdida o inutilización de los libros contables no afecta indiscriminadamente a todos los períodos tributarios de la vida del contribuyente, sino sólo a aquellos que se encontraban registrados en los libros perdidos o inutilizados.

c) No se requiere que la pérdida o inutilización alcance a todos los libros contables del contribuyente. A este efecto, basta que la pérdida o inutilización alcance a uno o parte de uno de los libros donde se asientan, para los fines del control tributario, las operaciones que efectúa el contribuyente.

¿Cuánto dura esta suspensión?: Según lo ha precisado el Servicio de Impuestos Internos⁴¹, de acuerdo con la norma transcrita, la suspensión opera, en este caso, desde el momento en que se produce la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad y hasta el momento en que éstos, reconstituidos legalmente, son puestos a disposición del Servicio. Como consecuencia de ello, se sigue que no basta que el contribuyente reconstituya su contabilidad, sino que además deberá comunicar este hecho a la administración tributaria poniendo a disposición de ésta los libros que había perdido. Ello se justifica si se atiende a que el motivo de la suspensión de la prescripción de la acción del Servicio no es la pérdida o la suspensión o inutilización de la contabilidad del contribuyente per se, sino por el significado que esta pérdida o inutilización representa para el ejercicio de las actuaciones fiscalizadoras que al Servicio competen.

Los autores Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar⁴², han precisado que para que se entiendan legalmente reconstituidos los libros de contabilidad, no sólo deben ser puestos a disposición del Servicio de Impuestos Internos, sino que, además, este órgano fiscalizador debe dictar la competente resolución que los declara legalmente reconstituidos, criterio el cual comparto, atendida la circunstancia que se requiere total certeza respecto al hecho que pone fin a la suspensión.

⁴¹ Circular N° 73 de 2001, número 8.2.1.

⁴² Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar, Jaime, ob. cit., pág. 67.

4.1.3. Ausencia del país del contribuyente.

Tal causal se contiene en el inciso tercero del artículo 103 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que indica que: "la prescripción de las acciones del Fisco por impuestos se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure su ausencia." A su vez el inciso cuarto de ese mismo artículo, establece que: "transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior."

Lapso de suspensión: La suspensión de la acción del Fisco se produce por el hecho de ausentarse el contribuyente del territorio nacional. En tal sentido, el transcurso del plazo de prescripción se detiene y no se reanuda sino hasta el retorno del contribuyente al país. Sin perjuicio de ello, transcurridos 10 años contados desde el hecho que motiva la suspensión, el transcurso del plazo de prescripción de la acción del Fisco, se reanuda por el lapso que reste para completar el término de prescripción correspondiente⁴³.

Respecto a esta causal, existen discrepancias en la doctrina en cuanto a su alcance, que paso, brevemente, a revisar:

4.1.3.1. Alcance a otros impuestos distintos al Impuesto a la renta:

El Servicio de Impuestos Internos ha indicado que: "esta suspensión de la prescripción se aplica a cualquier impuesto fiscal interno, pues el inciso 3° del Artículo 103° de la Ley de la Renta se refiere en forma amplia a "las acciones del Fisco por impuestos", por lo tanto, la mencionada disposición no sólo afecta a los impuestos que establece dicha ley, sino que es de aplicación general."⁴⁴

Discrepo de tal doctrina, atendido el hecho de que la norma del artículo 103, se encuentra ínsita en una ley tributaria especial, como lo es la Ley sobre Impuesto a la Renta, (específicamente su Título V que establece diversas disposiciones relativas a la administración del impuesto a la renta), y no en el Código Tributario. Por ello, se aplica sólo a los impuestos a la renta y no a "cualquier impuesto fiscal interno" como sostiene el

⁴³ Circular N° 73 de 2001, número 8.4.1.

⁴⁴ Circular N° 73 de 2001, número 8.4.b.

Servicio de Impuestos Internos. El órgano fiscalizador fundamenta su tesis en la frase utilizada por el legislador de tal norma que se refiere a “las acciones del Fisco por impuestos”. Sin embargo, tal fundamento es incorrecto, ya que a lo que se refiere el legislador, al utilizar la palabra “impuestos”, es a los diversos impuestos que establece esta Ley sobre Impuesto a la Renta. No cabe interpretar extensivamente una norma, obviando el contexto normativo en el cual se encuentra contenida, en consecuencia.

Además, no se puede olvidar que las normas de prescripción extintiva son de derecho estricto, no pudiendo aplicar interpretaciones por analogía u otras. La autora Paola Peirano Zúñiga⁴⁵, agrega el argumento de que, estas normas son de Derecho Público, por lo que sólo pueden ser interpretadas restrictivamente.

En una posición distinta a esta última y que por tanto respalda la tesis del Servicio de Impuestos Internos, se encuentra el autor Jaime González Orrico, quien señala al respecto que: “La situación vital que pretende ser regulada por la norma particular en análisis, es aquella a la que se ve enfrentada la Hacienda Pública –en tanto depositaria de potestades de autotutela tributaria declarativa y ejecutiva-, cuando un contribuyente se ausenta del país, independientemente del régimen tributario que le afecte, o de los impuestos que le graven. Esta circunstancia redundante en un tema de igualdad frente al tributo, pues si restringiésemos la norma solo a los impuestos de la LIR, consentiríamos un tratamiento arbitrariamente diferente para contribuyentes que se encuentran en una misma situación de ausencia: el que es deudor de Impuesto a la Renta se perjudica por la suspensión; el que no lo es, pero adeuda otra clase de impuestos, se beneficia.”⁴⁶

Propongo que, para evitar toda duda, se incorpore esta norma al Código Tributario, agregando una frase al actual inciso final del artículo 201, a continuación del punto final que pasa a ser una coma (,) señalando que “y en el caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure su ausencia. Transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión anterior.”

4.1.3.2. Aplicación de la Ley N° 18.320.

⁴⁵ Peirano Zúñiga, Paola, ob.cit., págs. 114-115.

⁴⁶ González Orrico, Jaime, ob. cit., pág. 236.

El Servicio de Impuestos Internos ha señalado que el contribuyente a quien se le haya practicado una revisión de conformidad con lo que expresa el artículo único de la Ley 18.320, y que como consecuencia de la misma se le hayan practicado liquidaciones o giros, puede reclamar de éstos o aquellas, conforme a las causales y dentro de los plazos y procedimientos normales.

Ahora bien, dado que el efecto especial que la ley 18.320 concede a la existencia de objeciones al cumplimiento de las obligaciones tributarias mantenido por el contribuyente por el lapso examinado, es el alzamiento de la limitación que impide al Servicio revisar el lapso completo que cae dentro de los plazos de prescripción del artículo 200° del Código Tributario, la ley no ha querido que la interposición de reclamos contra las decisiones del Servicio mantenga en suspenso el derecho de éste a desarrollar su labor de protección de los intereses fiscales, por lo que ha establecido que la interposición de reclamo no impida al Servicio llevar a cabo la fiscalización del cumplimiento tributario del contribuyente dentro de los plazos y de acuerdo con las reglas que fija el artículo 200° del Código Tributario.

Sin embargo, previendo la posibilidad de que el contribuyente obtenga un resultado favorable en la reclamación, dispone que los giros que se emitan, quedarán suspendidos en su cobro hasta conocerse el resultado definitivo de la reclamación por la vía de una sentencia ejecutoriada.

Como contrapartida, a fin de no perjudicar los derechos del Fisco, en la espera de la sentencia definitiva, la ley ha previsto que el plazo de la prescripción de las acciones de cobro, se suspenda mientras se ventila el procedimiento de reclamación en sus distintas instancias. En efecto, de conformidad con la parte final del N°5 del artículo único permanente de la ley 18.320, mientras esté pendiente la reclamación del contribuyente impugnando la efectividad de las irregularidades detectadas por el Servicio en la revisión, la prescripción de las acciones del Fisco para cobrar los giros se mantendrá en suspenso, o sea, se estimará que no corre plazo de prescripción en contra del Fisco desde la fecha de la

reclamación y hasta la fecha en que quede ejecutoriado el fallo que se pronuncie sobre el reclamo⁴⁷.

Por último cabe indicar que el plazo de prescripción debe entenderse suspendido por el lapso que media entre la fecha de presentación de la reclamación y la fecha en que la sentencia que resuelve el reclamo deducido por el contribuyente quede ejecutoriada.

⁴⁷ Circular N° 73 de 2001, número 8.3.

CAPÍTULO TERCERO
LOS ASPECTOS PROCESALES DE LA PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA DE LA
ACCIÓN DE COBRO

1. Requisitos de admisibilidad de la excepción o de la acción de prescripción.

1.1. La prescripción debe ser alegada.

Si el deudor moroso desea obtener a su favor una declaración de prescripción, tanto de la acción de fiscalización como de la acción de cobro, debe alegarlo oportunamente y ante quien corresponde. En el Derecho Común, se exige este requisito en el artículo 2.493 del Código Civil, el cual ordena que: “El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio.”

Podrá hacerlo personalmente (si es capaz jurídicamente) o representado (en cualquier caso).

El fundamento de tal exigencia, radica en que es el deudor quien debe discernir si paga la obligación o solicita la prescripción de la acción del acreedor; nadie podría hacer ese examen de conciencia por él. Perfectamente el deudor, enterado de la circunstancia de que se han cumplido los requisitos materiales de la prescripción, podría renunciar a solicitarla, prefiriendo pagar su deuda, aunque se trate ya de una obligación natural, ya sea por ética, por escrúpulos o por otro sentimiento o consideraciones.

Esta regla general, como tal, admite algunas excepciones, como la contenida a propósito de la regulación del juicio ejecutivo, en el artículo 442 del Código de Procedimiento Civil, norma la cual dispone que: “El tribunal denegará la ejecución si el título presentado tiene más de tres años, contados desde que la obligación se haya hecho exigible; salvo que se compruebe la subsistencia de la acción ejecutiva por alguno de los medios que sirven para deducir esta acción en conformidad al artículo 434.”

En materia tributaria, en cuanto a la prescripción de la acción de fiscalización se refiere, sólo existe una excepción a la disposición general del artículo 2.493 del Código Civil, contenida en el artículo 136 del Código Tributario (en strictu sensu, no es una excepción a la regla que se viene comentando, pues no se trata de una declaración de oficio que se dé al “inicio” del proceso, sino al final, al momento de fallarse una reclamación tributaria). Dice esta regla tributaria: “El Juez Tributario y Aduanero dispondrá en el fallo la anulación o eliminación de los rubros del acto reclamado que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción.”

En lo concerniente a la prescripción de la acción de cobro, aunque tampoco existe norma expresa, el artículo 176 del Código Tributario, en relación con el N° 2 del artículo 177 del mismo texto legal, señala que el deudor moroso puede oponerse a la ejecución, presentando la excepción de prescripción dentro del plazo que indica, lo cual parece demostrar la existencia de una norma que indirectamente exige alegación. De todos modos, en caso de duda, igualmente se debe aplicar la norma general del Código Civil. En consecuencia, el Tesorero Regional o Provincial, según sea el caso, en su carácter de Juez Sustanciador, no puede, de oficio, denegar una ejecución como sí lo debe hacer el juez civil a propósito de la ejecución general, aunque conste que el título está prescrito.

La norma del inciso tercero del artículo 177 del Código Tributario, que autoriza al Juez Sustanciador para corregir de oficio los vicios del proceso de cobro, no alcanza para estimar que este Juez Sustanciador debe declarar de oficio la prescripción, puesto que ésta no constituye un “vicio” del proceso.

1.2. El derecho a pedir la declaración de la prescripción no debe haber sido renunciado. La renuncia de la prescripción.

Señala el artículo 2.494 del Código Civil, que: “La prescripción puede ser renunciada expresa o tácitamente; pero sólo después de cumplida.

Renúnciase tácitamente, cuando el que puede alegarla manifiesta por un hecho suyo que reconoce el derecho del dueño o del acreedor; por ejemplo, cuando cumplidas las

condiciones legales de la prescripción, el poseedor de la cosa la toma en arriendo, o el que debe dinero paga intereses o pide plazo.”

A su vez, el artículo 2.495 del mismo cuerpo legal, dispone que: “No puede renunciar la prescripción sino el que puede enajenar.”

No habiendo norma en la ley tributaria que las modifique, se aplican en todo su esplendor tales reglas, debido a lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario.

El requisito para poder considerar que se está frente a una renuncia de la prescripción, -aparte de la capacidad de enajenar que debe tener el renunciante-, es que se deben haber cumplido las condiciones legales de la prescripción. Esta es la gran diferencia con la interrupción natural (además de que la interrupción es una institución dominada por normas de orden público, mientras que la renuncia pertenece a la esfera del derecho privado): en ésta, no se ha cumplido la prescripción, muy por el contrario, precisamente con la interrupción se evita que se cumpla la prescripción. Un mismo acto puede ser calificado de renuncia o de interrupción, por ejemplo, la celebración de un convenio de pago: si se celebra antes de que se cumpla el plazo de la prescripción, se está frente al caso de una interrupción natural; si se celebra después de tal plazo, se trata derechamente de una renuncia a la prescripción. Por tanto, es menester aplicar en esta parte, lo que se ha señalado como ejemplos de casos de interrupción natural⁴⁸, con la salvedad del tiempo indicado. Precisamente, debido a este especial requisito de que debe estar cumplido el plazo y las demás condiciones legales de la prescripción, es que no bastaba con la existencia de la norma general de renuncia de derechos del artículo 12 del Código Civil para estimar regulada la renuncia de la prescripción.

Se ha situado este requisito de que no haya existido “renuncia de la prescripción” en esta parte relativa a las condiciones de procesabilidad de la prescripción de la acción de cobro, pues creo que se trata, precisamente, de un requisito de cariz procesal. Es un requisito para que se pueda admitir a tramitación la solicitud de prescripción, en definitiva.

⁴⁸ Supra 3.1.1.

Por ello, resulta más ortodoxo hablar de “el derecho a pedir la declaración de la prescripción no debe haber sido renunciado”.

Es necesario aclarar esto, pues podrían existir dudas cuando, habiéndose alegado ya la prescripción, se realiza un acto que puede calificarse como de renuncia. Por ejemplo, el deudor moroso opone una excepción de prescripción en el proceso de cobro de obligaciones tributarias, pero mientras pende su tramitación, celebra un convenio de pago de la deuda o sencillamente paga tal deuda cuya prescripción se había solicitado.

Participo de la idea de que la renuncia sólo procede en el evento de que no se haya alegado la prescripción. Si ya se ha alegado y se efectúa un acto expreso o tácito de reconocimiento de la deuda cuya prescripción se ha alegado, no se trata de una renuncia ni menos de una interrupción natural de la prescripción, por lo que se deberá tramitar y fallar el fondo de la excepción u acción de prescripción de acuerdo a las reglas generales, conforme a los antecedentes existentes al momento de presentarse tal solicitud de declaración de prescripción.

Así por lo demás lo ha estimado la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema en la causa rol 2025-2008, en la que se acogió el recurso de casación en el fondo interpuesto para anular una sentencia que había rechazado la prescripción, acogándose ésta por parte de esa Sala, con fecha 20 de enero de 2010. En su considerando 13º, la Corte indica que no pudo operar la interrupción, pero tampoco era posible concluir que era procedente la renuncia tácita, desde que no puede actuar esta institución una vez deducida la excepción de prescripción, porque de lo que se trata, es que el deudor que se encuentra en situación de alegarla "como lo expresa el inciso segundo de la norma referida- opta por no hacer valer este beneficio que la ley ha puesto en sus manos.

2. Procedimientos y tramitación.

Los artículos 176 y 177 del Código Tributario, enseñan que, una de las oposiciones a la ejecución que puede formular el deudor moroso, es la de prescripción (las otras son la de excepción de pago y la de no empecer el título al ejecutado; las demás excepciones del

artículo 464 del Código de Procedimiento Civil se entienden reservadas para el juicio ordinario correspondiente). Por tanto, la primera forma de alegar la prescripción, es, precisamente, mediante la oposición de la excepción de prescripción.

Sin embargo, esto no obsta a que también se pueda alegar por la vía de la acción, por la vía de la demanda. De partida, no existe norma legal alguna que prohíba tal alternativa. No obstante ello, el autor Jaime González Orrico, cree que para que se pueda alegar como acción en un juicio ordinario, la prescripción debe haberse opuesto previamente como excepción. Señala que “a nuestro juicio, la única oportunidad en que el ejecutado puede hacer reserva de la excepción de prescripción, para el juicio ordinario correspondiente, es al momento de oponer la excepción.”⁴⁹

Discrepo rotundamente de esta doctrina, puesto que, no existe norma alguna que realice las exigencias formuladas por dicho autor para ocurrir de prescripción por la vía de la acción. No se exige ni que previamente se haya intentado la declaración como excepción, ni menos que se haya efectuado expresa reserva de la misma para el eventual juicio ordinario. Al respecto, cabe señalar lo que ha resuelto, con fecha 28 de marzo de 2011, la Tercera Sala de la Excelentísima Corte Suprema, en los autos rol 2.436-2.008, conociendo de un recurso de casación, que no deja espacios para duda alguna. En su considerando 9º, señala que no existe imposibilidad de demandar la declaración de prescripción extintiva, puesto que ésta puede alegarse como acción, sin que exista ninguna disposición substantiva ni procesal que disponga que sólo puede serlo por la vía de la excepción. A su vez, en el considerando 10º, razona que, habiendo transcurrido el plazo legal de prescripción -sin que dicho término se hubiere interrumpido- la circunstancia de no haberse opuesto excepciones en el procedimiento administrativo de cobro no impide que sea considerada la prescripción, desde que no es aceptable concluir que se haya renunciado a ella atendido que no hay ninguna manifestación del deudor en que por un hecho suyo haya reconocido el crédito, según se colige de lo dispuesto en el artículo 2492 inciso segundo del Código Civil.

⁴⁹ González Orrico, Jaime, ob.cit, pág. 183.

2.1. Excepción de prescripción.

El Código Tributario regula expresamente el procedimiento en cuya virtud un deudor moroso fiscal puede solicitar la declaración de prescripción de la acción de cobro del Fisco, en sus artículos 176 a 183, ambos inclusive.

La primera de aquellas disposiciones, indica que: “El ejecutado podrá oponerse a la ejecución ante la Tesorería Comunal respectiva, dentro del plazo de diez días hábiles contados desde la fecha del requerimiento de pago practicado conforme al artículo 171°.

En los casos en que el requerimiento se practique en lugares apartados y de difícil comunicación con la Tesorería Comunal, se tendrá como interpuesta en tiempo la oposición que se efectúe por carta certificada, siempre que la recepción por el Servicio de Correos se hubiere verificado dentro del plazo a que se refiere el inciso anterior.

Se aplicarán a la oposición del ejecutado las normas contenidas en los artículos 461 y 462 del Código de Procedimiento Civil.”

En tanto, el artículo 177 estatuye que: “La oposición del ejecutado sólo será admisible cuando se funde en alguna de las siguientes excepciones:

1°.- Pago de la deuda.

2°.- Prescripción.

3°.- No empecer el título al ejecutado. En virtud de esta última excepción no podrá discutirse la existencia de la obligación tributaria y para que sea sometida a tramitación deberá fundarse en algún antecedente escrito y aparecer revestida de fundamento plausible. Si no concurrieren estos requisitos el Tribunal la desechará de plano.

Las demás excepciones del artículo 464° del Código de Procedimiento Civil se entenderán siempre reservadas al ejecutado para el juicio ordinario correspondiente, sin necesidad de petición ni declaración expresa.”

2.1.1. Plazo para oponer esta excepción.

Según el inciso primero del artículo 176 del Código Tributario, el deudor moroso cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados desde la fecha del requerimiento de pago practicado conforme al artículo 171 de ese mismo cuerpo legal, para oponer una excepción a la ejecución.

2.1.1.1. Momento desde el cual se comienza a computar el plazo.

Al respecto, es necesario distinguir:

a. Si la notificación al deudor moroso y el requerimiento de pago se efectuaron personalmente: el plazo comienza a correr desde ese mismo día.

b. Si la notificación al deudor moroso y el requerimiento de pago se efectuaron por cédula (notificación personal subsidiaria) o por el envío a su domicilio tributario de la respectiva carta certificada: se debe formular una nueva distinción:

b.1. Si se ha trabado embargo sobre algún bien de propiedad del deudor moroso: el plazo comienza a correr desde la traba del embargo. Cabe precisar que, si el acta de embargo requiere que se inscriba en un registro especial, como en el Registro de Interdicciones y Prohibiciones de Enajenar, que lleva el Conservador de Bienes Raíces respectivo -en el caso de inmuebles-, o como en el Registro de Vehículos Motorizados del Servicio de Registro Civil e Identificación -en el caso de vehículos motorizados-, el plazo no comienza a correr desde la inscripción, sino que desde la traba del embargo, puesto que tales inscripciones sólo tienen un efecto de oponibilidad para terceros (formalidad de publicidad).

b.2. Si no se ha trabado embargo sobre algún bien de propiedad del deudor moroso: el plazo aún no comienza a correr, por mucho que se haya notificado y requerido de pago al deudor. El fundamento de esta norma, contenida en el inciso primero del artículo 171 del Código Tributario, guarda relación con que se busca que el deudor tome conocimiento efectivo del requerimiento de pago, lo cual el legislador presume que sucede

cuando se practica el primer embargo; antes no podría comenzar a correr un plazo fatal tan relevante para el deudor, como lo es el plazo para oponerse a la ejecución. Evidentemente que el deudor podría renunciar a este derecho, oponiendo la excepción antes de que se trabe embargo sobre sus bienes, y por tanto antes de que comience siquiera a correr el plazo, atendida la cláusula general de renunciabilidad de los derechos, contenida en el artículo 12 del Código Civil.

2.1.1.2. Duración del plazo.

La regla general es que el plazo para oponer las excepciones en los procesos de cobro de obligaciones tributarias, es de 10 días hábiles, según lo prevenido en el artículo 176 del Código Tributario.

El concepto de días “hábiles” para estos efectos, se entiende referido a todos los días que no sean domingos, festivos o feriados, según las reglas procesales generales, no aplicándose a este respecto lo establecido en el inciso segundo del artículo 10 del mismo Código, el cual preceptúa lo siguiente: “Los plazos de días insertos en los procedimientos administrativos establecidos en este Código son de días hábiles, entendiéndose que son inhábiles los días sábado, domingo y festivos”, puesto que esa norma sólo se aplica a los procedimientos administrativos, y no a los procesos judiciales, género al cual pertenece el proceso de cobro de obligaciones tributarias. Es decir, para oponer excepciones, es hábil también el día sábado. Sin embargo, tal cual veremos, el escrito mediante el cual se opone una excepción, debe presentarse en la Tesorería respectiva, pero es de público conocimiento que dicho organismo estatal atiende desde lunes a viernes, no los sábados.

¿Qué ocurre entonces si el plazo para oponer la excepción vence en un día sábado?: no se altera la regla general del artículo 176 del Código Tributario, es decir, el plazo se extingue ese día debido a su naturaleza de fatal, no pudiendo prorrogarse al día hábil siguiente. Al efecto, deberán adoptarse las providencias necesarias por parte de la Tesorería, a fin de contar con un sistema de recepción de escritos en sus mismas oficinas. De todos modos, no resulta aplicable la norma general de que se instituya a un funcionario

a que reciba tales presentaciones en su domicilio, ya que en este especial tribunal no existe la figura del “Secretario” o del “Jefe de Unidad”, como en los tribunales ordinarios.

Existe una regla excepcional a aquélla que fija el plazo en 10 días hábiles. Así, señala el inciso final de ese artículo 176 del Código Tributario que: “Se aplicarán a la oposición del ejecutado las normas contenidas en los artículos 461 y 462 del Código de Procedimiento Civil.” La primera de esas disposiciones, que es la que aquí interesa, ordena que: “Si se verifica el requerimiento fuera del territorio de la República, el término para deducir oposición será el que corresponda según la tabla a que se refiere el artículo 259, como aumento extraordinario del plazo para contestar una demanda.” Entonces, si, a través de un “exhorto internacional”, se requiere de pago a un deudor que se encuentra fuera del territorio de la República, el plazo que éste tiene para oponerse a la ejecución, será de 10 días hábiles más el aumento extraordinario que fije la tabla de emplazamiento que forma la Corte Suprema.

Llama la atención de que la norma del inciso final del artículo 176 del Código Tributario, no se remita además a la norma del artículo 460 del Código de Procedimiento Civil, que regula el caso de que el deudor se encuentre dentro del territorio de la República, pero fuera del territorio jurisdiccional del tribunal que lleva el proceso de cobro. Por tanto, si el deudor moroso se encuentra dentro del territorio de la República, el plazo para oponer excepciones siempre será de sólo 10 días hábiles, no importando el lugar en el cual se encuentre dentro de Chile.

2.1.2. Lugar en que se debe oponer la excepción.

El escrito en que consta la excepción de prescripción que se opone, debe ser presentado, según dice la primera parte del artículo 176 del Código Tributario, “ante la Tesorería Comunal respectiva”. Cabe precisar que, la voz “Tesorería Comunal”, se refiere a las actuales Tesorerías Regionales y Provinciales, desde la dictación del Decreto con Fuerza de Ley N° 178 (1981) que suprimió las Tesorerías Comunes y las trasladó a las Municipalidades.

El inconveniente de la palabra “respectiva”, se presenta en este caso, porque existen varias Tesorerías Regionales y Provinciales en la actualidad: Una Tesorería Regional en cada una de las 15 Regiones, más las Tesorerías Regionales Santiago Oriente, Santiago Poniente y Santiago Sur, 30 Tesorerías Provinciales y 2 oficinas (Puerto Varas y Porvenir).

Creo que, para que prospere la excepción en cuanto a su admisibilidad, el escrito debe presentarse sólo en la Tesorería en la cual se lleva el proceso de cobro respectivo, puesto que es en esa Tesorería en el cual funciona el tribunal denominado “Juez Sustanciador” y no en otro. Sin embargo, en la práctica, se pueden presentar en cualquiera de ellas; de tal manera que la Tesorería que recibe el escrito, lo remite a la Tesorería donde funciona el Juez Sustanciador competente.

2.1.3. Formas de oponer la excepción.

La regla general es que se efectúe mediante un escrito presentado ante la Tesorería respectiva. Como toda general, tiene una excepción, contenida en el inciso segundo del artículo 176 del Código Tributario, que indica que: “En los casos en que el requerimiento se practique en lugares apartados y de difícil comunicación con la Tesorería Comunal, se tendrá como interpuesta en tiempo la oposición que se efectúe por carta certificada, siempre que la recepción por el Servicio de Correos se hubiere verificado dentro del plazo a que se refiere el inciso anterior.”

2.1.4. Tramitación de la excepción de prescripción.

2.1.4.1. Examen de admisibilidad.

Dispone el inciso primero del artículo 178 del Código Tributario que: “Recibido el escrito de oposición del ejecutado por la Tesorería Comunal, el Tesorero examinará su contenido y sólo podrá pronunciarse sobre ella cuando fundándose en el pago de la deuda proceda acogerla íntegramente, caso en el cual emitirá una resolución en este sentido,

ordenando levantar el embargo aplicado y dejar sin efecto la ejecución. La resolución que dicte deberá notificarse al ejecutado por cédula.”

Se ha planteado la duda respecto al alcance del examen de admisibilidad del escrito de oposición que debe efectuar el Tesorero, a propósito de lo dispuesto en el inciso tercero de ese mismo artículo 178 del Código Tributario, el que señala que: “En ningún caso podrá pronunciarse el Tesorero sobre un escrito de oposición sino para acogerlo; en los demás, las excepciones serán resueltas por el Abogado Provincial o la Justicia Ordinaria en subsidio.”

Se debe entender entonces, que el examen de admisibilidad que efectúa el Tesorero, sólo debe estar circunscrito a que se cerciore de que se trate de un escrito presentado por el deudor (personalmente o representado) y examine si se trata de una excepción de pago total. En todos los demás casos, debe ordenar que el escrito se entregue al Abogado Provincial, para que éste, junto con todos los antecedentes, examine el escrito y resuelva acogerlo o no a tramitación.

El Tesorero, así las cosas, ni siquiera se encuentra facultado por estas normas para analizar si la excepción de prescripción fue presentada oportunamente. Estas normas limitativas de las facultades de examen de admisibilidad, encuentren su razón de ser en que, determinadas circunstancias, como la temporaneidad de una excepción, tienen carices de corte jurídico, y el Tesorero Provincial no tiene siempre la profesión de Abogado, por lo que la ley tributaria ha optado por entregar el referido examen al respectivo Abogado Provincial.

El Tesorero tiene un plazo de 5 días hábiles para efectuar este examen y resolver los puntos señalados. Debe ordenar que pasen los autos al Abogado Provincial, se forme cuaderno separado de excepciones y se suspenda la ejecución mientras penda el fallo de la excepción de prescripción opuesta.

2.1.4.2. Tramitación ante el Abogado Provincial.

El artículo 179 del Código Tributario, regula esta materia. Si se trata de una excepción de prescripción, el Tesorero en su carácter de Juez Sustanciador, entonces, ordenará que pasen los antecedentes al Abogado Provincial (en la práctica también se le denomina Abogado de la Unidad de Cobro) para que éste efectúe el examen de admisibilidad y si pasa tal examen el escrito, lo acoja a tramitación. Lo que se le entrega al Abogado es el cuaderno separado que se ha formado de acuerdo a lo ordenado por el Juez Sustanciador, cuaderno el cual debe contener todas las piezas que constan en el cuaderno principal administrativo, relativas al deudor moroso que se ha excepcionado, incluido el escrito de oposición, con los antecedentes que hubiese acompañado el deudor.

El Abogado analizará si se ha interpuesto dentro del plazo legal, y si se cumplen los demás requisitos procesales.

El Abogado Provincial debe fallar las excepciones dentro de quinto día de haber recibido los antecedentes respectivos, salvo que decrete alguna medida para mejor resolver, como, cuando, por ejemplo, requiera información acerca de la fecha de vencimiento del impuesto, de la notificación de la liquidación o del giro al Servicio de Impuestos Internos o como cuando solicite información a la Sección Operaciones o de Cobranza de la Tesorería, relativas a si ha acaecido algún acto o hecho que tenga la virtud de interrumpir el plazo de prescripción.

Una vez que reciba esos antecedentes, procede a fallar la excepción. Si la acoge, ordenará que se descargue la deuda y se alcen los embargos y retenciones que afectaren al contribuyente que ha opuesto esta excepción de prescripción. Si no la acoge, debe, dentro de quinto día, enviar los antecedentes al Tribunal Ordinario, con un escrito mediante el cual solicitará que se pronuncie sobre la oposición por él rechazada, exponiendo lo que juzgue oportuno en relación a ella. En todo caso, si el Abogado no cumple con esto, dentro del plazo indicado, el ejecutado tendrá derecho para solicitar al Tribunal Ordinario que requiera el expediente para su conocimiento y fallo.

Cualquiera fuera la decisión del Abogado Provincial, la sentencia que la contiene, debe ser notificada al deudor moroso que ha presentado la excepción, por cédula, según lo exigido por el inciso segundo del artículo 179 del Código Tributario.

2.1.4.3. Tramitación ante el Juez Ordinario.

El inciso cuarto del artículo 179 del Código Tributario, indica que el Abogado Provincial debe, dentro de quinto día, enviar los antecedentes al Tribunal Ordinario, con un escrito mediante el cual solicitará que se pronuncie sobre la oposición por él rechazada, exponiendo lo que juzgue oportuno en relación a ella.

Por tanto, el juez ordinario sólo podrá conocer de la excepción de prescripción (las de pago y de ineptitud del libelo también, por cierto) en el caso de que el Abogado Provincial la hubiere rechazado.

El juez ordinario competente para conocer de este asunto, es, según lo estatuye el artículo 180 del Código Tributario, “el Juez de Letras de Mayor Cuantía del Departamento correspondiente al domicilio del demandado al momento de practicársele el requerimiento de pago.” Lo que fija la competencia territorial, por tanto, es el lugar donde se requirió de pago al deudor, no donde se le trabó embargo a sus bienes, apercibió al deudor o donde se realizó cualquier otro acto procesal que le afectare.

El procedimiento que debe seguirse ante el juez ordinario en este caso, no se encuentra regulado detalladamente en el Código Tributario. Existe, en todo caso, la norma del artículo 181 de ese texto legal, que dispone que: “Serán aplicables para la tramitación y fallo de las excepciones opuestas por el ejecutado, las disposiciones de los artículos 467, 468, 469, 470, 472, 473 y 474 del Código de Procedimiento Civil, en lo que sean pertinentes.

La primera resolución del Tribunal Ordinario que recaiga sobre el escrito presentado por el Abogado Provincial, deberá notificarse por cédula.”

En general, lo que se hace en la práctica y de acuerdo a la señalada normativa, es que el juez ordinario, una vez recibidos los antecedentes por parte del Abogado Provincial, provea tal solicitud ordenando el traslado al deudor moroso que opuso la excepción. Tal resolución se debe notificar por cédula a éste. Si producto del escrito en que se ha evacuado el traslado, el juez ordinario estima que existen hechos pertinentes, substanciales y controvertidos, recibe la causa a prueba. El término probatorio será de 10 días, de acuerdo a lo previsto en el artículo 468 del Código de Procedimiento Civil. La prueba se rinde del mismo modo que en el juicio ordinario, según ordena el artículo 469 de este cuerpo legal. Prosigue esta norma, señalando que: “vencido el término probatorio, quedarán los autos en la secretaría por espacio de seis días a disposición de las partes, antes de pronunciar sentencia. Durante este plazo podrán hacerse por escrito las observaciones que el examen de la prueba les sugiera, y una vez vencido, háyanse o no presentado escritos, y sin nuevo trámite, el tribunal citará a las partes para oír sentencia”.

Finalmente, el artículo 470 Código de Procedimiento Civil, indica que: “la sentencia definitiva deberá pronunciarse dentro del término de diez días, contados desde que el pleito quede concluso.”

La sentencia del juez ordinario debe ser notificada por cédula, según el precepto del inciso primero del artículo 182 del Código Tributario y es apelable para ante la Corte de Apelaciones respectiva.

2.2. Acción de prescripción.

La segunda forma de alegar la prescripción de la acción de cobro, se verifica a través de una demanda ordinaria de prescripción. Tal cual se analizó oportunamente, no existe norma alguna que prohíba accionar de prescripción. Si se utiliza esta alternativa, resulta que se invierten los roles procesales respecto a los que existen en la excepción de prescripción: en la demanda de prescripción, el sujeto activo o demandante es el deudor moroso y el sujeto pasivo o demandado es el Fisco.

2.2.1. Procedimiento aplicable.

El procedimiento que se debe aplicar en el caso de una demanda de prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias, es el contenido en el Título XVI del Libro III del Código de Procedimiento Civil, que establece las normas de “Los Juicios de Hacienda”.

Los juicios de Hacienda, son aquellos en que tiene interés el Fisco y cuyo conocimiento corresponde a los tribunales ordinarios.

Un error que se observa cotidianamente en la práctica, es el recurrir a las normas del juicio ordinario para tramitar esta demanda de prescripción, lo cual violenta precisamente al artículo 748 del Código de Procedimiento Civil, que preceptúa que: “Los juicios en que tenga interés el Fisco y cuyo conocimiento corresponde a los tribunales ordinarios, se substanciarán siempre por escrito, con arreglo a los trámites establecidos para los juicios ordinarios de mayor cuantía, salvo las modificaciones que en los siguientes artículos se expresan.”

Los juicios donde se busca la declaración de la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias, precisamente son de aquellos en los que el Fisco tiene interés, por lo que no cabe duda de que se trata de juicios de hacienda, y en consecuencia se debe estar a las normas aludidas, más allá de que se asimile al juicio ordinario de mayor cuantía. Pero existen modificaciones, como por ejemplo, se omiten en estos juicios de hacienda, los trámites de la réplica y dúplica. En lo demás, se aplican las reglas del juicio ordinario de mayor cuantía.

2.2.2. Tribunal competente.

Es una regla general de competencia aquella que indica que el tribunal competente para conocer de una demanda, es aquel que tiene jurisdicción en el territorio del domicilio del demandado. ¿Será entonces que, en este juicio de hacienda, se debe presentar la demanda en el tribunal en el que el Fisco de Chile tenga domicilio?, ¿cuál es el domicilio

ese, será en Santiago de Chile? ¿Si el proceso de cobro se llevó a efecto en Arica, Valparaíso o Punta Arenas, se debe necesariamente entonces presentar la demanda de prescripción en Santiago de Chile?

Es un error de normal ocurrencia en la práctica que, las demandas de prescripción se presenten en el tribunal que tiene competencia en el territorio jurisdiccional de la Tesorería que tramitó el proceso de cobro mismo.

Todas las dudas planteadas quedan disipadas al tener a la vista el Código Orgánico de Tribunales, en especial su artículo 48, que indica que: “Los jueces de letras de comunas asiento de Corte conocerán en primera instancia de las causas de hacienda, cualquiera que sea su cuantía.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, en los juicios en que el Fisco obre como demandante, podrá éste ocurrir a los tribunales allí indicados o al del domicilio del demandado, cualquiera que sea la naturaleza de la acción deducida.

Las mismas reglas se aplicarán a los asuntos no contenciosos en que el Fisco tenga interés.”

2.2.3. Representación del Fisco demandado.

Otro de los errores que es normal apreciar en la práctica cuando se tramitan estas demandas de prescripción, es que se confunde al sujeto pasivo de la demanda: ha habido demandas en cuyo cuerpo figura en calidad de demandada la Tesorería, siendo que el demandado es o debe ser el Fisco de Chile, único titular de la acción de cobro de obligaciones tributarias cuya prescripción extintiva se intenta obtener mediante este proceso. La Tesorería sólo es el órgano mediante el cual el Fisco ejerce la acción de cobro del cual es titular.

En segundo lugar, es necesario tener absoluta claridad respecto de quien es el representante del demandado, del Fisco, para estos juicios de declaración de prescripción: al respecto, se debe aplicar el precepto del inciso primero del artículo 186 del Código Tributario, que indica que: “En todos los asuntos de carácter judicial que se produzcan o

deriven del cobro, pago o extinción de obligaciones tributarias y créditos fiscales, asumirá la representación y patrocinio del Fisco, el Abogado Provincial que corresponda; no obstante, el Fiscal de la Tesorería General podrá asumir la representación del Fisco en cualquier momento. Lo anterior, sin perjuicio de las atribuciones que sobre estas materias le competen a otros organismos del Estado.”

El juicio de hacienda donde se busca que se declare la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias, es un juicio en el cual se va a discutir, ya no el cobro o pago de esas obligaciones, sino su extinción o más bien su plausibilidad de extinción, mediante la prescripción. En consecuencia, se aplica in íntegram esa norma del artículo 186 del Código del ramo. A pesar de eso, algunos han creído, erradamente que, el representante del Fisco en estos casos es el Consejo de Defensa del Estado y otros en la práctica han señalado, erradamente por cierto, que el representante del Fisco es el Tesorero Regional o Provincial respectivo. Es el Abogado Provincial de la Tesorería que debe asumir la defensa del Fisco, quien lo representa y patrocina.

2.3. La litis pendencia.

Si resulta que, un deudor alega la prescripción por la vía de la excepción, pero estando pendiente de fallo la demanda de prescripción por las mismas deudas, o viceversa, procede que se oponga la excepción de litis pendencia en el segundo juicio. Por ende, si el Fisco impetra esta excepción dilatoria de acuerdo a lo prevenido en el artículo 303 N° 3 y se cumplen los requisitos de identidad, el juez de la causa deberá acogerla.

3. La prueba de la prescripción.

El artículo 1698 del Código Civil, establece la regla de oro de la carga de la prueba o del “onus probandi”. Señala que: “Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta.” Obviamente que será el deudor el interesado en probar que han

concurrido los requisitos para que opere la prescripción, ya que así se verá eximido del cumplimiento de una obligación.⁵⁰

Este principio básico no se ve alterado en materia tributaria en lo que a la prescripción de la acción de cobro se refiere. Es así, como el deudor moroso que alega la prescripción debe probar su existencia. Al efecto, en su escrito debe establecer como fundamento, a lo menos, la fecha en que se ha iniciado y terminado el plazo de prescripción. Por cierto que debe indicar cuál es la deuda o deudas que estima prescritas. Todo lo anterior, el deudor debe probarlo por lo demás.

Corresponderá al acreedor, en este caso al Fisco, probar, a su vez, los hechos, actos o circunstancias que impidan la verificación de esa prescripción: si alega la interrupción, deberá probar el hecho o acto que le sirve de base, lo mismo si alega la suspensión.

Si la sentencia estima probados hechos que en los autos no lo están, o se extiende a otros puntos diversos a los discutidos por las partes del juicio de prescripción, se incurre en el vicio procesal de ultra petita.

4. Efectos de la declaración de prescripción.

Para que opere la prescripción de la acción de cobro, se deben haber cumplido los requisitos materiales ya analizados. Sin embargo, también deben darse los supuestos procesales de la alegación y de que una sentencia judicial la reconozca, la declare. La sentencia que declara la prescripción, se limita a reconocer su existencia, a declarar la existencia de un hecho ya producido y a deducir las consecuencias legales que le son propias.

Se había señalado en su oportunidad ⁵¹, que aplicando las normas sobre interpretación del mismo Código Civil, era posible salvar esta aparente contradicción de

⁵⁰ Domínguez Águila, Ramón, ob.cit., pág. 202.

⁵¹ Capítulo Primero, 1.2.

qué es lo que realmente prescribe, y concluí que la prescripción liberatoria sólo extingue la acción del acreedor, es decir, la facultad de recurrir a los tribunales demandando la satisfacción de su crédito, pero no se extingue el crédito mismo y la consecuencial obligación del deudor, la cual, en todo caso, deja de ser obligación civil para convertirse en una obligación natural. Aterrizada dicha argumentación a la acción de cobro, al no ser ya exigible el pago del impuesto, el Fisco debe ejecutar una serie de actos procesales tendientes a materializar esta extinción de sus derechos, con el objeto de dar certeza jurídica a las relaciones jurídicas que habían nacido con el ahora contribuyente (ya no “deudor moroso”), y principalmente restituirlo jurídica y patrimonialmente al estadio en que se encontraba al momento inmediatamente anterior al del requerimiento de pago.

Con la dictación de la sentencia que declara la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias, se producen o deben producir algunos efectos prácticos interesantes:

4.1. Finalización del proceso de cobro.

Con la sentencia, se cierra el proceso de cobro que se seguía contra el deudor por los créditos fiscales cubiertos por la declaración de prescripción.

En consecuencia, deberán dejarse sin efectos todos los apercibimientos, embargos, retenciones y apremios que afectaban al contribuyente. Por cierto que, toda actuación que se realizare con posterioridad a ello sería nula.

4.2. Descarga de la deuda.

La sentencia que declare la prescripción, conlleva ínsito un deber que debe cumplir el Fisco a través de la Tesorería: debe proceder a descargar la deuda de los registros de la Cuenta Única Tributaria del deudor. Esto es así, lo diga expresamente o no la sentencia declarativa de prescripción. El efecto propio de la prescripción es que se extinga la acción de cobro del Fisco, dejando de ser exigible la obligación de pago del crédito fiscal

respectivo, el cual ahora se ha transformado en una mera obligación natural, según ya se analizó. Si todo eso ya ocurrió, no habría razón ni fundamento alguno para que no se descargue de la Cuenta Única Tributaria del deudor tal obligación natural.

Si no procede a la descarga de la deuda, se podría generar un grave problema para el contribuyente: podría retenérsele devoluciones que tenga a su favor, compensándolas con las deudas prescritas, compensación la cual en la práctica, se genera automáticamente en los sistemas informáticos fiscales.

Por eso, disiento absolutamente con lo que resolvió, con fecha 18 de noviembre de 2009, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Puerto Montt, en la causa Rol N° 273-2.009, sobre acción de protección de garantías constitucionales, confirmada por la Excelentísima Corte Suprema, con fecha 14 de diciembre de 2009, en los autos rol 8.832-2.009. La Corte de Apelaciones razonó sobre la base de que el sentenciador de primera instancia sólo acogió la pretensión del actor en cuanto a declarar la prescripción de las acciones de cobro referidas, mas no la pretensión del actor en el sentido de, ordenar además que, éstos se eliminen de la cuenta única tributaria de su parte, por lo que no cabe sino concluir que la recurrida –Director Regional de Tesorería Décima Región de Los Lagos– ha dado cumplimiento a lo ordenado por sentencia judicial, de manera que el actuar ilegal y arbitrario que se le imputó por la parte recurrente, no era tal.

4.3. Alzamientos de embargos y retenciones.

El último de los efectos que produce la dictación de una sentencia que declara la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias, es que la Tesorería respectiva, que debe cumplir y ejecutar tal fallo, debe proceder, incluso de oficio, a decretar el alzamiento de embargos y retenciones que limiten el derecho de propiedad del contribuyente a cuyo favor se pronunció tal fallo. De esta manera, la Tesorería deberá, además, oficiar a las instituciones que tenga a su cargo ciertos registros, para que se inscriban estos alzamientos. Por ejemplo, si se trata de inmuebles embargados y cuya acta de embargo se había inscrito en el Registro de Interdicciones y Prohibiciones de Enajenar

que lleva el Conservador de Bienes Raíces respectivo, en el caso de inmuebles, o en el Registro de Vehículos Motorizados del Servicio de Registro Civil e Identificación, en el caso de vehículos motorizados, la Tesorería deberá enviarles un oficio para que se proceda a inscribir la resolución que ordena el competente alzamiento.

Si el Juez Sustanciador había decretado la retención de remuneraciones del trabajador que mantenía una deuda con el Fisco, de acuerdo a lo previsto en los incisos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 170 del Código Tributario, deberá ahora, oficiar a dicho empleador, comunicándole que se ha declarado prescrita tal deuda, dejando sin efecto la retención. Lo mismo deberá hacer si se habían retenido los montos de cuentas bancarias, debiendo oficiar a la institución bancaria correspondiente. También deberá oficiar al tercero que haya contratado con el deudor y a quien se le haya ordenado retener fondos disponibles en virtud de algún contrato que haya celebrado con aquel deudor. Y así, deberá oficiar a toda institución o persona que tenga a su cargo un registro de embargos y/o retenciones, que afectan el patrimonio del contribuyente beneficiado con la declaración de prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias.

CONCLUSIONES

Con el trabajo que se ha presentado, es posible extraer las siguientes conclusiones:

1.- No existe caso alguno en que pueda sostenerse que exista la imprescriptibilidad de la acción de cobro de las obligaciones tributarias, a pesar de la opinión de algunos autores y de algunos fallos que se han dictado en contrario, respecto al efecto del requerimiento de pago que practica la Tesorería General de la República. Actualmente, tal cual lo analizamos, la legislación tributaria no establece una solución en materia tributaria, pero sí la encontramos en la jurisprudencia. Si el Fisco no persevera en su acción, por mucho que haya interrumpido la prescripción mediante el requerimiento de pago, el deudor podrá siempre invocar la prescripción de la acción de cobro, si han transcurrido a lo menos 3 años de inactividad fiscal desde el requerimiento señalado.

2.- Es perfectamente factible que un deudor, pueda solicitar la prescripción, ya sea por vía de excepción, ya sea por vía de acción. No existirá cosa juzgada que alegar, por tanto. Sólo será posible para el Fisco, impetrar la excepción dilatoria de litis pendencia para el solo evento de que se encuentre pendiente de fallo alguno de los procedimientos iniciados.

3.- No es posible sostener, como lo sostuvo la Corte Suprema, que la sentencia que declara una prescripción no conlleve la obligación de descargar la deuda del sistema de la Cuenta Única Tributaria del deudor a cuyo favor se declaró tal prescripción, puesto que, de lo contrario, de nada serviría tal declaración y además se vería expuesto a que operaran compensaciones automáticas en su contra, por devoluciones de sumas de dinero a que tenga derecho.

4.- Queda absolutamente claro que el inicio del plazo de prescripción de la acción de cobro, corre desde el mismo momento y de manera paralela al plazo que tiene el Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar el cumplimiento de la normativa tributaria, a pesar de la posición sostenida por algunas Tesorerías.

5.- Participo de la idea de que la renuncia sólo procede en el evento de que no se haya alegado la prescripción. Si ya se ha alegado y aunque se haya efectuado un acto expreso o tácito de reconocimiento de la deuda cuya prescripción se ha alegado, no se trata de una renuncia ni menos de una interrupción natural de la prescripción, por lo que se deberá tramitar y fallar el fondo de la excepción u acción de prescripción de acuerdo a las reglas generales, conforme a los antecedentes existentes al momento de presentarse tal solicitud de declaración de prescripción.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA:

- 1.- Abeliuk Manasevich, René. "Las Obligaciones", Editorial LegalPublishing Thomson Reuters, Santiago de Chile, 2014.
- 2.- Alessandri Rodríguez, Arturo. "Teoría de las obligaciones". Editorial Jurídica Ediar-ConoSur Ltda, Santiago de Chile, 1988.
- 3.- Alessandri Rodríguez, Arturo, "Reformas introducidas al Código Civil y a otras leyes por la ley 10.271", N°150, Santiago de Chile, 1955.
- 4.- Álvarez de Andrade, María. "La prescripción extintiva extraordinaria en el Código Tributario". Editorial LexisNexis, Santiago de Chile, 2006.
- 5.- Charad, Emilio; Rojas Luis; Valdés Mario. "El Código Tributario". Editorial Lautaro, Santiago de Chile, 1976.
- 6.- Domínguez Águila, Ramón. "La prescripción extintiva. Doctrina y jurisprudencia", Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2004.
- 7.- Dumay Peña, Alejandro. "La prescripción como modo de extinguir las obligaciones tributarias". Revista de Derecho, Escuela de Derecho Universidad de Concepción. Editorial Andrés Bello, N°157, Septiembre-Diciembre de 1971, Chile, p. 83.
- 8.- Fernández Aguayo, Martín; Alarcón Cañuta, Miguel. "Efectos de la interrupción en el artículo 201 número 3 del Código Tributario en la prescripción tributaria". Revista Chilena de Derecho y Ciencia Política-Vol 3, N°1, 2012- pp. 189-206.
- 9.- González Orrico, Jaime. "Juicio ejecutivo tributario". Editorial Librotecnia, Santiago de Chile, 2013.
- 10.- Massone Parodi, Pedro. "Tribunales y procedimientos tributarios". Editorial LegalPublishing, Santiago de Chile, 2009.
- 11.- Massone Parodi, Pedro. "Principios de Derecho Tributario", Editorial Edeval, Valparaíso, 1975.
- 12.- Peirano Zúñiga, Paola. "La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario". Editorial Conosur Ltda, Santiago de Chile, 2000.

13.- Pierry Arrau, Pedro. "La Nulidad en el Derecho Administrativo". Revista de Derecho, Universidad Católica de Valparaíso XV, Valparaíso, 1993-1994.

14.- Pierry Arrau, Pedro. "Prescripción de la responsabilidad extracontractual del Estado. Situación actual de la jurisprudencia de la Corte Suprema", Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado, N°10, Santiago de Chile, 2003.

15.- Soto Kloss, Eduardo. "Derecho Administrativo. Bases Fundamentales, Tomo II. El principio de juridicidad". Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1996.

16.- Ugalde Prieto, Rodrigo; García Escobar, Jaime. "La prescripción en materia tributaria". Editorial LegalPublishing, Santiago de Chile, 2009.

NORMAS JURÍDICAS:

- 1.- Constitución Política de la República de Chile.
- 2.- Código Civil.
- 3.- Código de Procedimiento Civil.
- 4.- Código Orgánico de Tribunales.
- 5.- Código Tributario.
- 6.- Ley N° 17.235, sobre Impuesto Territorial.
- 7.- D.F.L. N° 7, de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.
- 8.- D.F.L. N° 1, de 1994, Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías.
- 9.- D.L. N° 824, Ley de Impuesto a la Renta.
- 10.- D.L. N° 825, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- 11.- Circular N° 73, de fecha 11 de octubre de 2001, del Servicio de Impuestos Internos, que imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos.

JURISPRUDENCIA:

- 1.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 1113-2008, sentencia de fecha 5 de octubre de 2009.

2.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 1976-2008, sentencia de fecha 30 de noviembre de 2009.

3.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 4759-2009, sentencia de fecha 7 de diciembre de 2011.

4.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 5385-2008, sentencia de fecha 24 de septiembre de 2010.

5.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 2436-2009, sentencia de fecha 28 de marzo de 2011.

6.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Primera Sala, Rol N° 6362-2012, sentencia de fecha 26 de marzo de 2013.

7.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 8832-2009, sentencia de fecha 14 de diciembre de 2009.

8.- Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala, Rol N° 5288-2010, sentencia de fecha 4 de enero de 2013.

9.- Ilustrísima Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol N° 273-2009, sentencia de fecha 18 de noviembre de 2009.

Universidad de Valparaíso
Chile



00408586

MAG
P222p
s/f

AUTOR Para

TÍTULO La prescripción extintiva de la acción de cobro de obligaciones tributarias

NOMBRE DEL LECTOR	Fecha devol.

RU 102845
Parada Montero, John Alfredo
La prescripción extintiva de la acción
de cobro de obligaciones tributarias

CB 00408586