

EFFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 201 NÚMERO 3º DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EN LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

EFFECTS OF THE INTERRUPTION ESTABLISHED IN ARTICLE 201, NUMBER 3, OF THE TAX CODE ON TAX SETTING.

MARTÍN FERNÁNDEZ AGUAYO¹
MIGUEL ALARCÓN CAÑUTA²

RESUMEN

El presente artículo busca dar una solución definitiva, de la mano con la certeza jurídica, a la problemática jurídico-social que se genera por la falta de regulación expresa de los efectos de la interrupción de la prescripción del artículo 201 número 3º del Código Tributario. Para lo anterior, a partir del caso específico, se responde a la interrogante base de la problemática, esto es, si una vez producida tal interrupción, comienza o no a correr un nuevo plazo de prescripción de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos; examinando las normas legales que gobiernan la institución, y analizando la doctrina y jurisprudencia relacionada con el tema.

Palabras clave: Prescripción extintiva tributaria, requerimiento judicial, interrupción de la prescripción, certeza jurídica.

ABSTRACT

This article seeks to give a final, hand in hand with legal certainty, the social legal issues generated by the lack of express regulation of the effects of interruption of the prescription of article 201 number 3 of the Tax Code. For this, from the specific case, answer the question based on the problem, that is, if once produced such an interruption begins or not a new period of prescription for the Treasury to pursue the payment of taxes, interest, penalties

¹ Abogado. Temuco, Chile. E.-mail: ayfabogadosasociados@gmail.com

² Abogado. Temuco, Chile. E.-mail: ayfabogadosasociados@gmail.com

and other charges; examining the legal rules governing the institution, and analyzing the doctrine and jurisprudence on the subject.

Key words: *Extinctive tax prescription, injunction, interruption of prescription, legal certainty*

Introducción

La prescripción, como institución transversal a todas las áreas del derecho, implica el estudio detallado de la misma para lograr comprender su funcionamiento. El conocimiento de las normas que rigen tal institución permite su entendimiento y aplicación en las diversas materias o ramas del derecho, con el fin último de velar por la certeza jurídica y la estabilidad de los negocios; al permitir que ciertas situaciones de hecho sean zanjadas, terminando así con la incertidumbre que generan, de tal forma que con la consolidación de los derechos, actos y negocios de los integrantes del entramado social, la actividad económica del país continúe su avance.

La existencia de situaciones de hecho de relevancia jurídica no reguladas, y más aún, ni siquiera discutidas, envuelve de incertidumbre la solución del caso concreto, lo que provoca un estancamiento en el avance de la ciencia del derecho.

Un problema de importancia que se encuentra de frente con el fin último de la prescripción, se produce por la característica propia del derecho, de regular situaciones que se van generando con el avance y cambio progresivo y constante de la sociedad, lo cual implica una inevitable transformación del mismo y su adaptación a los requerimientos sociales. Teniendo en cuenta además la existencia de normas generales y específicas que reglamentan una determinada materia, dependiendo de la multiplicidad de ramas del derecho existentes, no es difícil además encontrar vacíos, los cuales deben ser discutidos y regulados, no solo para tener un texto jurídico que solucione el caso específico, sino que, más aún, para tener un sustento que nos proporcione la solución a un problema de relevancia jurídica de interés nacional, por la importancia de la materia en estudio y las pretensiones en juego.

Ahora bien, sin ser esta una investigación dogmática en cuanto a los problemas lingüísticos del derecho, y en especial, de la institución prescripción, no deja de parecer extraño el hecho de existir escasa doctrina y jurisprudencia en cuanto a la solución de ciertas materias de interés, que puestas en discusión, permiten determinar la gran importancia que su análisis conlleva, no solo como fuente de conocimiento científico, sino como fuente de certeza jurídica para la sociedad en general.

Siguiendo esta línea, dentro de las innumerables situaciones no reguladas expresamente por el derecho, que existen o pudieran existir, atractiva es aquella que

relaciona la prescripción extintiva y el derecho tributario, en el caso en que un contribuyente que ha sido notificado o requerido por Tesorería en procedimiento administrativo de cobro de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, no tiene bienes con los cuales responder a la deuda; quedando entrampado su caso sin avanzar a la etapa netamente judicial de ejecución, permaneciendo el contribuyente en la condición de deudor por un tiempo que puede extenderse indefinidamente. La interrogante que surge en este caso es si tal contribuyente, sin considerar si su deuda se debe o no a una situación irregular propiciada por él, debe o no soportar tal situación de incertidumbre al no saber si existirá una solución que le permita continuar con su actividad económica.

Es aquí donde cobra importancia la institución de la prescripción, relacionándose en consecuencia con el derecho tributario, una de las ramas del derecho más importantes dentro de la economía del país, y que por los intereses que el caso implica, importa a la comunidad en general. Se constituye así la respuesta a la interrogante planteada en necesaria si tenemos en consideración que se encuentran involucrados los intereses del Estado, de la sociedad en general y del contribuyente.

Mediante el presente trabajo se busca dar solución a la interrogante planteada, utilizando para ello el estatuto ordinario de la prescripción, como el especial en materia tributaria, analizando críticamente la práctica forense y la existencia de doctrina y jurisprudencia referente al tema; proporcionando comentarios y conclusiones de interés; buscando, como finalidad última, aportar al avance de la ciencia del derecho en pos de la certeza jurídica y seguridad social.

SECCIÓN PRIMERA

Problemática y práctica forense

En esta sección se tratará el hecho específico que produce la problemática objeto de este análisis, refiriéndonos a su relevancia, y analizando críticamente la práctica forense que se ha generado para hacer frente a dicha situación, con los recursos jurídicos existentes.

1.- Planteamiento de la problemática

Caso muy recurrente y de importancia tanto particular como general, por los intereses que se ven involucrados en la materia, es aquel que tiene relación con el cobro de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos por parte del Fisco, a través de Tesorería, a los contribuyentes.

Se genera la situación en que un contribuyente que ha sido notificado o requerido por Tesorería en procedimiento administrativo de cobro de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, no tiene bienes con los cuales responder a la deuda. En forma detallada la situación es la siguiente: una vez que expiraron los plazos legales en que un contribuyente debió efectuar el pago de un impuesto determinado, y este impuesto ha sido liquidado, pudiendo el contribuyente haber reclamado administrativamente a dicha liquidación, estando resuelta esta; se le han efectuado los giros de los impuestos, notificándosele dicha situación. Con posterioridad, Tesorería emite en expediente administrativo nómina de deudores morosos en el que figura el contribuyente, ordenando el Tesorero en mismo expediente, despachar mandamiento de ejecución y embargo en su contra, notificándosele y siendo requerido de pago. Al momento del requerimiento se certifica el haberse efectuado el requerimiento de pago y que no se llevó a efecto la diligencia de embargo porque se fijó cédula en la puerta y no se tuvieron bienes a la vista, certificándose además que se efectuaron diligencias con el fin de ubicar bienes para trabar el embargo ordenado, dejándose constancia que el contribuyente no registra bienes raíces ni vehículos motorizados a su nombre. Además, en la notificación y requerimiento de pago se apercibe al contribuyente a presentar declaración jurada de bienes, bajo apercibimiento de que si así no lo hiciera, se procederá a solicitar a la justicia ordinaria el apremio corporal consistente en arresto del rebelde. El contribuyente puede que cumpla con el apercibimiento, presentando declaración jurada en la cual declara que no tiene bienes de ninguna especie, muebles o inmuebles; o bien, puede que no lo haga. Desde el día del requerimiento de pago han transcurrido a lo menos tres años, sin que en tal plazo se hubiere realizado alguna gestión por parte de Tesorería tendiente al cobro del impuesto adeudado, intereses, sanciones y demás recargos.

El problema que con el caso planteado surge, se traduce precisamente en el transcurso de tiempo en el cual el procedimiento de cobro permanece latente, en espera, por una parte, de que el contribuyente adquiera bienes para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación, y por la otra, en espera de una solución que le permita continuar con sus actividades económicas normales. De esta forma se plantea la interrogante de si está o no en la obligación el contribuyente de tener que permanecer en la incertidumbre durante un tiempo que se puede extender por muchos años, en espera de que el problema en el que se encuentra con el Fisco se solucione, de alguna u otra forma.

2.- Relevancia jurídico-social de la problemática

El problema planteado que se busca resolver es una situación de hecho bastante cotidiana en la vida económica de la sociedad, y que cobra importancia jurídica al relacionarse con una de las instituciones más relevantes, que tiene regulación tanto general como especial en nuestro ordenamiento, y además, es de aplicación transversal en el derecho, la prescripción como modo de extinguir. Así, al encontrarnos 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 irremediablemente 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.

Se aprecia el trasfondo principal de la cuestión planteada, esto es, la certeza jurídica, que como valor o principio base de nuestro derecho, debe primar en toda materia o conflicto de relevancia jurídica, siendo necesario que exista una solución por medio de un pronunciamiento judicial, que permita que no se permanezca en la situación de incertidumbre por parte de los contribuyentes, o incluso del órgano del Estado encargado de cobrar los impuestos.

Así entonces, constituyéndose en un caso de relevancia jurídica y social, y existiendo un sinnúmero de situaciones como la planteada, es imprescindible el aporte de nuevas soluciones acordes con la legislación, las necesidades sociales, de manera tal que los fallos de los tribunales de justicia, acogiendo tales planteamientos y argumentos, otorguen la definitiva solución a este problema de interés nacional.

3.- Práctica forense ante la problemática planteada

Teniendo presente la Circular N° 73, de fecha 11 de octubre de 2001, emitida por el 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, en la cual se señala 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"*, la práctica forense ha buscado solución al caso planteado recurriendo a lo dispuesto en el artículo 2518 del Código Civil, que establece, *"La prescripción que extingue las acciones ajenas puede interrumpirse, ya natural, ya civilmente."*

Se interrumpe naturalmente por el hecho de reconocer el deudor la obligación, ya expresa, ya tácitamente.

Se interrumpe civilmente por la demanda judicial; salvos los casos enumerados en el artículo 2503"; relacionando esta norma con el artículo 2503 del mismo cuerpo legal, el cual dispone, "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°. Si la notificación de la demanda no ha sido hecha en forma legal;
- 2°. Si el recurrente desistió expresamente de la demanda o se declaró abandonada la instancia;
- 3°. Si el demandado obtuvo sentencia de absolución.

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

Así entonces, se ha planteado como solución a la problemática descrita, el solicitar la declaración de abandono del procedimiento en el expediente administrativo, produciendo esta declaración que se entienda no haber sido interrumpida la prescripción por el requerimiento judicial, lo cual permite ejercer con posterioridad la acción de prescripción, o excepcionar de prescripción, dependiendo del caso.

Si bien a simple vista, y desde la óptica del contribuyente, pareciere ser esta una medida eficaz y expedita para lograr poner término al procedimiento de cobro ejercido por Tesorería, toda vez que permite obtener una resolución del tribunal respectivo que imposibilita la prosecución del procedimiento de cobro, nos parece del todo errada tal postura si lo que se busca en definitiva, tal como se planteaba en el acápite anterior, es la obtención de una solución definitiva. En efecto, tener que solicitar el abandono del procedimiento antes de la prescripción es adicionar una actuación que genera una dilación injustificada del procedimiento, con los correspondientes costos pecuniarios que ello irroga, pues nos encontraremos ante dos procedimientos que debemos llevar a cabo para obtener la solución del caso planteado. E incluso más aún, el solicitar la declaración de abandono del procedimiento, por sí sola, no se constituye en una solución al problema, ya que si se encuentra dentro de los plazos de prescripción tributaria, Tesorería puede reactivar el procedimiento de cobro, toda vez que en ningún caso la declaración de abandono implica el efecto de cosa juzgada en el mismo; o aún más, puede que Tesorería al reactivar el procedimiento de cobro de los impuestos, lo haga en forma extemporánea, debiendo en ese caso el contribuyente incoar un juicio para pedir recién en tal momento la prescripción, sin tener la seguri-

dad de que tendrá los recursos para ello, o podrá obtener una declaración positiva a sus pretensiones.

Como se aprecia, una falencia clara presenta esta práctica, que se traduce en la falta de certeza jurídica en cuanto a la solución del problema principal.

En cuanto al tema procedimental, solicitar el abandono del procedimiento en el caso planteado, nos pone además en la problemática a la que se refiere la discusión latamente llevada a cabo por la doctrina y jurisprudencia, de si es o no posible solicitar el abandono del procedimiento, regulado como una actuación netamente judicial, en un procedimiento que técnicamente es administrativo. En este punto, y a pesar de generarse la discusión señalada, la jurisprudencia en el último tiempo se ha inclinado por señalar que sí es posible declarar el abandono del procedimiento en el expediente administrativo de cobro llevado a cabo por Tesorería, aduciendo como argumento que siendo este un solo procedimiento, conlleva dos etapas, una administrativa y otra judicial, lo que no impide la declaración de abandono del procedimiento en la primera; pareciendo con esto que se insta a que en más casos como el estudiado se acuda a esta solución.

Sin embargo, como hemos podido apreciar, teniendo en cuenta que esta solución conlleva más inconvenientes que ventajas, y apelando al estudio acabado de la totalidad de las normas que conforman el estatuto de la prescripción en general y de la prescripción de la acción del Fisco en materia tributaria, y sin limitarnos solo a la primera posibilidad de término de un juicio que a simple vista pareciera ser la más útil, es necesario e imprescindible aportar con otra solución, expedita e idónea, que no solo ponga término al problema en comento, sino que además otorgue una solución definitiva de la mano con la certeza jurídica, que tanto se anhela en todo procedimiento judicial.

SECCIÓN SEGUNDA

Prescripción tributaria

En esta sección analizaremos el estatuto normativo de la prescripción en materia tributaria, dejando de manifiesto los vacíos normativos que existen en esta materia, para luego realizar un estudio práctico de la aplicación de la interrupción al caso planteado.

1.- Análisis legal y doctrinal de la prescripción tributaria

De acuerdo a la doctrina y jurisprudencia, la prescripción extintiva, así como la adquisitiva, puede ser alegada, tanto como excepción, como acción.

En el caso particular de la prescripción extintiva, de acuerdo a lo establecido por el Código Civil, en su artículo 2492, es aquella que extingue las acciones o derechos ajenos por no haberse ejercitado dentro de un tiempo o plazo determinado, concurriendo además los requisitos legales.

Los requisitos de procedencia de la prescripción extintiva, según las normas del Código Civil y la doctrina son: existencia de una acción vigente (acción civil); inactividad de las partes en orden a ejercer las acciones correspondientes durante un cierto tiempo, esto es, transcurso de cierto o determinado tiempo mediando inactividad de las partes; que no haya operado interrupción de la prescripción; que no se encuentre suspendida la prescripción; que haya sido alegada; y que no haya sido renunciada.

En materia tributaria el artículo 201 del Código Tributario establece que *“En los mismos plazos establecidos 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.”*; aludiendo al artículo 200 del Código Tributario en el cual se expresa que *“El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.”*.

Ahora bien, el órgano administrativo facultado por ley para efectuar la persecución del pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos es Tesorería, contando por tanto con el mismo plazo de 3 años, a partir de la expiración del plazo en que debió efectuarse el pago. En el caso que nos encontremos frente a la situación descrita en el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario, el plazo de 3 años aumenta a 6 años.

Analizando el artículo 201 del Código Tributario, se interrumpirá la prescripción a que se hace referencia: *“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 2515 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 reconocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial.”.

Conocidos los efectos específicos y determinados en la norma, respecto de la interrupción de la prescripción en materia de acción del Fisco para perseguir el pago de impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, en cuanto al caso de interrup-

ción del número 3° de la norma legal citada, llama la atención que la misma no refiera ningún efecto en forma específica, y donde teniendo en cuenta lo señalado en este acápite, y analizando nuestro caso puntual, pareciera ser a primera vista que alguna relevancia pudiera tener el efecto de este numeral, en la solución de la interrogante que en la primera sección se plantea.

2.- Aplicación práctica de la interrupción del artículo 201 del Código Tributario en el caso planteado

En virtud de lo señalado precedentemente, se interrumpe la prescripción establecida en el artículo 201 del Código Tributario con la notificación administrativa de las liquidaciones y del giro de los impuestos, efectuadas ambas dentro de los 3 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, plazo que será de 6 años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando esta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa, como lo establece el artículo 201 en relación con el artículo 200 del Código Tributario. Al interrumpirse por este numeral 2° del artículo 201 del Código Tributario, comenzará a correr un nuevo término de prescripción que será de 3 años, el cual solo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita, o por el requerimiento judicial, como lo establece el inciso 3° de la disposición ya citada, de forma tal que desde la fecha en que se tiene por notificado al contribuyente respecto de los giros de los impuestos respectivos, solo mediante un reconocimiento u obligación escrita, o un requerimiento judicial, se entenderá que el plazo de prescripción de la acción del Fisco se interrumpió.

En caso de efectuarse reclamación administrativa de la liquidación, y tal como lo establece el artículo 24 en relación al artículo 201, inciso final, ambos del Código Tributario, se suspenderá el plazo de prescripción hasta que se dicte la resolución respectiva del Tribunal Tributario, reanudándose en la fecha de tal resolución el cómputo del plazo.

Pues bien, en el caso planteado, cabe hacer presente que el requerimiento que realiza Tesorería en el expediente administrativo, la doctrina y la jurisprudencia han determinado de manera continua que se considera efectivamente un requerimiento judicial, y en consecuencia satisface lo dispuesto en el artículo 201 número 3° del Código Tributario; no siendo pertinente en este trabajo debatir tal posición, sin perjuicio de señalar que dicha postura no es compartida por estos autores.

Lo que cobra importancia es el hecho de que al realizarse requerimiento por parte del Tesorero en procedimiento administrativo, surge la necesidad de complementar lo establecido en el artículo 201 número 3° del Código Tributario, en torno a determinar si luego de practicado el requerimiento que establece dicha disposición, en el caso de que Tesorería no haya realizado con posterioridad al mismo ninguna gestión tendiente a obtener el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás

recargos, comienza o no a correr un nuevo plazo de prescripción, y de ser afirmativo, cuál sería su extensión.

La respuesta a esta interrogante es necesaria para determinar la solución a la problemática base objeto de este análisis.

SECCIÓN TERCERA

Solución a la problemática

Conocido el estatuto aplicable y la repercusión de este en el caso objeto de análisis, se dará respuesta a la interrogante planteada, complementando la normativa vigente con argumentación legal, doctrinal y jurisprudencial, a fin de proporcionar una solución definitiva a la problemática en estudio.

1.- Nuevo plazo de prescripción al operar la interrupción del artículo 201 número 3° del Código Tributario

Con objeto de responder a la interrogante, se hará un examen doctrinal general y jurisprudencial, haciendo presente, desde ya, los escasos pronunciamientos de los tribunales superiores de justicia referente a la solución que más adelante se plantea; situación reveladora de lo reciente del razonamiento y la escasa discusión que se ha propiciado en relación a un tema de la importancia señalada.

Así, una vez que intervenga requerimiento judicial en los términos del artículo 201 número 3° del Código Tributario, sin haberse realizado ninguna actuación posterior por parte de Tesorería, para hacer efectivo el cobro de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, y sin perjuicio de existir silencio normativo, efectivamente se inicia un nuevo término o plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco. En este caso el término de prescripción que se inicia con el requerimiento judicial, debe guardar la misma naturaleza jurídica que aquel interrumpido por tal requerimiento.

Lo anterior, en primer término, en razón de que como lo sostiene la doctrina, refiriéndose a la interrupción en el estudio de la prescripción, al operar esta se pierde el tiempo transcurrido con ocasión de un hecho establecido por la ley, o dicho de otro modo, por la interrupción se pierde todo el tiempo transcurrido a partir del hecho fijado por la norma jurídica, comenzando un nuevo plazo de prescripción. En este sentido, y en materia tributaria, se ha señalado también que la interrupción es el efecto que producen ciertos actos del acreedor o del deudor en el sentido de detener el curso de la prescripción, haciendo ineficaz el tiempo transcurrido hasta la fecha del acto interruptivo, iniciándose un nuevo término de prescripción (Aste Mejías 2010).

Por otra parte, y apelando a un razonamiento lógico, señalar lo contrario, equivaldría a consagrar la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario, en una situación no especificada expresamente por la legislación vigente.

Al analizar la doctrina específica, se debe hacer presente que llama la atención la escasa cantidad de autores que se refieren de alguna u otra forma al tema, y que a la postre solo señalan de forma afirmativa, pero escueta, la concurrencia de un nuevo plazo de prescripción, sin argumentar las razones jurídicas que apoyan tal posición, o solo se limitan a describir posibles soluciones, sin analizarlas, no tomando en consecuencia una posición, a fin de fundamentar la más adecuada e idónea. Así, Dumay Peña, tratando la extinción de la obligación tributaria por la prescripción de la acción de cobro y en específico en el tema de la interrupción, al referirse a la tercera causal, al tratar los efectos de esta señala que, *“En principio, pareciera inoficioso preocuparse de los efectos que produce esta forma de interrupción, ya que debe entenderse que el juicio ejecutivo que se inicia con el requerimiento culminará con el pago de la deuda. Sin embargo, si ello no ocurriera, debe entenderse que con posterioridad al requerimiento empieza a correr un nuevo plazo de tres años.”* (Dumay Peña 1971). En el mismo sentido, Ugalde Prieto y García Escobar señalan que, *“Sin embargo, de no señalar el Código efectos de este tipo de interrupción, ello no quiere decir que sea pacífico el tema.”* (Ugalde Prieto y García Escobar 2009), citando a Emilio Charad Dahud y Félix Urcullú Molina, quienes, respectivamente, en sus obras, *“El Código Tributario”*, de 1976, y *“De la Prescripción Extintiva en los Tributos Fiscalizados por la Dirección de Impuestos Internos”*, de 1963, se limitan a expresar que comienza a correr un nuevo plazo de prescripción, sin determinar las razones fundantes de su posición, solo analizando someramente la extensión de dicho término.

Llama la atención que en la época de la obra de Charad Dahud, la entonces Dirección Nacional de Impuestos Internos, como el mismo autor lo señala, se limitara a expresar que esta causal produce el efecto general de la interrupción, en contraposición a la postura actual del Servicio de Impuestos Internos, a la cual ya se hizo referencia.

En cuanto a la jurisprudencia, debe hacerse presente la fundamentación de la Excelentísima Corte Suprema en el fallo Rol N° 5385-2008, de 24 de septiembre de 2010, y que siendo uno de los pocos fallos recientes que se refieren a la materia en comento, destaca por su acertada interpretación de las normas jurídicas, el orden en la redacción de sus argumentos, y su empatía con la problemática subyacente en el caso en cuestión. Así, en considerando décimo tercero y décimo cuarto primera parte, respectivamente, señala *“Que, en cambio, nada dice la mencionada norma legal acerca del efecto de la interrupción de la prescripción mediante el requerimiento judicial, previsto en su numeral 3°...”*, refiriéndose a la norma del artículo 201 del Código Tributario. Agrega que *“... el silencio normativo sobre este punto de ninguna manera autoriza para sustentar, como lo hace la sentencia recurrida, la hipótesis de que no pueda iniciarse un nuevo periodo de prescripción, pues ello equivaldría a*

consagrar la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario". Consiguientemente con esto, en considerando décimo cuarto, segunda parte, señala "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. Bajo tal premisa, la imprescriptibilidad reviste carácter excepcional y debe fundarse en el texto expreso de la ley", lo cual, como ya se ha señalado, no existe en el caso sub lite, ya que ninguna norma legal establece que la acción del Fisco para cobrar los impuestos adeudados, intereses, sanciones y demás recargos, una vez practicado el requerimiento judicial, tenga el carácter de imprescriptible. Finalmente, en su considerando décimo octavo expresa "que la nueva prescripción que se inicia a partir de los tiempos indicados debe necesariamente conservar la naturaleza y caracteres de la precedente, teniendo en consecuencia su misma duración, por lo que el plazo por el cual habrá de extenderse no puede ser otro que el señalado en el artículo 201 del Código Tributario, en su remisión al artículo 200 del mismo Código."

El fallo a modo de conclusión, en considerando décimo noveno señala, "Que de conformidad a lo razonado, en el caso a que se refiere el presente recurso, luego de producida la interrupción de la prescripción liberatoria con el acto del requerimiento judicial y no habiéndose practicado posteriormente diligencia alguna que activase la ejecución, debe entenderse que, a partir de la fecha misma de dicho requerimiento, comenzó a correr una nueva prescripción. Al no haberlo entendido así la sentencia impugnada vulneró el precitado artículo 201 del Código Tributario."

Dado este razonamiento, la sentencia de reemplazo dictada por el Excelentísimo Tribunal señala que: "1°) Que la prescripción extintiva que en autos corría a favor del contribuyente..., se interrumpió civilmente al notificársele el requerimiento de pago formulado por el Fisco.

2°) Que no consta que con posterioridad a las fechas señaladas se haya realizado alguna gestión para activar el procedimiento de cobranza, razón por la cual a partir de los requerimientos comenzó un nuevo término de prescripción.

3°) Que la demanda deducida en estos autos en que se impetra la declaración de prescripción extintiva de las acciones del Fisco para el cobro tributario se notificó..., esto es, cuando ya había transcurrido en exceso el plazo ordinario de prescripción de tres años aplicable en la especie, contado desde el requerimiento, por lo que debe mantenerse la decisión de declarar prescritas las acciones."

En la misma línea argumentativa, artículo 2523 del Código Civil, establece que "Las prescripciones mencionadas en los dos artículos precedentes corren contra toda clase de personas, y no admiten suspensión alguna.

Interrúmpanse:

- 1° *Desde que interviene pagaré u obligación escrita, o concesión de plazo por el acreedor;*
- 2° *Desde que interviene requerimiento.*
En ambos casos sucede a la prescripción de corto tiempo la del artículo 2515".

En razón de lo anterior queda de manifiesto que comienza a correr un nuevo plazo luego del requerimiento.

Tal norma encuentra aplicación en el caso sub lite, en razón de lo establecido en el artículo 2521 del Código Civil, toda vez que tratándose de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, nos encontramos frente a una prescripción extintiva de corto plazo. Si bien respecto a lo establecido en el número 2° del artículo 2523 del Código Civil, se ha resuelto por los tribunales que tal requerimiento se referiría al requerimiento extrajudicial, pues si hay demanda judicial se aplican las reglas generales de los artículos 2503 y 2518 del mismo cuerpo legal, sin embargo, hay fallos en sentido contrario, y donde además la propia naturaleza jurídica de la acción de Tesorería nos remite sin duda al artículo 2523 ya citado. De todas formas, tal norma deja establecido el razonamiento de que comienza a correr un nuevo plazo de prescripción luego de la interrupción por medio del requerimiento. Tal argumento ha sido recogido por nuestra jurisprudencia en fallo Rol N° 6552-2003, de fecha 16 de abril de 2004, del Octavo Juzgado Civil de Santiago, el cual fue confirmado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago en autos Rol N° 5676-2004, encontrándose firme y ejecutoriado.

Además, el hecho que una persona no tenga bienes en propiedad, sobre los cuales hacer efectivo el pago de una obligación de forma compulsiva, no quiere decir que tendrá que estar en la incertidumbre toda su vida, en torno a tales obligaciones. La misma legislación ha instaurado la institución de la prescripción extintiva, como aquella que extingue las acciones cuando no se han hecho efectivas durante un cierto lapso, en donde además, sanciona en cierto modo la inactividad y negligencia del acreedor al dejar pasar el tiempo sin tomar las medidas conducentes que franquea la ley para hacer efectivos sus derechos. Se establece, por tanto, como una forma de otorgar certeza jurídica a las relaciones entre particulares, y entre particulares y el Estado; y donde solo en casos excepcionales el legislador pretende la imprescriptibilidad declarándolo expresamente, no siendo este uno de ellos.

Que en razón de lo anterior, la respuesta es categórica en el sentido de que sí se inicia un nuevo término de prescripción de la acción de cobro del Fisco.

En cuanto a este nuevo término, guarda la misma naturaleza jurídica que el que se había interrumpido con el requerimiento judicial, en razón de la argumentación jurisprudencial expuesta y el efecto propio de la interrupción de la prescripción, el cual es hacer perder todo el tiempo anterior, comenzando a correr nuevamente el

término; por su parte, al interrumpirse el plazo de tres años establecido en el artículo 201 inciso 3° del Código Tributario, que se generó al haberse interrumpido la prescripción por el numeral 2° de la misma norma, no queda más que concluir que el plazo por el cual debe extenderse este nuevo término de prescripción es de tres años. Apoya lo anterior, el hecho de que la acción de cobro del Fisco, una vez liquidado y girado el impuesto, tiene el carácter de ejecutiva; por lo que en razón de lo dispuesto en el artículo 2515 del Código Civil, el término de prescripción extintiva es de tres años.

Quedando establecido lo anterior, la solución adecuada e idónea a la interrogante planteada, es accionar o excepcionar de prescripción, a fin de que los tribunales ordinarios de justicia, cumpliéndose los requisitos legales y de acuerdo a lo argumentado en estas líneas, declaren prescrita la acción del Fisco para el cobro de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos.

2.- Más allá de una solución abstracta

El que concurra un nuevo plazo de prescripción una vez que el contribuyente es requerido de pago en procedimiento administrativo, de tal forma que este pueda impetrar la prescripción de la acción de Tesorería, cuando esta no haya realizado actividad alguna tendiente a obtener el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, concurriendo los demás requisitos legales y doctrinarios de tal institución, es una solución expedita, eficaz e idónea que no solo queda en las líneas de este artículo en forma doctrinaria, sino que ha sido recientemente llevada a la práctica, siendo acogida por los tribunales de justicia, en específico de nuestra región, en la ciudad de Temuco.

Es así que en causa Rol N° 2553-2011 del Primer Juzgado Civil de Temuco se demandó la prescripción de la acción del Fisco, en los términos y con la argumentación descrita a lo largo de este trabajo, en un caso como el determinado en la primera sección. Si bien en primera instancia el tribunal no acogió la demanda, no dando lugar a ella; en segunda instancia, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Temuco, en causa Rol N° Civil 1012-2011, revocó el fallo del tribunal a quo, acogiendo la demanda en razón de los argumentos invocados por la parte demandante, siendo aquellos que se han descrito en el presente trabajo. En este punto es necesario hacer presente que la sentencia de segunda instancia no fue objeto de recurso de casación de ninguna especie, por lo que se encuentra firme y ejecutoriada.

Con lo señalado podemos comentar el razonamiento que utilizan en cada fallo los jueces sentenciadores. En la sentencia de primera instancia, no acogiendo la fundamentación señalada por la parte demandante, y sin una argumentación acabada, el juez solo se limita a señalar que a su juicio no corre un nuevo plazo de prescripción, dejándose llevar por la solución que hasta la fecha se había venido observando en

la práctica cotidiana en casos como el estudiado, no tomando en cuenta estas nuevas argumentaciones jurídicas y de toda lógica que calzan de mejor manera en el caso concreto de acuerdo a los intereses y pretensiones subyacentes de las partes. La sentencia de segunda instancia, por el contrario, se abre a esta solución definitiva de la problemática jurídico-social planteada, en un fallo acorde con el avance de la ciencia jurídica, al realizar los ministros una correcta aplicación e interpretación del derecho.

Se aprecia que las argumentaciones planteadas en este trabajo no quedan solo en el limbo de las meras posibilidades de ser incorporadas en una acción, o excepción, y más aún, en las meras expectativas de ser acogidas por los tribunales de justicia; al contrario, ya se han dado pasos concretos y con resultado positivo en cuanto a conocerse la aceptación en la práctica de tales fundamentaciones; permitiendo con esto que se vayan generando soluciones lógicas, específicas, técnicas, acordes y adecuadas al caso concreto y a la normativa vigente, y que contribuyen, por tanto, a la tan anhelada seguridad jurídica.

SECCIÓN CUARTA

Declaración jurada de bienes y el reconocimiento

Un análisis aparte merece el tema del reconocimiento del artículo 201 número 1° del Código Tributario, esto es, reconocimiento u obligación escrita, debido a la relación existente entre tal causal de interrupción de la prescripción y la obligación de acompañar declaración jurada de bienes que se establece en el requerimiento de pago bajo apercibimiento de arresto; relación que incluso puede llevar a confusiones producto de una mala interpretación de la disposición legal y la declaración.

En efecto, la presentación donde el contribuyente señala la imposibilidad de efectuar un convenio de pago por encontrarse en la imposibilidad económica para ello, señalando que no posee bienes de ninguna especie, de ninguna forma debe ser considerado como reconocimiento de la deuda, por tanto, una causal de interrupción de la prescripción, o una renuncia a la misma.

El artículo 2518 del Código Civil establece que se produce la interrupción civil de la prescripción, por el reconocimiento de la obligación, ya sea expresa o tácitamente; por su parte, el artículo 2523 del mismo cuerpo legal, nada señala en cuanto a la interrupción de la prescripción por reconocimiento de la obligación, donde, siendo norma especial que regula la prescripción de corto tiempo, aplicable en el caso sub lite, debe entenderse que no tiene aplicación el artículo 2518.

El Código Tributario, por su parte, al establecer en el artículo 201 número 1° que los plazos de prescripción se interrumpirán desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita, deja de manifiesto que el hecho de señalarse la imposibilidad de pactar un convenio de pago, en ningún caso es un reconocimiento en los términos del código del ramo. Es así que tal norma especial, específicamente establece que el reconocimiento debe ser por escrito, dando a entender el carácter expreso que debe tener el mismo; sin tener cabida el reconocimiento tácito de la deuda, al no señalarlo expresamente el mismo texto legal. Lo contrario sería vulnerar los principios básicos del derecho en orden a que, allí donde hay norma especial que regula la materia sin señalamiento de una específica forma de actuación, esto es, la procedencia del reconocimiento tácito de la obligación, debe interpretarse restrictivamente, si se tiene en entendido como principio rector del derecho, que el silencio no constituye aceptación o reconocimiento, sino cuando existe norma expresa que así lo señale.

En este mismo orden de ideas, la Circular N° 73 del Servicio de Impuestos Internos, señala que el artículo 201 número 1° del Código Tributario, debe entenderse en el sentido de que la aceptación o reconocimiento de la obligación debe ser realizada en forma expresa y por escrito, no siendo suficiente el reconocimiento tácito, ni el efectuado en forma oral.

Ante esto, una postura en contrario solo puede sustentarse si exclusivamente se toman en consideración las reglas generales de la prescripción del Código Civil, lo que en atención a lo expuesto anteriormente es errado; llamando la atención, que aun así, en alguna oportunidad haya sido recogida por los tribunales de justicia.

Por su parte, es elemental que la declaración jurada de bienes efectuada mientras la prescripción no está cumplida, no es catalogable como renuncia; sin embargo, si dicha declaración se presentare una vez cumplido el plazo, y se considerare reconocimiento, al no existir norma especial en materia tributaria, aplicándose en consecuencia el artículo 2494 del Código Civil, tal situación se constituiría en una renuncia a la prescripción.

De esta forma, crucial importancia cobran las actuaciones judiciales, tanto desde el punto de vista de los jueces, como de las partes intervinientes, donde la correcta interpretación de la totalidad de las normas que rigen esta materia específica, permitirá solucionar el conflicto de relevancia jurídica con apego a la normativa vigente, y conocer los alcances de las disposiciones en comento; para que ante una simple obligación de proporcionar declaración jurada de bienes, el mismo acto no sea perjudicial para el contribuyente.

Conclusiones

La ciencia del derecho, al regular situaciones de hecho que se generan en la cotidianidad y en las innumerables relaciones entre las personas, es que debe adaptarse a los nuevos requerimientos de la sociedad, por lo que es de necesidad estricta que se renueven y encuentren soluciones cada vez más lógicas, acordes, idóneas, específicas y expeditas a los casos de relevancia jurídica.

La problemática planteada en este trabajo, por los intereses que involucra, requiere una solución con las características antes señaladas. Es así entonces que se llega a la solución fundada de que, una vez que es interrumpido el plazo de prescripción tributaria de la acción del Fisco, por la causal del artículo 201 número 3° del Código Tributario, sin que Tesorería haya realizado ninguna gestión tendiente para obtener el cobro de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, comienza a correr un nuevo término de prescripción de la misma naturaleza y extensión del interrumpido. Lo anterior permite que aquellos contribuyentes que carecen de bienes al momento del embargo, no permanezcan en situación de incertidumbre viendo afectadas sus actividades económicas, pudiendo por tanto, cumplidos los requisitos legales y doctrinarios, y en base a lo argumentado a lo largo de este estudio, solicitar la declaración de prescripción de la acción del Fisco, sea como acción, o como excepción.

Con esta solución a la problemática de relevancia jurídico-social, congruente con el ordenamiento jurídico, más allá de resolver un caso concreto, se logra resguardar el derecho fundamental a la integridad psíquica de la persona, al poner fin de manera expedita e idónea a un conflicto de larga data, que conlleva un desgaste económico y moral, reflejado no solo en el juicio propiamente tal, sino que además, la incertidumbre propia del contribuyente que se encuentra aquejado por esta situación, al verse impedido de poder realizar actividades económicas, viendo solo cómo aumenta el monto adeudado con el paso de los años.

Con lo expuesto, no se toma partido por una u otra parte involucrada, sino que por el contrario, se busca dar un paso más hacia el desarrollo de la ciencia del derecho, aportando soluciones expeditas e idóneas que permitan contar con herramientas jurídicas eficaces, e instando, además, por la aplicación de las mismas; todo ello, en pos del logro de valores y principios rectores.

No queda más que esperar que con soluciones técnicas y fundamentadas como la otorgada, y que hoy en día tiene cabida en los tribunales superiores de justicia, las problemáticas de importancia jurídico-social como la que nos convoca, sean resueltas adecuadamente desde la primera instancia, y donde la multiplicidad de criterios que pudieren existir entre los jueces a quo, no influya en la unificación de la jurisprudencia, lográndose así la tan anhelada certeza jurídica.

Bibliografía

- ASTE MEJÍAS, Cristian, Curso de Derecho y Código Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Santiago de Chile, Quinta Edición Actualizada, 2010.
- DUMAY PEÑA, Alejandro, La prescripción como modo de extinguir las obligaciones tributarias /en/ Revista de Derecho, Escuela de Derecho de la Universidad de Concepción, Editorial Andrés Bello, N° 157, Septiembre-Diciembre de 1971, Chile, p. 83.
- Excelentísima Corte Suprema de Santiago de Chile, Rol N° 5385-2008, sobre prescripción de acción de cobro de impuestos, Carlos Álvarez Aljovin con Tesorería General de la República; sentencia definitiva de fecha 24 de septiembre de 2010.
- Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, Rol N° 5676-2004, sobre prescripción, Héctor Bustamante Arriagada con Tesorería; sentencia definitiva de fecha 15 de mayo de 2008, Santiago de Chile.
- Ilustrísima Corte de Apelaciones de Temuco, Rol N° 1012-2011, sobre prescripción de acción de cobro de impuestos, Rosenda Fernández Alonso con Tesorería Regional; sentencia definitiva de fecha 24 de noviembre de 2011, Temuco.
- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio, Sentencias Recientes en Materias Tributarias /en/ Revista *Ius et Praxis*, Universidad de Talca, Chile, [On Line], volumen 16, numero 1, 2010, [consultado 18 de junio de 2011], pp. 467-482, "Disponible en la Word Wide Web:
http://www.scielo.cl/scielo.php?pid=S071800122010000100016&script=sci_arttext".
- Octavo Juzgado Civil de Santiago, Rol N° 6552-2003, sobre prescripción, Héctor Bustamante Arriagada con Tesorería; sentencia definitiva de fecha 16 de abril de 2004, Santiago de Chile.
- RAMOS PAZOS, René, De las Obligaciones, Editorial LegalPublishing, Santiago de Chile, Tercera Edición Revisada y Corregida, 2008.
- Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 73, de fecha 11 de octubre de 2010, 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.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo, GARCÍA ESCOBAR, Jaime, La Prescripción en Materia Tributaria, Editorial LegalPublishing, Santiago de Chile, Tercera Edición, 2009.
- ZAVALA ORTIZ, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Editorial LexisNexis; Santiago de Chile, Quinta Edición Actualizada, 2003.