

El plazo razonable para las decisiones administrativas

The reasonable term for administrative decisions

Rodrigo Céspedes¹
Jaime García²

Resumen: la sentencia comentada aplica la noción de juicio justo de la Convención Americana de Derechos Humanos a un proceso tributario que se extendió indebidamente. La Corte de Apelaciones de Santiago conecta el período máximo de prescripción con el “plazo razonable”, propia del debido proceso, dejando sin fundamento los cargos contra el contribuyente.

Palabras clave: derecho internacional de los derechos humanos, Convención Americana de Derechos Humanos, debido proceso, juicio justo, certeza jurídica, plazo razonable, prescripción.

I. Introducción

La aplicación del derecho internacional por los tribunales chilenos es un fenómeno que vino para quedarse. Hoy en día, la práctica efectiva del derecho supone el conocimiento de los principales tratados de derechos humanos, internacionales o regionales. En efecto, nociones como el interés superior del menor o la autonomía progresiva son diariamente aplicadas por los tribunales de familia. La Convención 169 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT 169) es relevante en casos penales y ambientales. El Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Orga-

Abstract: The analyzed judgment applies the notion of fair trial of the American Convention on Human Rights to a tax trial that was unduly extended. The Court of Appeals of Santiago connects the maximum limitation period with the “reasonable time”, part of the due process of law, considering the charges against the taxpayer groundless.

Keywords: international human rights law, American Convention on Human Rights, due process of law, fair trial, legal certainty, reasonable time, limitations.

nización de Naciones Unidas (ONU) ha incidido en casos sobre el derecho a la salud y las ISAPRES, instituciones privadas que cooperan con el Estado en la provisión de un derecho constitucional. El derecho penal internacional y el humanitario proveen conceptos esenciales para casos de abusos a los derechos humanos tanto en materias como prescripción, amnistía y reparación pecuniaria. Los tratados de libre comercio bajo el amparo de la Organización Mundial de Comercio (OMC) han repercutido en nuestro sistema impositivo³.

El Pacto de San José de Costa Rica ha jugado también un rol protagónico. Chile ha sido parte en casos muy relevantes relacionados con la discriminación por orientación sexual, la libertad de expresión, el acceso a la información pública, la autonomía de los grupos religiosos, las normas de *ius cogens* sobre violaciones a derechos humanos sólo por mencionar los fallos más emblemáticos. Los tribunales chilenos normalmente aplican un control de convencionalidad, contrastando la legislación interna con el tratado. La garantía del debido proceso ocupa también un rol protagónico en materia penal, aunque también en el ámbito tributario. El caso comentado es un buen ejemplo de la interpretación de normas tributarias a la luz de una garantía fun-

¹ Profesor de Derecho internacional de los Derechos Humanos, Facultad de Derecho, Universidad Federal de Pará. Doctor en Derecho, Universidad de Lancaster; Dirección postal: Rua Augusto Corrêa, 01, Ciudad Universitaria Prof. José Silveira Netto, Campus Profissional, Guamá, Belém, Pará, Brasil, PA, CEP: 66075-110, Correo electrónico: rodcespedes@yahoo.com Orcid 0000-0001-9607-3498.

² Profesor de Derecho tributario, Facultad de Derecho, Universidad del Desarrollo. Magister en Economía y Gestión para abogados, Universidad Gabriela Mistral. Doctor en Derecho Tributario Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, España. Dirección postal: Cerro Juncal Poniente 6235, comuna de Peñalolén, Región Metropolitana de Santiago, Chile. Correo electrónico: jaime.garcia@jaimegarcia.cl

Artículo recibido el 10 de mayo de 2024 y aceptado el 25 de junio de 2024.

³ MILLÓN Y CÉSPEDES 2015, 83-116.

damental. Reseñaremos los hechos, el fallo y comentaremos sus aspectos más importantes. La sentencia *Muñoz con Tesorería General de la República (2019)*⁴ contempla la aplicación del derecho internacional, la buena fe, el *pacta sunt servanda* y el principio *iura novit curia*. Sobre todo, vincula las normas de prescripción extintiva del derecho común y la garantía del debido proceso, en particular, la extensión temporal de los procesos. En la discusión subyace no sólo la protección al contribuyente, el carácter jurisdiccional o administrativo de determinados procedimientos o los vacíos normativos, sino también la certeza jurídica, ligada a instituciones como la prescripción extintiva o el abandono de procedimiento, y los vaivenes de la jurisprudencia al resolver conflictos similares.

II. Hechos

El contribuyente Mario Muñoz fue demandado por Tesorería, quien embargó administrativamente sus propiedades para obtener el pago de los impuestos adeudados. Muñoz llevó su caso al Tribunal Tributario sin que Tesorería interviniera. Los primeros cargos fiscales expiraron en 2002. El caso fue suspendido por casi seis años. El Tribunal Tributario aplicó la prescripción y falló a favor del contribuyente. Desde el momento en que se formularon los cobros hasta la notificación de la decisión del Tribunal Fiscal, pasaron aproximadamente 14 años, reactivándose el caso en 2008, 2009 y 2017. Tesorería apeló la decisión del Tribunal Tributario.

III. Fallo

La Corte de Apelaciones de Santiago (undécima sala) señala que el principio *iura novit curia* permite aplicar el Artículo 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), aunque las partes no lo hayan citado. La prescripción es una institución de aplicación general y la imprescriptibilidad es excepcional según la Corte. La Tesorería era el ente que debía impulsar el procedimiento y fue la única responsable de la demora de 13 años; al contribuyente no le correspondía asumir la carga del impulso del procedimiento. El Artículo 8.1 de la CADH - las garantías judiciales - se aplica a todo tipo de procedimientos, es de aplicación general; el Artículo 8.1 de la CADH se aplica a todos los procedimientos, sean administrativos y judiciales y el texto literal y el espíritu de esta disposición deben interpre-

tarse a la luz del Artículo 29(c) de la CADH, según el cual ninguna norma puede interpretarse en el sentido de excluir otros derechos. Finalmente, la Corte destaca que varios tratados de derechos humanos reconocen el derecho a un juicio justo, como el Artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos.

El derecho a un juicio justo, según la Corte, incluye el derecho a ser oído por un juez competente, independiente e imparcial, el acceso a la justicia y el derecho a recursos efectivos. El debido proceso legal debe determinarse tomando en cuenta las particularidades de cada procedimiento. El contribuyente debe ser oído en un "plazo razonable" y el procedimiento debe concluirse en un "plazo razonable", dando tiempo a las partes para que presentaran pruebas, impugnen y observen la evidencia presentada por la otra parte y los plazos necesarios para que los órganos jurisdiccionales decidan, sin prorrogar dicho término. Sólo debe descontarse el retraso imputable al contribuyente y considerar la complejidad del asunto. La Tesorería demoró excesivamente los procedimientos, infringiendo la CADH. De acuerdo con la Constitución chilena y el derecho internacional de los derechos humanos, la prolongación indefinida, irrazonable o excesiva de los procedimientos judiciales o administrativos generan el riesgo que los derechos fundamentales se tornen ilusorios. El fisco estuvo inactivo durante ocho años, y el contribuyente no fue responsable de esa inacción. De acuerdo con el Código Tributario y con el derecho común, la demora excedió el plazo máximo de prescripción. Desde el inicio del procedimiento hasta el momento de esta decisión, pasaron más de 14 años. Esta demora claramente, según el Tribunal, no era razonable e infringe el derecho a un juicio justo protegido por la Convención.

Adicionalmente, las disposiciones relativas al derecho a un juicio justo consagradas en los tratados de derechos humanos son obligatorias de conformidad con el *pacta sunt servanda* y la buena fe según lo prescrito en el Artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. La CADH fue ratificada por Chile y forma parte del ordenamiento jurídico chileno de acuerdo con el Artículo 5.2 de la Constitución chilena. Consecuencialmente, la demora fue superior al tiempo máximo de prescripción y el procedimiento no puede suspenderse indefinidamente sin violar el Artículo 8.1 de la CADH. Esta norma forma

⁴ *Muñoz con Tesorería General de la República (2019)*.

parte del derecho chileno a través del Artículo 5.2 de la Constitución, los procedimientos judiciales deben ser rápidos y eficaces al dirimir los conflictos. En conclusión, los cargos de Tesorería no tienen fundamento ya que el contribuyente no tuvo un juicio justo debido a su excesiva extensión.

IV. Comentario

Como decíamos en la introducción, el fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago tiene varios aspectos dignos de comentar. El primero es la aplicación de tratados y principios de derecho internacional por nuestros tribunales. Chile ratificó la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y dos de sus principios fundamentales, *pacta sunt servanda* y buena fe, fueron utilizados por la Corte para fundamentar su decisión. *Pacta sunt servanda* ("los acuerdos deben cumplirse") es un principio cardinal del derecho universal aplicable al derecho internacional y el derecho interno, público y privado. En el derecho internacional, todo tratado en vigor es vinculante para las partes, y las obligaciones convencionales deben ser respetadas, como las citadas por la Corte tanto de la Convención Interamericana y las del el Pacto ONU sobre Derechos Civiles y Políticos. Por otra parte, el Artículo 5.2 de la Constitución es la puerta de entrada para los derechos fundamentales internacionales, disposición que ha generado una revolución en la práctica del derecho: las normas internacionales pueden ser esenciales en el resultado de un juicio. El Estado chileno debe cumplir con sus obligaciones convencionales sobre protección de los derechos humanos de manera digna, honesta y justa. La Corte finalmente destacó el espíritu de los tratados internacionales de derechos humanos para interpretar la noción de debido proceso legal: este espíritu prima sobre la letra de las normas y sus detalles.

La Corte se basó en el principio *iura novit curia* para aplicar el derecho internacional, algo cada vez más común en la práctica judicial. El Tribunal determinó qué norma se aplicaba a este caso: los tratados de derechos humanos, sin la necesidad de ser esgrimidas por las partes. La Corte, en otras palabras, aplicó los acuerdos internacionales de oficio, sin estar constreñida por los argumentos y los fundamentos normativos de la defensa del contribuyente. Un juicio justo o un debido proceso legal significa que una decisión judicial o administrativa debe ser producida de manera equitativa, justa y regular por un ente imparcial. La Constitución, en su Artículo

19 Nr. 3, establece que la ley garantiza a toda persona igual protección de los derechos en el ejercicio de sus derechos. Esta disposición otorga varias garantías: (1) el derecho a la defensa letrada y (2) la intervención del juez; (3) derecho al juez natural determinado antes de los hechos que provocan el conflicto, y la prohibición de comisiones especiales; y (4) la legalidad del proceso. Esta disposición se complementa con el Artículo 8.1 de la CADH y el Artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU.

El Tribunal decidió que el juicio debía terminar sin demoras procesales innecesarias. Si no se hiciera de esa manera, simplemente no se impartiría justicia. La Corte vinculó esa noción con la certeza jurídica: los derechos y deberes se discuten y se aclaran al finalizar el juicio. Después de la cosa juzgada, los derechos y deberes son estables, ciertos e inamovibles. Más que una norma específica y explícita, la prohibición de dilaciones procesales se basa en la razonabilidad: la extensión de los procedimientos judiciales sólo debe ser el racionalmente necesario y conveniente para que el Tribunal otorgue certeza tan pronto como las circunstancias lo permitan. En este caso, el proceso fue excesivamente largo e irrazonable, según la Corte, implícitamente sosteniendo que "la justicia que es lenta no es justicia". Al parecer, no es bastante aseverar que la justicia tarda, pero llega; la justicia que no se ejerce a tiempo es esencialmente injusta. Esta garantía de "plazo razonable", protege al contribuyente frente a un Estado negligente, que tiene el deber de servir a sus ciudadanos. La servicialidad del Estado es un principio básico de nuestro derecho público. Además, el comportamiento de Tesorería fue decisivo para el resultado del juicio: inició el procedimiento, pero estuvo inactiva durante años. De alguna manera, la inacción negligente del Estado fue castigada (*ex turpi causa*). El comportamiento de Tesorería dio al contribuyente una defensa efectiva porque su demora puso en riesgo la recuperación de los impuestos adeudados. La Corte aplica una forma de teoría de los actos propios: Tesorerías no podía continuar aprovechándose de su propia torpeza.

No hay ninguna regla precisa sobre la duración de un procedimiento judicial o administrativo. Para apreciar esa duración, el Tribunal se basó en las normas generales de prescripción. La prescripción establece el tiempo máximo dentro del cual se puede iniciar un procedimiento judicial. En este caso, Tesorería debía iniciar los procedimientos contra el

contribuyente y, transcurrido un cierto tiempo, ésta no podía exigir los impuestos adeudados. Consecuencialmente, el contribuyente quedaba liberado por la prescripción extintiva. El sistema chileno contempla la suspensión del plazo de prescripción sólo en circunstancias excepcionales; en este caso, la inactividad del Estado fue claramente indolente. El Tribunal estableció una analogía equitativa que vincula el plazo máximo de prescripción y la posible suspensión del procedimiento con el concepto de "período razonable" para emitir un pronunciamiento jurisdiccional, que forma parte del derecho a un juicio justo.

Más específicamente, la aplicación en materia impositiva del Pacto de San José de Costa Rica se relaciona con el Artículo 201 del Código Tributario (CT), norma que establece las causales de interrupción de la prescripción de la acción de cobro son ejercidas por la Tesorería General de la República. De esta forma, en el numeral tercero de la referida norma, se señala que la prescripción se interrumpe por el requerimiento judicial. Éste se verifica a través de la notificación del mandamiento de ejecución y embargo, despachado por el Tesorero Regional o Provincial, en carácter de juez sustanciador, según dispone el Artículo 170 del CT. La referida norma legal no señala un nuevo plazo de prescripción, esto es, un nuevo término dentro del cual la Tesorería General de la República deba ejercer sus acciones de cobro, y es allí donde se genera el problema, toda vez que la mencionada institución, estima que no les corre plazo dentro del cual ejercer sus facultades de cobro, esto es, entendiéndolo que se genera una situación de imprescriptibilidad.

En el transcurso de los años, la Corte Suprema ha desarrollado diversas teorías, la mayoría de ellas con jurisprudencia dictada incluso durante los últimos años y sin explicar en atención a qué argumentos se altera el sentido de la jurisprudencia. Lo anterior deja entrever cómo el Máximo Tribunal no ha logrado cumplir a cabalidad con una de sus principales funciones: unificar la jurisprudencia. Dependiendo de la sala que dicta el fallo y de los ministros que la integran, se obtienen sentencias en uno u otro sentido. Esto, como era de esperarse, es un riesgo a la seguridad jurídica. De esta forma, los contribuyentes que se enfrentan a la inactividad de la Tesorería General de la República de Chile no saben qué instrumento jurídico utilizar para la debida protección de sus derechos, atendido que la Corte Suprema ha desarrollado diversos criterios al respecto,

como analizaremos. En principio el Máximo Tribunal es claro en señalar que la acción de la Tesorería no es imprescriptible. Muchas de las sentencias dictadas establecen tal aserto y, con ello, la Corte Suprema interpreta correctamente la ley, toda vez que, por regla general, las acciones prescriben por el paso del tiempo, salvo que la propia ley las declare imprescriptibles. Para abordar el problema interpretativo, la Corte Suprema ha ensayado diversas tesis. Presentamos un resumen de ellas:

(i) La primera tesis que sostuvo la Corte Suprema consiste en que la etapa de la cobranza de obligaciones tributarias que se desarrolla ante la Tesorería General de la República no es jurisdiccional sino administrativa⁵. Esta hipótesis es la más antigua y la Corte postula, aproximadamente hasta el año 2009. Consecuencialmente, no sería procedente la interposición del incidente del abandono del procedimiento. La Corte Suprema aborda el problema acogiendo demandas declarativas de prescripción, interpuestas ante tribunales civiles. En esas sentencias, el Máximo Tribunal sostiene que el silencio normativo sobre este punto de ninguna manera autoriza para susentar la hipótesis de que, en lo sucesivo, no

⁵ A fin de aportar una mayor claridad, recordemos a grandes rasgos el desarrollo del procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias, contemplado en los Artículos 168 y siguientes del CT. Una vez emitido el giro por el SII, éste se notifica al contribuyente. Si no se paga la deuda tributaria, el ente fiscalizador remite el documento al Servicio de Tesorerías. Ante esta institución se incoa el procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias. Éste posee dos etapas: La primera de ellas se desarrolla ante el Servicio de Tesorerías y la segunda ante el juzgado civil o el juez de letras competente. En la primera etapa, de acuerdo con el artículo 169 del CT, el título ejecutivo lo constituyen las listas de deudores que se encuentren en mora. Con base en estas nóminas de deudores morosos, el tesorero provincial o regional dicta una resolución, denominada "mandamiento de ejecución y embargo", en que ordena requerir de pago al deudor, so pena de proceder a embargarle bienes. A continuación, otro funcionario del referido Servicio, el recaudador fiscal, requiere de pago al contribuyente en su domicilio. Este funcionario se encuentra facultado para embargarle bienes al contribuyente, incluso con auxilio restringidas, que son sólo las siguientes: pago, prescripción y no empecer el título al ejecutado. Interpuestas las excepciones, el Tesorero sólo posee facultades para acoger totalmente la excepción de pago, si ello resulta ser acreditado. En caso contrario, el expediente pasa al "Abogado" de Tesorerías, quien se pronuncia en forma libre respecto de cada una de las excepciones, pudiendo acogerlas total o parcialmente, o bien desecharlas. Si alguna de ellas no es acogida totalmente, el expediente se remite al juzgado civil que sea competente, caso en el cual el juez deberá volver a fallar las excepciones. En esta instancia, el procedimiento se sigue tramitando como un juicio ejecutivo de pago de obligaciones de dar, establecido en los Artículos 434 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, con algunas particularidades menores.

puede iniciarse una nueva prescripción, pues equivaldría a consagrar la imprescriptibilidad de la acción de cobro tributario. De esta forma, declara que se inicia un nuevo plazo de prescripción debiendo conservar la naturaleza y caracteres del plazo que establece el Artículo 200 del CT; esto es, tres años. Por lo tanto, si la tramitación de la causa de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias ante la Tesorería se encuentra detenida por más de tres años, la acción está prescrita.

(ii) La segunda tesis de la Corte Suprema consistente en que la etapa de la cobranza de obligaciones tributarias ante la Tesorería General de la República posee naturaleza jurisdiccional y no administrativa. Aproximadamente desde el año 2009, la Corte Suprema cambia su interpretación y comienza a declarar que la etapa de la cobranza de las obligaciones tributarias que se desarrolla ante la Tesorería es jurisdiccional. Lamentablemente, el Máximo Tribunal no posee una hipótesis exclusiva que solucione el conflicto en cuestión; en atención a ello, analizaremos algunas de las diversas alternativas que se postulan:

1.- Nacimiento de un nuevo plazo de tres años. Una de las tesis sustentadas por la Corte Suprema en esta materia es la siguiente: requerido judicialmente de pago el contribuyente por parte de Tesorería, se interrumpe la prescripción. El silencio normativo de la ley en cuanto al nacimiento de un nuevo plazo no autoriza a estimar que la acción es imprescriptible, de forma tal que nace un nuevo plazo de tres años. Si la Tesorería lo deja transcurrir sin cobrar su crédito, la acción prescribe. Muchas sentencias dictadas entre 2009 y 2020 utilizan este criterio. Una decisión la Corte Suprema muy clara en este sentido⁶, es un pleito que se inicia con una demanda ordinaria declarativa de prescripción, interpuesta ante un juez de letras en lo civil y en la que se solicita la declaración de prescripción de la acción relativa al Impuesto Territorial. La Corte de Apelaciones respectiva acogió parcialmente la demanda y, en contra de esta resolución, la demandante interpuso casación en el fondo. El fallo señala que el silencio normativo del Artículo 201 del CT no haya expresado que empieza a correr un nuevo plazo una vez producida la interrupción de la prescripción en virtud de un requerimiento judicial, ni haya señalado la extensión de ese nuevo plazo, de ninguna manera autoriza para sustentar la hipótesis de que,

en lo sucesivo, no pueda iniciarse una nueva prescripción, pues equivaldría a consagrar la imprescriptibilidad permanente de la acción de cobro tributario. Es menester recordar, a este 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. Bajo tal premisa, la imprescriptibilidad reviste carácter excepcional y debe fundarse en el texto expreso de la ley o surgir de la naturaleza de la materia a que se refiere la acción correspondiente.

Asentado como principio que a la interrupción de la prescripción por el requerimiento judicial puede seguir una nueva prescripción, procede dilucidar en qué circunstancias y condiciones ello habría de ocurrir. En lo que interesa, en aquellos casos donde la interrupción ha producido el efecto que le es propio, a saber, detener el curso de la prescripción, como ocurre en las situaciones en que sólo existe requerimiento judicial al que no sigue actividad alguna del órgano fiscal tendiente a continuar la ejecución –como se observa en la especie–, la prescripción se inicia de nuevo desde la data del requerimiento. La nueva prescripción, que se inicia a partir del tiempo indicado, necesariamente debe conservar la naturaleza y caracteres de la precedente, teniendo en consecuencia su misma duración, por lo que el plazo durante 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.

La Corte Suprema además sostiene un concepto que se repite en muchas sentencias: el silencio del Código Tributario en cuanto a que después del requerimiento judicial no se inicia un nuevo plazo de prescripción, no permite colegir que la acción de la Tesorería es imprescriptible. Ya señalamos que esta situación, siendo de carácter excepcional, requiere de texto expreso de ley, y no es ése el caso. Frente a esta declaración, la Corte Suprema establece que el nuevo plazo que tiene la Tesorería para cobrar su crédito es de tres años, que es el plazo general de prescripción de la acción de fiscalización y de cobro en materia tributaria. Posteriormente, la sentencia aplica lo antes referido, declarando que en el caso comentado, se había interrumpido la prescripción de la acción de cobro del Fisco por el requerimiento de pago los días 3 de abril de 2002, 6 de julio de 2004, 7 de agosto de 2008, 12 de febrero de 2010, 28 de agosto

⁶ *Behrendsen con Tesorería General de la República* (2020).

de 2012 y 28 de agosto de 2013, en los expedientes administrativos números 2002-1030; 529-2004; 552-2008; 2482-2009; 10811-2012 y 10657-2013; por lo que a la época en que se deduce la acción de prescripción, esto es, el 28 de marzo de 2017, ya habían transcurrido íntegramente los plazos de prescripción de la acción de cobro que comenzaron a computarse nuevamente en las fechas indicadas respecto de los años 2002 a 2013, si se considera como plazo extintivo el de tres años establecidos en el Artículo 200 del Código Tributario, pues no se trata de tributos sujetos a declaración.

2.- Abandono del procedimiento. La segunda tesis que sustenta la Corte Suprema, estimando que la etapa de cobro ante Tesorería es jurisdiccional, es la siguiente: Una vez requerido judicialmente de pago el contribuyente, no nace un nuevo plazo de prescripción, sino que, en caso de transcurrir tres años⁷, contados desde la última gestión útil, éste debe alegar el abandono del procedimiento⁸. Esta tesis ha sido sostenida en muchas sentencias de la Corte Suprema, aproximadamente desde el año 2012 (aunque existe una sentencia del 2005 que así lo declara) y manteniéndose hasta el presente. Una sentencia dictada por la Corte Suprema aplicando esta tesis⁹, es digna de comentario: un pleito se inicia con una demanda ordinaria declarativa de prescripción, interpuesta ante un juez de letras de primera instancia, que es acogida. La Corte de Apelaciones respectiva revocó la sentencia de primera instancia. La parte ejecutada interpuso recurso de casación en el fondo. La sentencia declara que no se inicia un nuevo plazo de prescripción a consecuencia del requerimiento de pago, 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 Nr. 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. Posteriormente la sentencia expresa que la fase del procedimiento ejecutivo seguido ante el tesorero comunal tiene un carácter jurisdiccional y no administrativo, y por tanto no resulta aplicable la institución del decaimiento ni ninguno de los principios que rigen el procedimiento administrativo (cuestión que había dejado entrever el considerando tercero). En particular, cabe señalar que no resulta aplicable en la especie el Artículo 14 de la Ley 19.880, que consagra la "desaparición sobreviniente del objeto del procedimiento", pues como disponen los Artículos 1 y 2 de ese mismo texto legal, esa ley establece y regula las bases del "procedimiento administrativo" de los actos de la "Administración del Estado", y, además, las disposiciones de esa ley sólo son aplicables a los ministerios, las intendencias, las gobernaciones y los servicios públicos creados para el cumplimiento de la "función administrativa", junto a la Contraloría General de la República, a las Fuerzas Armadas y a las Fuerzas de Orden y Seguridad Pública, a los gobiernos regionales y a las municipalidades. De ese modo, la función jurisdiccional que ejerce el tesorero comunal en el procedimiento ejecutivo previsto en el Título V del Libro III del Código Tributario, no se gobierna por la Ley 19.880, ni siquiera de manera supletoria¹⁰.

¹⁰ Como prueba de la errática jurisprudencia de nuestros tribunales superiores de justicia en el tema que nos convoca, encontramos sentencias de cortes de apelaciones que señalan que el plazo de prescripción es de cinco años. En efecto, se resolvió: "3º) Que, cuando la interrupción del plazo de prescripción se produce por el requerimiento judicial, cesan los términos especiales contemplados en el Código Tributario. Sin embargo, aquí hay que tener presente que las instituciones se regulan íntegramente por las reglas de general aplicación contenidas en el Código Civil, de modo tal que a dicha interrupción sucede la prescripción de largo tiempo del Artículo 2.515 del Código Civil, comoquiera que la interrupción hace perder el tiempo de prescripción que estaba corriendo siendo su contrapartida el hecho que hace nacer un nuevo término de prescripción, lo que es de toda justicia, atendido que desde octubre de 2004 en que se produjo el requerimiento de pago a febrero de 2017 en que se le admitió a tramitación la prescripción alegada por el contribuyente transcurrieron más de doce años sin que la Tesorería General de la República realizara gestiones tendientes a obtener el pago de su acreencia, lo que fluye de los antecedentes aportados por la propia ejecutante, y no puede pretender la actora que por el hecho de no haberse trabado embargo en la oportunidad legal, pueda transcurrir dicho plazo, que excede los límites razonables, sin que se extinga su acción de cobro" (*Vargas Isla con Tesorería Provincial de Los Angeles* (2020)) Por su parte, y como señalábamos, la misma Corte de Apelaciones de

⁷ De acuerdo con los Artículos 152 y 153 del Código de Procedimiento Civil, el plazo para solicitar la declaración de abandono del procedimiento es de seis meses o tres años.

⁸ MARTÍNEZ COHEN 2020, 313.

⁹ *Tesorería Regional de Antofagasta con Mancilla Olivares* (2016).

Finalmente, el Máximo Tribunal señala que el procedimiento de cobro no puede prologarse indefinidamente, ni en la tramitación ante el Tesorero actuando como juez sustanciador ni ante el juez de letras, pues en ambas instancias resulta procedente el instituto del abandono del procedimiento previsto en el Artículo 153.2 del Código de Procedimiento Civil, por remisión de los Artículos 2 y 196.6 del CT.

La Corte Suprema no ha unificado la jurisprudencia en torno a cómo resolver este problema. Como hemos explicado, las tesis son, fundamentalmente, dos: La Tesorería posee tres años para cobrar, contados desde el requerimiento de pago, desde el embargo de bienes, desde que se interponen las excepciones o desde que estas son falladas. Una vez transcurrido dicho término, la acción se extingue por prescripción, la cual debe ser declarada en un juicio ordinario incoado ante los tribunales civiles. La otra alternativa es que, transcurridos los seis meses o tres años contados desde la realización de la última gestión útil en el juicio de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias, se produce el abandono del procedimiento. Éste debe ser solicitado por el contribuyente ante la propia Tesorería. Ambas posiciones solucionan el problema que genera la tesis de la Tesorería, en cuanto a que, requerido de pago el contribuyente, la acción no prescribe, y ambas, como hemos señalado, poseen importante cantidad de sentencias dictadas a su favor por la Corte Suprema, pero ¿Cuál debiera preferirse de forma que se cautelen adecuadamente los derechos de los contribuyentes, así como las facultades de la Tesorería? La primera, esto es, que la Tesorería posee tres años para cobrar, transcurridos los cuales la acción prescribe, es susceptible de las siguientes críticas, a juicio de la Tesorería: 1.- Si el contribuyente no opone la excepción una vez requerido de pago, precluye su derecho a oponerla con posterioridad, tanto en el procedimiento de cobro como en cualquier otro

procedimiento, procediendo la interposición de la excepción de litispendencia; 2.- Una vez requerido de pago el contribuyente, la ley no establece que nazca un nuevo plazo de tres años. La segunda tesis, vale decir, que, desde el transcurso de los tres años o seis meses, contados desde la última gestión útil, procede la declaración del abandono del procedimiento, también posee puntos dudosos: 1.- Para que proceda la declaración de abandono del procedimiento, la ley requiere que exista inactividad de las partes y de los terceros que hayan intervenido en el juicio, exigencia que no se cumpliría en el cobro ejecutivo de obligaciones tributarias, toda vez que ni el juez sustanciador ni el abogado de tesorerías poseen tal carácter; 2.- Estimar que la etapa del cobro ejecutivo que se desarrolla ante Tesorería carece de naturaleza jurisdiccional; 3.- El incidente de abandono del procedimiento no se encuentra expresamente contemplado en el CT; 4.- Si la interposición del incidente de abandono del procedimiento es necesaria para impedir que Tesorería dilate la resolución del asunto, el contribuyente posee el derecho a solicitar que un juzgado de letras en lo civil requiera el expediente para su conocimiento y fallo.

Sopesando todos los argumentos y teniendo en especial consideración la tragedia que sufren día a día los contribuyentes, que debe ser resuelta, nos inclinamos por la segunda alternativa; esto es, la procedencia de la declaración del abandono del procedimiento en el cobro ejecutivo de obligaciones tributarias, una vez transcurridos tres años o seis meses, contados desde la realización de la última gestión útil en el procedimiento. Nos parece que la Corte Suprema debería, de una vez por todas, unificar su jurisprudencia en torno a la procedencia del referido incidente. Ahora bien, a fin de refrendar lo antes señalado, idealmente, debiera agregarse una norma al CT que expresamente señale que en el procedimiento de cobro ejecutivo de obligaciones tributarias procede la declaración de abandono del procedimiento, de acuerdo con las normas generales establecidas en el Código de Procedimiento Civil, resultando apelable la resolución de Tesorería que deniega la citada pretensión del contribuyente. La declaración de abandono del procedimiento, a nuestro juicio, resulta ser una alternativa razonable para el contribuyente y una sanción pertinente para la Administración que deja transcurrir años con expedientes de cobranza abiertos sin realizar gestiones tendientes al embargo y remate de bienes de propiedad del contribuyente. La seguridad jurídica es el

Concepción ha dictado sentencias que dan a entender que el plazo dentro del cual la Tesorería podría ejercer su acción de cobro sería de diez años. En efecto, el considerando cuarto de un fallo señala: "Que, en tal sentido, este tribunal, teniendo presente las normas antes citadas, la garantía al debido proceso, el principio de la certeza jurídica entiende que si bien la norma contenida en el Artículo 201 Nr. 3 del Código Tributario no contempla un nuevo plazo de prescripción, éste en ningún caso puede exceder de diez años, plazo máximo de prescripción establecido en nuestro ordenamiento interno, necesario para satisfacer de manera efectiva el valor de la certeza jurídica, en este caso del deudor fiscal, el que será aplicado en la materia objeto de este pleito" (*Inmobiliaria Constructora e Inversiones El Valle Ltda. con Fisco* (2019)).

fundamento último de esta tesis¹¹, que se ve dramáticamente afectada por la conducta de la Tesorería General de la República, al dejar sin tramitación cobros de impuestos durante años, para intentar luego la realización de bienes en circunstancias en que ha transcurrido un largo tiempo desde que la cobranza quedó detenida. La sentencia comentada cubre una gran gama de temas profundos que no se agotan en este simple comentario.

Bibliografía Citada

- CÉSPEDES PROTO, Rodrigo. Notas sobre la seguridad jurídica, *Anuario Jurídico de la Universidad de Antofagasta* (2001) Vol. 7, 335.
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael. *Derechos del contribuyente y medios de fiscalización*. Thomson Reuters. Santiago de Chile. 2020. 313.
- MILLÓN LORENS, Paula; CÉSPEDES PROTO, Rodrigo. Derecho internacional de los derechos humanos y derecho doméstico chileno, *Derecho Público Iberoamericano* (2015) N° 7, 83-116.

Jurisprudencia Citada

- Behrendsen con Tesorería General de la República* (2020): Corte Suprema, 11 de agosto de 2020, (Rol 24.994-2019). Primera Sala. "Recurso de casación".
- Inmobiliaria Constructora e Inversiones El Valle Ltda. con Fisco* (2019): Corte de Apelaciones de Concepción, 26 de diciembre de 2019 (Rol 1464-2019). Sexta Sala. "Recurso de apelación".
- Muñoz con Tesorería General de la República* (2019): Corte de Apelaciones de Santiago, 10 de octubre de 2019 (Rol 2405-2019). Undécima Sala. "Recurso de Apelación".
- Tesorería Regional de Antofagasta con Mancilla Olivares* Corte Suprema (2016): 20 de septiembre de 2016 (Rol 28.371-2016). Segunda Sala. "Recurso de casación".
- Vargas Isla con Tesorería Provincial de Los Ángeles* (2020) Corte de Apelaciones de Concepción, 4 de marzo de 2020 (Rol 2397-2019). Sexta Sala. "Recurso de apelación".

Normativa citada

- Código de Procedimiento Civil (CPC). Ley N° 1552 de 1902. 28 de agosto de 1902 (Chile)

¹¹ CÉSPEDES 2001, 335