

LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA COMO MANIFESTACIÓN DE LA GARANTÍA A SER JUZGADO DENTRO DE UN PLAZO RAZONABLE

CAMILA REBECA MUNIZAGA PRUNÉS¹

RESUMEN

La estabilidad de las empresas es fundamental para el crecimiento y atracción de capitales inversores, para lo cual requieren de una resolución eficaz y expedita de los reclamos tributarios que interpongan. Sin embargo, el derecho a ser juzgado en un tiempo razonable se ha visto sistemáticamente vulnerado mediante la dictación de sentencias definitivas en plazos que exceden a los establecidos para la prescripción. El presente artículo analizará la convergencia actual entre la mentada garantía consagrada en los tratados internacionales suscritos por Chile y el ordenamiento interno, con el objeto de clarificar los criterios de limitación temporal que tiene el Fisco para liquidar un impuesto, mediante la revisión de doctrina, jurisprudencia y los nuevos desafíos de la prescripción que contiene la Ley N°21.210.

PALABRAS CLAVES: Prescripción extintiva, Plazo razonable, CADH, Neoconstitucionalismo Suspensión.

INTRODUCCIÓN

Durante la última década se ha puesto en boga la importancia de consagrar en las legislaciones internas de cada Estado el respeto por los derechos humanos estatuidos a nivel internacional por diversos tratados, convenios y pactos suscritos y ratificados por ellos.

Dicha preminencia supraconstitucional de los tratados internacionales ha tenido como consecuencia una nueva forma de interpretación de las normas internas a nivel global y nacional, la cual, ha pasado de una hermenéutica positivista y legalista a una con mirada más constitucional y extensiva.

¹ Abogada, Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Adolfo Ibáñez. Diplomado en Tributación y en Planificación Tributaria, Universidad de Chile. Desde 2018 colabora activamente con el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Por la historia orgánica y normativa del derecho tributario chileno, se han producido dilaciones excesivas en las tramitaciones de los reclamos judiciales interpuestos por los contribuyentes, generando causas de duración que exceden los 18 años contando la etapa administrativa previa². Resulta entonces, de crucial relevancia, identificar la vulneración que existe del derecho a un debido proceso cuando se permiten estas situaciones sin tomar medidas que modifiquen la norma interna para detener su conculcación sistemática, debiendo echar mano de los principios constitucionales e internacionales reconocidos por nuestro sistema jurídico, para otorgar aplicación operativa al caso concreto de la prescripción tributaria, aun cuando ella se encuentre legalmente suspendida a causa del reclamo judicial que da vida al litigio que continúa vigente durante muchos años.

Bajo esta tesitura, es de interés para nuestra doctrina y jurisprudencia tributaria, ahondar en esta problemática recurrente en los reclamos tributarios, caracterizados por una larga tramitación y demora en la aplicación de justicia, sumado a la compleja naturaleza de los asuntos sometidos a los TTA y al tiempo posterior de tramitación de los recursos en instancias superiores.

I ASPECTOS GENERALES

El CC. de Andrés Bello siguió el modelo del *Code Civil* francés, por lo que trata en el art. 2.492, los dos tipos de prescripción de manera conjunta, definiendo por un lado la prescripción adquisitiva o usucapión y por el otro, la prescripción extintiva o liberatoria.

Siendo esta última clase de prescripción, acorde al art. 1.567 N°10 del CC., un modo de extinguir las obligaciones, el cual opera por el mero transcurso de un determinado lapso, durante el cual se mantiene una actitud pasiva tanto de parte del acreedor como del deudor³. Esta institución, que no ha estado exenta de críticas, descansa sobre la necesidad de estabilizar las situaciones jurídicas de las personas.

Para efectos del derecho tributario, interesa únicamente el segundo tipo de prescripción, es decir, la extintiva o liberatoria, lo cual produce como consecuencia lógica que el CT sólo trate esta última clase de prescripción, entendida 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*”⁴.

Los fundamentos de la prescripción en el derecho civil son muy similares a los fundamentos de esta institución en el área del derecho tributario. Como primer acercamiento, cabe señalar que, si bien no ha estado exenta de críticas, habida consideración que la prescripción extintiva pudiese ser usada por deudores deshonestos

² C.S., 8.3.2017, rol n°17.675-16 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020].

³ COLECCIÓN DE MANUALES PRÁCTICOS. La Prescripción Tributaria. Santiago, Editorial Libromar, 2019, p. 16.

⁴ ABELIUK MANASEVICH, René. Las Obligaciones, Tomo II. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 1188.

que se beneficiarían de la prescripción para eludir el pago de sus deudas y dejar, de alguna manera, “impunes” aquellas obligaciones que no cumplieron, no debemos perder de vista que “*la certeza tiene entonces su costo en moneda de injusticia*”⁵, debiendo ponderar certeza y justicia, sacrificando el bien menor.

Es así, que nuestra doctrina y jurisprudencia se encuentran contestes en que los beneficios de la prescripción prevalecen por sobre sus críticas, en atención a los fundamentos de ésta, dentro de los que destacan el otorgamiento de estabilidad en las relaciones jurídicas, puesto que si no existiera la prescripción liberatoria, todo aquel que ha contraído una obligación se verá condenado a conservar en su poder aquellos documentos que le permitan acreditar la extinción de sus obligaciones durante toda su vida, extendiendo dicha obligación *ad infinitum*, ya que sus herederos en atención a la transmisibilidad de los derechos y obligaciones del causante, deberán adoptar idénticos resguardos ante un eventual cobro de la deuda por la parte acreedora, quien por lo demás, no tendrá ningún límite de tiempo para ejercer su acción. Dicha estabilidad se logra otorgando fijeza “*o carácter definitivo e inalterable a determinados hechos o antecedentes, evitando la necesidad de remontarse, ilimitadamente, (o más allá del tiempo que se estime razonable), a la verificación, comprobación o demostración de los mismos*”⁶.

Erigiéndose de esta forma la prescripción como una institución de orden público, “*cuyo fundamento se vincula con consideraciones de utilidad y seguridad jurídica, entre ellas la certeza y consistencia de los derechos*”⁷, razón por la cual la imprescriptibilidad se ha consagrado de manera expresa en nuestro ordenamiento jurídico contraponiéndose a las normas generales de prescripción de las acciones del art. 2536 del CC.

Un segundo fundamento de la prescripción radica en otorgar una seguridad en el orden social y económico, puesto que el legislador no puede amparar o proteger al acreedor negligente que no persigue el cumplimiento de la obligación, presumiendo entonces que, si pasado un tiempo prudencial en el cual no se ha ejercido la acción de cobro, es debido a que el acreedor ha visto satisfecho su crédito o la obligación se ha extinguido por alguno de los medios establecidos por la ley⁸.

⁵ TINI, Guillermo P. y LEÓN TINI, Pedro. Prescripción, justicia y certeza del derecho. [en línea] Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Católica de Córdoba. Vol. 1 (2008) <<http://revistas.bibdigital.ucc.edu.ar/index.php/RFD/article/view/727/578>> [consulta: 10 de junio de 2020].

⁶ DUMAY PEÑA, Alejandro. Prescripción Tributaria. [en línea] Centro de Estudios Tributarios U. de Chile, Revista de Estudios Tributarios N°5. <<https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41138>> [consulta: 10 de junio de 2020].

⁷ C.S., 29.9.2004, rol n°2.046-03 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020].

⁸ El art. 1567 CC señala que: “*Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consienten en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o parte: 1°. Por la solución o pago efectivo; 2°. Por la novación; 3°. Por la transacción; 4°. Por la remisión; 5°. Por la compensación; 6°. Por la confusión; 7°. Por la pérdida de la cosa que se debe; 8°. Por la declaración de nulidad o por la rescisión; 9°. Por el evento de la condición resolutoria; 10°. Por la prescripción. De la transacción y la prescripción se tratará al fin de este Libro; de la condición resolutoria se ha tratado en el título De las obligaciones condicionales*”.

Siendo bastante parecidas en sus características, la prescripción tiene una excepción relevante en el ámbito impositivo respecto a la necesidad de que ella deba ser alegada por el interesado, al otorgarle el CT facultades al Juez Tributario y Aduanero para anular o eliminar del fallo los rubros del acto reclamado que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción.

En definitiva, la prescripción extintiva o liberatoria tiene como fundamento la estabilización de los derechos y relaciones jurídicas, como consecuencia de la inactividad de la persona contra quien se prescribe, siendo condiciones indispensables para que el deudor quede liberado de su obligación mediante esta institución que la acción sea prescriptible, que haya transcurrido el tiempo prefijado por la ley y la inactividad de las partes o silencio en la relación jurídica⁹.

II PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

La prescripción en el área del derecho tributario se constituye como una moneda de dos caras, ya que por un lado establece un modo de extinguir la obligación tributaria para el contribuyente, y por el otro, implica la extinción de la acción del Fisco para perseguir el cumplimiento de dicha obligación, en la medida que el SII permanezca inactivo en cuanto a perseguir la determinación y cobro de los impuestos o sus diferencias y el contribuyente no declare, pague, ni reconozca adeudar dichos impuestos durante un determinado período de tiempo.

La técnica legislativa que estatuye la prescripción tributaria se basó en establecer sus plazos en el art. 200 y regular los supuestos en que estos términos se ven interrumpidos o suspendidos en el art. 201, ambos del CT.

Simultáneamente, el legislador en diversas reglas del CT y otras normas impositivas regula de manera indirecta la prescripción tributaria. Por ejemplo, el art. 59 del CT señala que “*dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá llevar a cabo procedimientos de fiscalización y revisión de declaraciones de los contribuyentes*”; por otra parte, el art. 25 del mismo código hace referencia a la provisionalidad de las liquidaciones de impuestos practicadas por el Servicio, señalando que ellas pueden ser revisadas mientras no se cumplan los plazos de prescripción; en referencia a los libros de contabilidad, el art. 17 inc. 2° del CT obliga a los contribuyentes a conservar dichos documentos mientras se encuentre pendiente el plazo con el que cuenta el SII para revisar sus declaraciones; el art. 58 de la Ley de IVA establece la obligación de conservar durante 6 años los duplicados de las facturas y los originales de las boletas; el Reg. del IVA en su art. 72 autoriza a las Direcciones Regionales —a solicitud de los contribuyentes— a destruir los originales de boletas y demás documentos cuando la obligación de conservación durante seis años les produzca dificultades de orden material; en materia de Impuesto a la Renta, el art. 34 de la LIR que regula las rentas presuntas, en su letra c) hace referencia a que la falta de aviso del primer A.C. en que un contribuyente renta presunta pasa a declarar su renta efectiva mediante

⁹ ABELIUK, ob. cit., p. 1198.

balance general, hará aplicable el plazo de prescripción de 6 años del inc. segundo del art. 200 del CT; a continuación el art. 35 de la LIR, establece que en caso de que la contabilidad no refleje la renta efectiva del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, los plazos de prescripción se entenderán aumentados en 6 meses, mismo plazo otorgado al contribuyente para ajustar su contabilidad y reemplazar las declaraciones correspondientes; el precepto anterior se extrapola y consagra también en el art. 20 de la Ley del IVA, estableciendo el mismo aumento de plazo indicado para el caso de que el contribuyente se encuentre en la imposibilidad de determinar el débito fiscal por caso fortuito o fuerza mayor¹⁰.

Como es posible advertir, de estas y otras disposiciones legales, “*se desprende que la fiscalización que puede realizar el SII y que se sustenta en liquidación de impuesto, revisión de deficiencias cometidas en su liquidación, el giro del impuesto y la revisión de las propias liquidaciones provisionales practicadas por el Servicio, constituye una acción que debe enmarcarse o llevarse a cabo dentro de los plazos de prescripción*”¹¹.

El art. 200 del CT distingue dos plazos de prescripción; el plazo general de 3 años y el plazo especial o extraordinario de 6 años cuando se trata de impuestos sujetos a declaración¹² y concurre alguna de estas situaciones no copulativas: (i) que el contribuyente no haya presentado su declaración o (ii) que la declaración presentada por el contribuyente o el responsable del impuesto fuere maliciosamente falsa¹³. Ambos términos se cuentan desde que expira el plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto, por tanto, una vez cumplidos los lapsos, según corresponda, se extingue la facultad del Servicio para revisar, liquidar y girar los tributos.

A continuación, el art. 201 del CT, se encarga de regular los casos de interrupción y suspensión de la prescripción de la acción del Fisco, cuya aplicación influirá en el cómputo del plazo final. Hay que distinguir que la interrupción tiene efectos distintos a la suspensión, ya que en la primera el tiempo transcurrido con antelación a su acaecimiento se pierde, sucediéndole un nuevo término de prescripción, en cambio, en el supuesto de suspensión el cómputo del término de prescripción se detiene mientras persista la causa suspensiva y una vez que desaparece, vuelve a contarse el plazo de prescripción agregándose al nuevo término el período anterior al acaecimiento de la causa suspensiva.

En línea con la temática que trata el presente trabajo, sólo profundizaremos en los efectos de la suspensión, ya que el supuesto de hecho para su aplicación es precisamente cuando el Servicio está impedido —acorde a lo dispuesto en el inc. 2° del art. 24 del CT— de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación

¹⁰ COLECCIÓN DE MANUALES PRÁCTICOS: La Prescripción Tributaria, Op. Cit., p. 16-18.

¹¹ *Ibid.*, p. 8.

¹² Los impuestos sujetos a declaración son aquellos tributos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

¹³ Para efectos del art. 200 del CT, se requiere que esa falsedad sea maliciosa, producto de un acto consciente del contribuyente que realiza la declaración, el cual sabía o no podía menos que saber que lo declarado no se ajustaba a la realidad.

tributaria, siendo requisitos copulativos que el SII realice y notifique una liquidación de impuestos y que el contribuyente deduzca un reclamo en contra de la liquidación dentro del plazo legal establecido. Entonces, esta protección en favor del sujeto (Fisco) que se encuentra impedido de defender sus derechos, mientras se desarrolla el procedimiento de reclamo ante los TTA, conlleva a obviar el hecho de que la suspensión de la prescripción no puede operar indefinidamente, siguiendo el argumento planteado por nuestra CS en autos Rol N°15.929-2016 de fecha 10 de enero de 2017¹⁴, tornando así el plazo en irrazonable e ilógico, excediendo con creces los mismos plazos de prescripción para la acción de cobro del SII establecidos en la norma tributaria. Esto ha provocado que, en la práctica, dicha suspensión opere de manera indefinida y quede supeditada a la extensión del procedimiento judicial del reclamo, deviniendo la acción de cobro del Fisco en imprescriptible sin ningún fundamento legal que lo autorice.

Lo anterior es de especial relevancia si consideramos aquellos casos en que tal demora en la administración de justicia tributaria a través de nuestros TTA, no es imputable al contribuyente, ya que como veremos más adelante, existen ciertos requisitos o criterios utilizados en ocasiones por nuestra jurisprudencia (por remisión a convenios internacionales) para determinar la procedencia de la aplicación del principio o derecho a ser juzgado en un plazo razonable, de manera que en un primer análisis pareciera ser que a pesar de haber transcurrido el tiempo establecido como plazo extraordinario de prescripción en un proceso de reclamación judicial, la verificación de dicho lapso no es condición *sine qua non* para aplicar la prescripción en favor del contribuyente sin mayor fundamento, ya que debemos atender también a presupuestos de hecho que evidencien que el contribuyente como parte reclamante no ha sido negligente en la tramitación e impulso procesal del juicio.

Estos criterios fueron establecidos por el Sistema Americano de Protección a los Derechos Humanos, los cuales tuvieron como origen el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹⁵, indicando que para determinar la duración razonable de un proceso se debe atender a ciertos criterios, como la complejidad del caso, el comportamiento del demandante y la manera en que el asunto fue llevado por las autoridades administrativas y judiciales. Reconociendo la complejidad que representa determinar un lapso general por el cual deba entenderse que el juicio se ha llevado a cabo dentro de un plazo razonable, de manera que se pueda determinar con la ayuda de los elementos utilizados por la Corte Europea de Derechos Humanos.

Asimismo, la jurisprudencia internacional ha recomendado agregar un cuarto elemento para el análisis global del procedimiento, a saber, “*la afectación actual que el procedimiento implica para los derechos y deberes del individuo*”¹⁶. Con esto, resulta entonces

¹⁴ C.S., 10.1.2017, rol n°15.929-16 [en línea] <www.vlex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

¹⁵ RODRÍGUEZ BEJARANO, Carolina y ANDRADE ARMIJO, Deiner Stiwar. El Plazo Razonable en el marco de las Garantías Judiciales en Colombia. [en línea] Memorando en Derecho, Universidad Libre Seccional Pereira, 2011 <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3851181>> [consulta: 11 de junio de 2020].

¹⁶ *Ibíd.*, p. 115-116.

que, en el examen de razonabilidad del plazo dentro del cual se ha desarrollado el procedimiento, efectivamente se haya causado un perjuicio objetivo al contribuyente como consecuencia del exceso del plazo razonable. Creemos que este cuarto elemento, si bien ha sido considerado por alguna jurisprudencia nacional¹⁷, excede la esfera de aplicación de la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, ya que la misma dilación fuera de lo razonable constituiría el perjuicio, de lo contrario, significaría acrecentar y dificultar la carga de la prueba de quien se ampare en la aplicación de dicha garantía.

Volviendo a la suspensión de la prescripción, su aplicación pura y simple con omisión de la integración de las normas internacionales, genera una problemática no dilucidada en la técnica legislativa que la origina, puesto que al no contener un plazo determinado para su extensión, dicho lapso queda supeditado y condicionado a la duración misma del procedimiento, el que —como hemos analizado— en ciertos reclamos tributarios ha persistido por más de una década como consecuencia de la historia orgánica-procesal tributaria de nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien el CT establece taxativamente las causales de suspensión de los plazos de prescripción, “tanto de la acción del SII para girar los impuestos como (de) la acción del Fisco para proceder a su cobro”¹⁸, mientras el Servicio se encuentre impedido de girar la totalidad o parte de los gravámenes comprendidos en una liquidación que ha sido objeto de un reclamo tributario conforme al Libro III, Título II del mismo código, a la luz de las normas Internacionales de Derechos Humanos, el retardo excesivo en la resolución del conflicto violenta el derecho de toda persona a ser juzgado dentro de un plazo razonable.

Sin embargo, el cumplimiento del plazo que se determine como razonable, no implica que la TGR pueda cobrar los impuestos asociados a las liquidaciones reclamadas pendiente sin una sentencia definitiva, ya que esta imposibilidad de cobro se resguarda mediante el art. 24 inc. 2° del CT, norma que no se contrapone a la garantía del art. 8 N°1 de la CADH, ya que sólo se refiere a una condición de legalidad para que pueda emitirse válidamente el giro contra el contribuyente, en cambio, es la norma de la suspensión la que genera una conculcación al derecho internacional y constitucional a ser juzgado dentro de un plazo razonable, al no poner un límite de temporalidad razonable al efecto suspensivo de la prescripción como consecuencia de la interposición del reclamo por parte del contribuyente.

El razonamiento que se viene desarrollando, no implica un incumplimiento de lo dispuesto por el art. 200 y 201 del CT respecto a la suspensión de la prescripción ordinaria y extraordinaria, puesto que, tal como lo ha señalado una muy reciente jurisprudencia de la Corte de Apelaciones de Santiago¹⁹, no es dicha norma la que debemos aplicar, dado que se trata de un contexto de prescripción regido por el

¹⁷ C.S., 14.04.2014, rol n°5.165-13 [en línea] <www.vlex.cl> [consulta: 11 de junio de 2020].

¹⁸ Corte de Santiago, 11.3.2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

¹⁹ Corte de Apelaciones de Santiago, 11 marzo 2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

derecho internacional (y no por el derecho interno chileno), sin perjuicio de que utilicemos los plazos señalados en la norma interna del mismo art. 200 del CT como un criterio del estándar de razonabilidad de la duración del procedimiento de reclamación.

La justificación subyace en el respeto y aplicación del principio de derecho internacional denominado “*Pacta Sunt Servanda*”, entendido como el principio fundamental de Derecho Internacional contemplado en la Convención de Viena del año 1969 sobre derecho de los tratados²⁰. Este principio dispone que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe, en otras palabras, los convenios o tratados internacionales se deben interpretar y aplicar conforme a dichas reglas generales de cumplimiento establecidas por el Derecho Internacional, precisando que “*un Estado no puede invocar su propio derecho interno para eludir sus obligaciones internacionales y de hacerlo comete un hecho ilícito que compromete la responsabilidad internacional del Estado*”²¹, debiendo dar cuenta del compromiso que cada Estado ha contraído al momento de suscribir la CADH mediante la realización de un control de convencionalidad²² con el objeto de practicar el mandato de protección de los derechos fundamentales.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha reafirmado la obligación de los Estados Parte de tomar todas las medidas necesarias para asegurar un goce pleno y efectivo de los derechos y libertades consagrados en la Convención, medidas que incluyen la adecuación de la normativa no convencional existente, consecuentemente, el control que hacen los jueces al momento de revisar la legalidad y constitucionalidad de las normas y también al realizar su labor de adjudicación en cada caso particular, se debe basar tanto en normas convencionales como en principios del derecho internacional, salvaguardando así los posibles reparos respecto a una eminente restricción a la soberanía de los Estados al momento de otorgar supremacía a las garantías consagradas internacionalmente²³.

Acorde a lo expuesto, podemos identificar como un primer paso para avanzar hacia la solución en la problemática de protección del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, la existencia de conformidad entre los actos internos y los compromisos internacionales contraídos por el Estado de Chile, los cuales le originan el deber de reconocer a los individuos los derechos que internacionalmente les protegen.

²⁰ Dicho Convenio se encuentra vigente en nuestro país desde el 27 de enero de 1980.

²¹ Corte de Apelaciones de Santiago, 11 marzo 2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 11 de junio de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

²² El control de convencionalidad se ha entendido como la obligación que tienen los jueces de cada uno de los Estados Parte de efectuar no sólo un control de legalidad y de constitucionalidad en los asuntos de su competencia, sino de integrar en el sistema de sus decisiones las normas contenidas en la CADH y los estándares desarrollados por la jurisprudencia.

²³ NOGUEIRA ALCALÁ, Humberto. Las Constituciones Latinoamericanas. En: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Bogotá, Konrad Adenauer Stiftung, 2000, p. 163.

III

BREVE CONTEXTO HISTÓRICO-ORGÁNICO DE LOS TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

Previo a la dictación de la Ley N°20.322 del año 2009, modificada por la Ley N°20.752 del año 2014, si los contribuyentes no estaban conformes con alguna resolución o liquidación emitida por el SII, debían interponer sus reclamos ante el Director Regional, el cual actuaba como Juez Tributario, lo que generaba que quien debía resolver la contienda tributaria entre el contribuyente y el SII, era juez y parte. Si bien, se le otorgó cierta independencia al Director Regional al eximirlo de su obligación de ceñirse a las instrucciones administrativas impartidas por el Director Nacional al momento de desempeñar su labor jurisdiccional, la Ley Orgánica del SII y sus Tribunales Tributarios ejercidos por los Directores Regionales respectivos, conformaban organismos administrativos dependientes de la misma institución, en sus funciones y presupuestariamente, lo que llevaba a que su objetividad e independencia se viera truncada al encontrarse disciplinariamente sometido a los respectivos servicios públicos que pertenecían, siéndole aplicable plenamente la Ley de Bases Generales de la Administración del Estado y toda legislación que regula los diversos aspectos de los funcionarios públicos²⁴.

Ante esta evidente problemática en la administración de justicia tributaria, se crearon los Tribunales Tributarios y Aduaneros o TTA, como órganos independientes de la administración del Estado, sujetos disciplinariamente a los tribunales superiores de justicia (Cortes de Apelaciones y CS).

Constituyéndose los TTA como un tribunal unipersonal²⁵, que toma conocimiento de las causas acorde a un procedimiento regulado, objetivo y general establecido por su tribunal superior en cada región.

La importancia de la creación de los TTA radicó en la independencia que se logró otorgar al establecimiento de la justicia tributaria, constituyéndose como uno de los pilares fundamentales de la reforma del año 2010.

Con la dictación de la reforma, la consecuente creación de los TTA, y la modificación por la Ley N°20.752 del inc. primero del art. 2° transitorio de la Ley N°20.322, se le dio la opción a aquellos contribuyentes que, a la fecha de entrada en funcionamiento de los TTA tuvieran causas tributarias pendientes de resolución ante el Director Regional respectivo, pudieran ejercer la opción de que ellas fueran sometidas al conocimiento de los nuevos TTA una vez instalados, produciéndose el desasimiento del Director Regional para el conocimiento de dichas causas, iniciándose nuevamente la tramitación de las mismas ante los TTA.

El efecto de ejercer el derecho de opción, acorde a lo señalado por el art. 201 del CT, radica en que el SII se encontrará impedido de girar los impuestos desde la

²⁴ CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, Reporte Tributario N°22 [en línea] 2011, < <https://www.cetuchile.cl/> > [consulta: 10 de junio de 2020].

²⁵ Ley N°21.039. CHILE. Perfecciona la justicia tributaria y aduanera. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, octubre de 2017. pp. 4-5.

interposición del reclamo original y, asimismo, se continuarán devengando los reajustes e intereses durante toda la tramitación del reclamo, comprendiendo los períodos tramitados ante el Director Regional como juez tributario y durante la tramitación del juicio ante los TTA, sin solución de continuidad.

Sin embargo, el ejercicio de la opción generó una problemática que ilustraremos mediante sentencia dictada en causa Rol N°17.675-2016 de nuestra Excm. CS de fecha 8 de marzo de 2017, en la cual el contribuyente interpuso un reclamo judicial en contra de la Liquidación N°29 por impuestos que debieron ser declarados y pagados en el mes de abril del año 1996 ante el Director Regional como juez tributario, luego, ejerció su derecho de opción, habiendo transcurrido a la fecha de la citada sentencia más de 20 años desde que ocurrieron los hechos y más de 18 años desde que comenzó la etapa administrativa.

Si bien, el fallo de la CS estuvo por rechazar la prescripción solicitada por el contribuyente, adelantaremos que el criterio jurisprudencial respecto a esta controversia se encuentra lejos de estar unificado, constituyendo una problemática actual relevante para la tramitación de causas tributarias que datan desde el sistema antiguo de justicia impositiva. Lo anterior puesto que, si bien tenemos por un lado la institución de la suspensión de la prescripción que se encuentra regulada en el ordenamiento jurídico interno, nuestro análisis pretérito, nos deja entrever que el Fisco tiene como límite máximo y extraordinario de tiempo para ejercer su acción, el término de 6 años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto (art. 200 del CT), resultando al menos indeseable que un contribuyente se encuentre en la incertidumbre respecto al resultado de una reclamación que afectará la determinación de sus años tributarios posteriores, por un tiempo que exceda del plazo máximo otorgado por el legislador para la prescripción extraordinaria, e incluso, supere el término de 10 años otorgados para la adquisición del dominio de las cosas comerciales a través de la prescripción adquisitiva extraordinaria²⁶ estipulada en el CC., lapso mediante el cual se entienden consolidados todos los derechos y situaciones jurídicas. En palabras de nuestra CS, *“dicha situación importa someterlo (al contribuyente) a una carga que perpetúa la indefinición de su situación fiscal y patrimonial, en una continua vulneración de su derecho a obtener un pronunciamiento jurisdiccional definitivo respecto a su requerimiento, sea éste favorable o desfavorable”*²⁷.

En cuanto a los efectos de la suspensión de la prescripción en el ejercicio del derecho de opción por el contribuyente, cabe señalar que una vez que el TTA dicta la resolución por medio de la cual se tiene por interpuesto el reclamo y confiere el traslado al SII, se entiende que el Servicio ha estado impedido de girar los impuestos objeto de la reclamación desde la interposición del reclamo original presentado ante el Director Regional.

De esta forma, el legislador creía mantener la coherencia de lo estipulado en dicho precepto, para efectos de que los plazos de prescripción se entendieran suspendidos a pesar de haberse ejercido el derecho de opción por el contribuyente, y haber

²⁶ CC., Art. 2511.

²⁷ C.S., 18.5.2015, rol n°13.387-14 [en línea] <vllex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

comenzado un nuevo procedimiento, entendiendo que durante este nuevo período o procedimiento, el Servicio continúa estando impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación objeto de un reclamo tributario (ahora interpuesto ante los TTA).

Creemos que el fundamento de esta continuidad otorgada al plazo de suspensión de la prescripción se justifica en razón de que para poder ejercer el derecho de opción, era requisito que en el procedimiento llevado a cabo ante el Director Regional correspondiente, no se hubiere dictado sentencia definitiva de primera instancia, lo que explica la mantención de la imposibilidad del Servicio para poder girar los tributos objeto de la reclamación en concordancia a lo dispuesto por el art. 24 inc. 2° del CT.

IV IMPORTANCIA DE LA GARANTÍA INTERNACIONAL Y CONSTITUCIONAL DEL DERECHO A SER OÍDO EN UN TIEMPO RAZONABLE

Antes de comenzar a profundizar en la importancia que tiene la protección y garantía del derecho a ser juzgado en un tiempo razonable y considerando los puntos anteriores, surgen las siguientes preguntas que nos ayudarán a comprender el desarrollo de la problemática a tratar en el presente trabajo; ¿Es legítimo que un contribuyente se encuentre en la incertidumbre jurídico-tributaria por permanecer un juicio sin resolver por más de 10 años, considerando que el plazo máximo de prescripción que consagra el CT es de 6 años en los supuestos extraordinarios de malicia? ¿Es correcta la interpretación que hacen algunos tribunales de nuestro país del reconocimiento al efecto que produce la suspensión de los plazos establecidos en los arts. 200, 201 y 24 del CT mientras no se dicte sentencia definitiva en el reclamo tributario? ¿Qué normativa debe prevalecer en materia de prescripción, el derecho interno o el derecho internacional? ¿Es posible materializar el derecho a ser juzgado en un plazo razonable a través de los plazos de prescripción del Derecho Tributario interno?

En nuestra carta fundamental, la garantía constitucional del debido proceso se encuentra establecida en el inc. 6° del N°3 del art. 19 de la CPR, la cual abarca el derecho a ser juzgado en un plazo razonable por el órgano jurisdiccional legalmente requerido al efecto, y a recibir una sentencia basada en un procedimiento justo y racional, siendo este último una manifestación de la garantía internacional y constitucional del debido proceso, la cual se ve reforzada por los tratados internacionales que la consagran, respecto de los cuales nuestra CPR tiene el deber de respetar y promover por mandato de su art. 5 inc. 2°.

Con la reforma constitucional introducida por la Ley N°18.825 del año 1989 al art. 5° de la CPR, quedó fuera de discusión el hecho de que el poder coercitivo del Estado encuentra su límite en las garantías individuales reconocidas a las personas, tanto en la CPR como en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos incorporados a nuestra legislación nacional como consecuencia del precepto recién citado, sin embargo, el rango definitivo o lugar que ocupan los tratados internacionales dentro de nuestro ordenamiento jurídico continúa siendo tema de discusión.

Dicho art. 5° inc. 2 de la CPR señala que: “*Es deber de los órganos del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes*”, elevando los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile al rango de norma constitucional.

Para los efectos del presente análisis, nos centraremos en los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile que han jugado un rol preponderante en la protección de la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, a saber; a) la CADH o Pacto de San José de Costa Rica (ratificada por el Estado de Chile el 21 de agosto de 1990), b) el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas (ratificado por el Estado de Chile el 10 de febrero de 1972)²⁸ y c) el Convenio Europeo de Derechos Humanos (no se encuentra suscrito ni ratificado por Chile pero ha sido citado reiteradamente por nuestra jurisprudencia).

a) Mediante la CADH, se crean dos órganos para la protección del sistema interamericano de los derechos humanos, a saber, la Comisión y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los cuales han simplificado el sistema de protección facilitando la toma de decisiones. Además, vela por el cumplimiento de las obligaciones que adquieren los Estados que la ratifican, los cuales deberán adecuar las disposiciones de su normativa interna —constitucional y legal— al estándar internacional, para así respetar y garantizar los derechos consagrados, otorgando protección a todas las personas que se encuentren bajo la jurisdicción de un Estado adherido a ella.

El derecho a ser oído en un plazo razonable, se encuentra consagrando en su art. 8 N°1 —referente a las Garantías Judiciales— y señala que “*Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter*”. En otras palabras, consagra la norma general que establece los requisitos del “debido proceso”, aplicable a toda clase de litigios, garantizando el derecho de toda persona a ser oída dentro de un plazo razonable, entendiendo para estos efectos que persona es todo ser humano o persona física en concordancia a su art. 1 N°2.

Sin embargo, la CS²⁹ ha dicho que la protección se extiende también a las personas jurídicas, ya que no puede obviarse el hecho de que la constitución y actividad de una persona jurídica es la forma de expresión del libre desarrollo económico y comercial de las personas naturales, las cuales dan vida a los socios de dichas empresas, quienes detentan la legítima titularidad para invocar las garantías y derechos consagrados en la CADH, por consiguiente, si en los procesos judiciales iniciados por las empresas o personas jurídicas a las cuales representan se ven transgredidos sus derechos por

²⁸ MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS. Tratados Internacionales ratificados por Chile – Sistema Universal. [en línea]. <<https://www.derechoshumanos.gob.cl/ddhh/sistema-universal-de-ddhh/tratados-internacionales-y-convenciones/tratados-internacionales>> [consulta: 8 de mayo de 2020].

²⁹ C.S., 14.4.2014, rol n°5165-13 [en línea] <www.vlex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

una prolongación indebida de ellos, estarían cubiertos por la protección otorgada por este Tratado Internacional en su art. 8 N°1.

La misma Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que “...si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana, como sí lo hace el Protocolo no. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho”³⁰.

En efecto, la jurisprudencia nacional ha sostenido que el derecho a ser oído en un plazo razonable no es un derecho de estructura incompatible con la naturaleza normativa de las personas jurídicas, por lo que reconocer este ámbito de protección no altera de modo sustantivo su contenido, siendo reconocido por nuestra Constitución a todos aquellos que hagan valer sus pretensiones ante los órganos jurisdiccionales, sin distinción alguna.

Un reciente fallo de nuestra Corte de Apelaciones de Santiago ha precisado —en cuanto a la interpretación de esta norma internacional— que el texto literal y el espíritu del art. 8 N°1 de la CADH, “debe ser apreciado conforme al art. 29 letra c) de la misma convención, según el cual ninguna disposición de ella puede interpretarse con exclusión de otros derechos y garantías inherentes al ser humano o que se deriven de la forma democrática representativa de gobierno”³¹.

La gran dificultad que ha tenido este precepto para su aplicación es la falta de una definición de lo que debe entenderse como “plazo razonable”, ante lo cual nuestra doctrina y jurisprudencia ha tenido que interpretar y tratar de dotar de contenido al concepto de “razonabilidad”, atendida la carencia de una regla concreta de aplicación.

Por tal motivo, dicha aplicación del principio internacional ha quedado entregada al intérprete judicial, quien (siguiendo los elementos entregados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos) debe considerar las circunstancias del caso particular para lograr determinar la concurrencia de hechos que evidencien la existencia de una dilación indebida del procedimiento, o simplemente, considerar el factor objetivo temporal en cuanto a la duración del juicio concreto en comparación con los términos consagrados por el legislador chileno en materia impositiva.

Sin embargo, se han utilizado diversos caminos y criterios para lograrlo, por un lado, se utiliza una especie de listado de verificación indicado por el Sistema Americano de Protección de los Derechos Humanos, que considera las circunstancias en las que se desarrolló el procedimiento, tales como: (i) la complejidad del asunto; (ii) la diligencia de las autoridades judiciales; (iii) el impulso procesal del interesado; y (iv) la afectación generada en la situación jurídica de la persona involucrada en el

³⁰ Cfr. Corte IDH, Caso Cantos vs. Argentina, (Excepciones Preliminares), Sentencia de 7.9.2001, Serie C No. 85, párr. 29.

³¹ Corte de Santiago, 11.3.2020, rol n°23-19 [en línea] <www.pjud.cl> [consulta: 01 de octubre de 2020]. Recurso de casación del SII pendiente.

proceso. Esta técnica entiende que la indeterminación en la palabra “razonabilidad” utilizada por el art. 8 N°1 de la CADH, “...*está provveyendo de una guía que puede aplicarse de manera flexible y adecuada a cada caso particular*”³².

Por otro lado, una segunda técnica interpretativa utilizada, ha sido el empleo de una nueva hermenéutica que se ha venido gestando en nuestros tribunales, a través de la incorporación de criterios constitucionales y el principio *pro actione*³³, mediante la cual un derecho no consagrado expresamente en nuestra CPR es igualmente aplicado y reconocido para la solución de la controversia jurídica. Resultando sumamente relevante el reconocimiento de la supremacía constitucional y de los tratados internacionales por sobre la norma interna, para soslayar un detrimento infundado a los contribuyentes y proteger el interés general en garantizar la defensa igualitaria de los derechos e intereses de las partes del procedimiento en una reclamación tributaria.

El principio *pro actione* opera sobre los presupuestos procesales establecidos legalmente para el acceso a la justicia, impidiendo que mediante interpretaciones y aplicaciones de los mismos, se elimine u obstaculice injustificadamente el derecho del litigante a que un órgano judicial conozca y resuelva la pretensión a él sometida³⁴, lo cual significa que al interpretar la norma de la prescripción tributaria, en conjunto con aquella que consagra la suspensión de la misma, no puede prevalecer la que permita una dilación indefinida del juicio impositivo en atención a la imposibilidad práctica del Servicio de girar los correspondientes tributos mientras se encuentre pendiente el reclamo interpuesto por el contribuyente.

A contrario sensu, la razonabilidad del plazo debe ser interpretada a la luz de la protección de los derechos constitucionales e internacionales para evitar que se cause un perjuicio al contribuyente, decretando la preminencia del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable por sobre la norma interna que regula el supuesto de suspensión de la prescripción, lo que significa que, el hecho de no contener un límite para su aplicación no justifica que en la práctica opere de manera indefinida.

Nuestra jurisprudencia³⁵ ha tomado como parámetro de tiempo en algunos casos, la cuantificación otorgada por el derecho interno chileno respecto a las normas de la prescripción adquisitiva extraordinaria del CC. y las normas de la prescripción tributaria, en virtud de que ellas reflejan lo que para el legislador constituye el tiempo

³² ANGULO GARCÍA, Dorennys. La duración excesiva del juicio, ¿un problema común en Latinoamérica? (Doctor en Ciencias Sociales). Salamanca, España. Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 2011. p.214.

³³ LARRAÍN VILLANUEVA, Florencia. De las normas del CC al bloque de Derechos Fundamentales: Una nueva forma de interpretar la Ley Procesal Tributaria. En: Interpretación de la Ley tributaria. Chile, Thompson Reuters, 2020. pp. 19-42.

³⁴ DICCIONARIO PREHISPÁNICO DEL ESPAÑOL JURÍDICO. Principio *pro actione*. [en línea] <<https://dej.rae.es/lema/principio-pro-acione>> [consulta: 20 de mayo de 2020].

³⁵ C.S., 14.4.2014, rol n°5.165-13 [en línea] <www.vlex.cl>; C.S., 10.7.2014, rol n°6.106-13 [en línea] <www.vlex.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

prudente y suficiente para que el Servicio audite los antecedentes necesarios de la situación tributaria del contribuyente³⁶.

Esta interpretación de la CPR, en conjunto con la constitucionalización del derecho y el neoconstitucionalismo³⁷, ha ido ganando un lugar importante en la interpretación del derecho tributario, especialmente por la judicatura, quienes han debido adaptar y extender las interpretaciones extremadamente legalistas para poder otorgar una verdadera y eficaz protección de los derechos humanos reconocidos a los reclamantes, situación que se ha dejado ver en el resguardo de la garantía a ser oído o juzgado dentro de un plazo razonable, como parte del derecho al debido proceso.

Creemos que la necesidad de otorgar preminencia a nuestra CPR en la labor de interpretación y aplicación del derecho tributario, nace de la realidad con la que se enfrentan quienes adjudican a cada caso particular las normas tributarias, las que producen como resultado consecutivo de su adjudicación una situación ilógica o al menos vulneradora de los derechos del contribuyente, de manera que las normas internas no son suficientes para garantizar los compromisos internacionales adquiridos por Chile porque ellas están orientadas a regular situaciones particulares, impidiéndoles prever vulneraciones causadas, por ejemplo, por la consecución de aplicación de diversas normas legales internas, las que si bien, individualmente se encuentran consagradas para garantizar el debido proceso del contribuyente, en su conjunto, pueden ser radicalmente perjudiciales para el sujeto de protección³⁸.

En definitiva, el debido proceso es un pilar esencial del sistema de protección de los derechos humanos, porque le otorga formalidad y seriedad a todo este catálogo de derechos siendo un requisito para la existencia del Estado de Derecho como marco jurídico garante del principio de legalidad y de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Resultando evidente que no basta con un respeto formal de los principios constitucionales e internacionales, sino que se requiere una sujeción material de los mismos para que la tarea interpretativa interna tenga sentido.

Alcanzando la hermenéutica constitucionalista la *“relativización de las fronteras del derecho público y derecho privado (otorgando) un mayor protagonismo de la Constitución como una regla de derecho, cuyas normas pueden ser directamente aplicables tanto por el juez como por autoridades administrativas y particulares, incluso contra ley o norma infraconstitucional expresa”*³⁹.

³⁶ C.S., 6.2.2020, rol n°2.246-18 [en línea] <www.pjud.cl>. [consulta: 01 de octubre de 2020].

³⁷ IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo. La interpretación constitucional de las disposiciones tributarias. En: Interpretación de la Ley Tributaria. Chile, Thompson Reuters, 2020. pp. 1-18.

³⁸ Tal como ocurrió con el ejercicio del derecho de opción comentado y las nulidades declaradas por la Corte de Apelaciones ante las delegaciones inconstitucionales realizadas por el Director del Servicio en su función de juez tributario a funcionarios del SII carentes de jurisdicción.

³⁹ IRRIBARRA SOBARZO, Eduardo. La interpretación constitucional de las disposiciones tributarias. Op. Cit., p. 1-18.

b) El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de las Naciones Unidas, instituye en su art. 14 que *“Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil (...) 3. Letra c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas”*, consagrando el derecho al debido proceso que involucra la garantía de ser juzgado dentro de un plazo razonable.

Precepto que tiene por finalidad garantizar una aplicación de la justicia en igualdad de condiciones para todas las personas, independiente del órgano que la imparta y del procedimiento que se trate.

c) El Convenio Europeo de Derechos Humanos, en su art. 6° N° 1 garantiza que *“Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”*. Norma que define los lineamientos del derecho a un juicio justo en observancia de las garantías del debido proceso, cualquiera sea su materia e instancia.

Cabe señalar que el texto del Convenio para la Protección de los Derechos y de las Libertades Fundamentales es similar al del art. 8 N°1 de la CADH, siendo este último más amplio al incorporar en su redacción dentro del ámbito de protección del debido proceso y el derecho a ser oído dentro de un plazo razonable, los litigios en materia fiscal y laboral⁴⁰.

Históricamente, *“la excesiva y arbitraria duración de los litigios se ha constituido como uno de los mayores y más viejos males de la administración de justicia”*⁴¹, provocando en el ámbito impositivo un perjuicio económico en los contribuyentes que después de más de una década deben enterar las diferencias impositivas determinadas en las liquidaciones reclamadas, sumado a los intereses que se han devengado a lo largo de toda la tramitación del juicio.

Siendo el desafío actual la integración del derecho interno con los derechos humanos consagrados en los tratados internacionales suscritos y ratificados por Chile, para lograr una aplicación efectiva y seria de ellos en nuestros procedimientos domésticos, en consideración a que es tarea de todos los órganos que ejercen la adjudicación asegurarse de su existencia efectiva en cada caso particular.

⁴⁰ ANGULO GARCÍA, Dorennys. La duración excesiva del juicio, ¿un problema común en Latinoamérica? Op. Cit., p. 26.

⁴¹ CUSI, José Luis. El plazo razonable como garantía del debido proceso: Un problema mayor en el acceso a la justicia reside en la generalizada tardanza en alcanzar la solución de la controversia por la vía procesal. [en línea] Diario Constitucional en Internet. 30 de diciembre, 19. <<https://www.diarioconstitucional.cl/articulos/el-plazo-razonable-como-garantia-del-debido-proceso/>> [consulta: 11 de junio de 2020].

Un avance en este sentido, lo podemos ejemplificar con lo que ha ocurrido recientemente en nuestra jurisprudencia respecto a las demoras excesivas de la Dirección General de Aguas como causal de exención del pago de la patente por no uso de del derecho de aguas⁴². En este caso, la jurisprudencia ha creado una causal de excepción para que los contribuyentes no tengan que pagar dicho tributo como consecuencia de la demora imputable al ente administrativo en resolver solicitudes pendientes que buscaban revertir esta situación y explotar los derechos por sus dueños, “*ya que de otro modo se le estaría imponiendo al administrado una sanción por un hecho del cual no tiene responsabilidad*”⁴³.

En conclusión, los tratados internacionales descritos, son la manifestación de la importancia que tiene garantizar el debido proceso a aquellos que concurren ante la justicia para obtener un pronunciamiento, el cual debe llevarse a cabo dentro de un plazo razonable, constituyendo el debido proceso el medio instrumental para que puedan hacerse valer otras garantías fundamentales de igual o mayor importancia, en orden a que los justiciables puedan acceder a un litigio eficaz y eficiente, evitando que la incerteza jurídica se prolongue a tal punto que cause un perjuicio irreparable y haga inoperante nuestro sistema de acceso a la justicia, sobre todo en un área tan fundamental como es la impositiva que incide directamente en el desarrollo económico de los contribuyentes y sus relaciones económico-comerciales.

V ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

A continuación, revisaremos algunas sentencias recientemente dictadas por nuestro Tribunal Supremo, relativas a la protección del derecho del contribuyente a ser juzgado dentro de un plazo razonable. En el primer acápite se revisará aquella jurisprudencia a favor de aplicar los principios constitucionales y los tratados internacionales para proteger al contribuyente, acogiendo la excepción de prescripción y en el segundo, encontraremos aquellas sentencias que han estado por rechazar la excepción de prescripción en estos casos, atendiendo a la norma tributaria interna que regula la suspensión de la prescripción tributaria.

Cabe hacer presente que las sentencias analizadas cuentan con votos disidentes, ilustrando la disparidad que existe aún en esta materia.

⁴² VERGARA, Alejandro. Las demoras excesivas de los órganos administrativos como causal de exención de impuestos. [en línea] El Mercurio Legal, 13 abril, 20. <<https://www.elmercurio.com/legal/movil/detalle.aspx?Id=908353&Path=/0D/DC/>> [consulta: 11 de junio de 2020].

⁴³ *Ibíd.*

a) Jurisprudencia a favor de acoger la excepción de prescripción

1. CS Rol N°2.773-2018 del 2 de julio de 2020⁴⁴: sobre reclamo tributario interpuesto en contra de la Res. Ex. N°17, de fecha 29 de febrero de 2008 emitida por el SII, la cual determinó como improcedente la pérdida tributaria declarada por el contribuyente persona jurídica correspondiente a los años tributarios 2006 y 2007. Rechazando la sentencia de primer grado la pérdida y disminuyéndola por no haberse acreditado ni justificado fehacientemente. Apelada dicha sentencia por la reclamante, el tribunal *ad quem* rechazó la excepción de prescripción y a su vez confirmó la sentencia de primer grado, deduciendo el abogado actuante en representación de la reclamante recurso de casación en el fondo.

Los principales argumentos de la recurrente de casación fueron la vulneración del art. 8 N°1 de la CADH, de los arts. 5 inc. 2° y 19 N°3 inc. 6° de la CPR y los arts. 24 inc. 2°, 200 y 201 del CT, en atención a que el procedimiento se habría extendido por más de seis años, siendo interpuesto el reclamo en el año 2008 y dictada la sentencia de primera instancia recién en el año 2016, excediendo el plazo de prescripción ordinaria consagrado en el CT. El principal sustento del recurso atendía al hecho de que si bien, los arts. 200 y 201 del CT regulan los plazos de prescripción y no los tiempos máximos que tiene la administración para fiscalizar y cobrar los tributos adeudados, los adjudicadores no pueden hacer caso omiso de que dichas normas establecen un parámetro del tiempo prudente y suficiente para que el Servicio pueda recabar la información y auditar los antecedentes necesarios del contribuyente cuya situación tributaria es puesta en duda, y a su vez, liquide o gire la diferencia de impuestos determinada, poniendo fin al estado de incertidumbre fiscal del contribuyente. Razonamiento que finaliza con la declaración fáctico-temporal de la duración del procedimiento, el cual no debió durar más de seis años, momento en el cual debe entenderse terminada la suspensión de la prescripción de la acción del Fisco para alcanzar el pago del tributo.

⁴⁴ Existe una sentencia más reciente en la materia, dictada por la CS en causa Rol N°24.994-2019 del 11 de agosto de 2020, sin embargo, no fue agregada al presente trabajo en virtud de que, a pesar de pronunciarse respecto al plazo razonable en términos similares a las sentencias tratadas en este capítulo, trata un supuesto particular de cobro de impuestos en el ámbito de la acción ejecutiva que tiene la TGR para cobrar, en una primera etapa, ante el Servicio de Tesorería mediante procedimiento de cobro de impuestos adeudados (impuesto territorial en el caso concreto) y en una segunda etapa, ante el órgano judicial correspondiente, conforme al Título V, del Libro III del CT. La CS acogió la acción de prescripción en virtud de que, a pesar de haberse interrumpido por la notificación de los requerimientos de pago y embargo, la inactividad del Fisco en continuar dichas ejecuciones, hicieron deducir a la Corte que, al tiempo de interposición de la acción de prescripción, ya habían transcurrido íntegramente los plazos de prescripción de la acción de cobro, los cuales se comenzaron a computar nuevamente desde la fecha del requerimiento. Razonando la Corte que se hubiera llegado a la misma conclusión en base al derecho a ser juzgado en un plazo razonable, toda vez que la suspensión de la prescripción por más de seis años atenta contra el derecho de ser juzgado en un plazo razonable, citando el art. 8 N°1 de la CADH (sentencia acordada con el voto en contra del ministro señor Dahm y del abogado integrante señor Lagos).

La CS acogió el recurso de casación en el fondo, dejando constancia que el principal punto sometido a su conocimiento es la transgresión denunciada del debido proceso y del derecho a ser juzgado en un plazo razonable, declarando que los preceptos constitucionales e internacionales sí eran aplicables al caso en particular, en virtud de que dichos preceptos y en especial, la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable, tienen aplicación directa al estar incorporados al ordenamiento jurídico nacional mediante el art. 5 inc. 2° de la Constitución, siendo deber de todo órgano Estatal respetar y promover los derechos fundamentales que emanan de la naturaleza humana y que han sido garantizados por los tratados internacionales vigentes ratificados por Chile.

En adición, nuestro máximo tribunal reflexiona respecto a la forma en que las disposiciones del derecho interno se relacionan con la Constitución y el Derecho Internacional citado, reconociendo la supremacía de estos últimos por sobre el derecho interno, cuando la aplicación de la norma jurídica tributaria signifique vulnerar la acción rápida y oportuna de la justicia, quebrantando el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, debiendo optarse por aquella interpretación que de mejor manera resguarde y materialice dicha garantía fundamental, salvaguardando al contribuyente de la indefinición perpetua respecto de su situación fiscal y patrimonial.

Por ende, si bien la sentencia reconoce el efecto suspensivo de la interposición del reclamo tributario por aplicación de los arts. 200, 201 y 24 inc. 2° del CT, señala que mantener esta situación por un lapso superior al mismo tiempo establecido para el caso de la prescripción extraordinaria en los supuestos de dolo, es contrario a toda lógica y en especial, a las disposiciones internacionales mencionadas, puesto que deviene en irrazonable el plazo durante el cual se ha resuelto el asunto, demora que no ha sido atribuida al contribuyente, puesto que dicha prolongación tiene su origen en la dictación de la resolución que recibe la causa a prueba.

Concluyendo finalmente que los sentenciadores de alzada incurrieron en un error de derecho al no dar aplicación preferente al art. 8 N°1 de la CADH y a los arts. 5 inc. 2° y 19 N°3 de la CPR y privilegiar las disposiciones del derecho interno en materia de prescripción.

La sentencia se acordó con el voto en contra del Abogado Integrante señor Jorge Lagos G., quien estuvo por rechazar el recurso de casación en base a una interpretación armónica y sistemática de los arts. que regulan la prescripción tributaria y la suspensión de esta en la normativa interna, concluyendo que la interposición del reclamo por el contribuyente tuvo el efecto de suspender el término de la prescripción, por lo que resulta imposible que la prescripción haya podido operar.

2. CS Rol N°2.246-2018 del 06 de febrero de 2020: referido a un procedimiento de reclamación iniciado por un contribuyente persona natural contra las liquidaciones N°s 273 a 283 de fecha 27 de mayo de 2003, dictándose sentencia de primer grado el 22 de noviembre de 2016 que rechazó la reclamación interpuesta. Apelada dicha sentencia por el reclamante, la Corte de Apelaciones de Santiago la revocó con fecha 26 de octubre de 2017, y en su lugar, se hizo lugar a la alegación relativa al plazo razonable para el juzgamiento, acogiendo la excepción de prescripción y se privó de todo efecto a las referidas liquidaciones.

Contra este último pronunciamiento, el Fisco de Chile dedujo recurso de casación en el fondo, argumentando la infracción de los arts. 201 inc. final y 24 inc. segundo del CT, art. 8° de la CADH, art. 59 N°2 de la LIR y art. 21 del CT. Señala que, el error estaría dado debido a que se trata de un procedimiento tributario válido, en el cual el contribuyente pudo ejercer todos sus derechos, de manera que la prescripción se encontraba suspendida por expresa aplicación del art. 201 inc. final del CT, por encontrarse el SII impedido de girar los tributos, sin que se haya vulnerado el derecho del contribuyente a ser oído por un tribunal competente, con las debidas garantías y en un plazo razonable. Añade que, la noción de plazo razonable respecto a un juicio tributario complejo es un concepto jurídico indeterminado que carece de precisión legal, por lo que los sentenciadores del fondo han errado en la aplicación del derecho al vulnerar las normas que regulan la suspensión de la prescripción tributaria al dar una aplicación preferente a las normas internacionales ya citadas, dejando de aplicar el derecho interno que regula la materia.

Finalmente, el recurso de casación en el fondo interpuesto por el Fisco de Chile es rechazado, para lo cual, la sentencia de la Suprema Corte toma como guía los argumentos vertidos en la sentencia de segundo grado, la que reconoce el respeto al debido proceso consagrado por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, el cual constituye la base fundamental del sistema de protección de estos derechos, ya que les otorga formalidad como requisito para la existencia de un verdadero Estado de Derecho, citando a continuación el art. 6° del Convenio Europeo sobre Derechos Humanos y en el art. 14° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (creemos que esta referencia es realizada con el afán de consolidar aún más la protección del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, ya que en la mayoría de los fallos suele citarse únicamente el art. 8.1 de la CADH).

En sus considerandos, la sentencia razona respecto al concepto de “razonabilidad del plazo”, señalando que al confrontar la tardanza del juicio desde la interposición del reclamo —y el hecho de no existir a la fecha una sentencia firme— con los parámetros o medidas de cuantificación dadas por el derecho interno chileno respecto a la prescripción adquisitiva extraordinaria de los arts. 2506, 2510 y 2511 del CC., resulta evidente que el plazo de diez años es la referencia otorgada por el legislador para juzgar que el tiempo de duración del procedimiento ha superado la razonabilidad del plazo al cual se refiere el derecho internacional. Concluyendo que, si bien en materia tributaria se establecieron causales específicas para la suspensión de los plazos de prescripción, en el caso concreto ha transcurrido un lapso que da cuenta de una violación de las normas del derecho fundamental del debido proceso, en particular, se ha visto conculcado el derecho de toda persona a ser juzgado dentro de un plazo justo y razonable, al acaecer más de 16 años desde el inicio del proceso.

Reconociendo, al igual que la sentencia N°1, el hecho de que basta la presentación del reclamo para que se suspenda el curso de la prescripción consagrado en el CT, pero que dicha norma al ser correctamente integrada con los derechos internacionales y constitucionales que protegen al contribuyente, no permite que tal suspensión opere incluso por un periodo mayor al asignado por la legislación para la prescripción adquisitiva extraordinaria, ya que una interpretación *a contrario sensu* significaría darle una existencia indefinida en la práctica.

Observando que, si bien, los períodos de prescripción del CT no fueron establecidos para determinar la duración de un procedimiento tributario, sí son orientaciones que permiten develar lo que para el legislador tributario constituye un tiempo razonable o prudente para que el Servicio pueda revisar los antecedentes necesarios del contribuyente cuya situación tributaria fuese dubitada, y en su caso, realizar las liquidaciones y giros correspondientes de las diferencias impositivas, otorgando un margen de certeza a la prolongación de la incertidumbre del contribuyente frente a su situación patrimonial producto de la destinación de sus recursos para cubrir el crédito que invoca el Fisco.

3. CS Rol N°15.929-2016 del 10 de enero de 2017: referido a un procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por un contribuyente persona natural, interpuesto con fecha 22 de septiembre de 1998, en el cual se dictó sentencia de primer grado con fecha 20 de mayo de 2015, la que rechazó la reclamación interpuesta contra las Liquidaciones N°1055 a 1060 del 28 de julio de 1998, que cobran diferencias de IDPC e IGC de los años tributarios 1995, 1996 y 1997, por no justificar los orígenes de los fondos empleados en distintas inversiones.

Esta decisión fue recurrida de apelación por el contribuyente y confirmada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que rechazó la excepción de prescripción y confirmó la de primer grado. Deduciendo el reclamante recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, cuyo tenor se estructuraba (en lo que en materia de prescripción nos interesa) sobre la base de una vulneración del debido proceso, amparado y regulado en el art. 19 N°3 inc. 6° de la CPR, en relación con el art. 8 N°1 de la CADH, alegando que una de las condiciones mínimas que garantiza este derecho, es que la dictación de la sentencia se materialice dentro de un plazo razonable, por lo que las nulidades declaradas dentro del procedimiento no justifican la inaplicabilidad de los preceptos invocados.

Asimismo, la casación reclamaba la infracción de los arts. 24 inc. 2°, 147, 200 y 201, todos del CT, debido a que no serían las únicas normas entregadas por el legislador para resolver el asunto, obviando el hecho de que la suspensión de la prescripción no puede operar indefinidamente porque transforma el plazo en irrazonable. Lo anterior en virtud de que el fallo de segunda instancia indicara en su considerando quinto que no se han cumplido los presupuestos de los arts. 200 y 201 del CT para que opere la prescripción, como únicas reglas legales de aplicación general en esta materia.

Finalmente, el recurso fue acogido por la CS, desarrollando el fundamento y análisis en dos aristas. En primer lugar, se cuestionó si era procedente la aplicación de los preceptos internacionales citados por la reclamante al caso concreto, llegando a la conclusión de que por aplicación del art. 5° de la CPR, las reglas de derecho constitucional e internacional que imponen el juzgamiento dentro de un plazo razonable, como parte del derecho a un debido proceso, son directamente aplicables al pleito. En segundo término, analizó la forma de integrar las normas de derecho interno con las normas constitucionales y de derecho internacional atinentes al caso, llegando a la conclusión de que *“si bien la conjunción de los arts. 201 incs. 2° y 3° dejan en claro que la presentación del reclamo basta para suspender el curso de la prescripción que*

consagra el CT y que ese estado se mantiene, de acuerdo con su inc. final, mientras los impuestos no pueden girarse, ya sea en primera instancia por disposición de la ley o enalzada a petición del reclamante (art. 24 inc. 2° y 147), no es posible aceptar, en razón de la antedicha normativa —preferentemente integrada, en lo internacional, por el pacto de San José de Costa Rica y el art. 5° de la Carta Política, en lo nacional—, que tal suspensión opere, en la práctica, de manera indefinida, deviniendo la acción de cobro del Fisco, en los hechos, en imprescriptible, sin fundamento legal”.

Concluyendo la Corte que se debe optar por la interpretación que de mejor manera resguarde y concrete la garantía, lo que no se logra aplicando únicamente la ley positiva del ordenamiento interno, pues ello importaría someter al contribuyente a una situación que perpetúa la indefinición de su situación fiscal y patrimonial, generando que éste se encuentre indeterminadamente expuesto a la realización de sus bienes ante la inactividad del ente fiscalizador para realizar el cobro de lo adeudado, *“resulta(ndo) contradictorio que la máxima prescripción que contempla el CC. opere al vencimiento del término de diez años y, en cambio, la extinción de la pretensión fiscal pueda requerir un mayor plazo y encontrarse en suspenso indefinidamente”.*

Por último, en su considerando séptimo, la Suprema Corte expresa que la prolongada tramitación del proceso, como consecuencia de la nulidad declarada respecto del primer proceso tramitado ante un tribunal carente de jurisdicción y habiéndose ejercido el derecho de opción por el contribuyente para que el conocimiento de su reclamo pasara a ser competencia de los TTA, no es imputable éste último (en contraposición a lo razonado en sentencia Rol N°99.964-2016 del 19 de diciembre de 2018 de la CS).

Dicha sentencia se acordó con el voto en contra de los Ministros señores Juica y Dahm, quienes estuvieron por rechazar el recurso de casación en el fondo, en virtud de que, en su concepto, si bien la garantía a ser juzgado en un plazo razonable del art. 8.1 de la CADH tiene aplicación directa en nuestro ordenamiento nacional, estamos ante un concepto jurídico indeterminado por no contener la decisión de lo que debe entenderse como un tiempo razonable para justificar un juzgamiento, de manera que para determinar si dicho lapso ha sido excedido en la aplicación de justicia, se debe ponderar caso a caso las condiciones establecidas para que la Corte pueda llegar a la conclusión de que han excedido el contexto legal.

Aclarando los disidentes que lo que se castiga constitucionalmente es la tardanza producida en la tramitación del proceso mismo y no en la demora del Estado por cobrar un tributo, por lo que la duración real del juicio sólo debe contarse a partir de la fecha en la cual se tuvo por legalmente interpuesto el reclamo hasta la sentencia definitiva de primer grado. Agregando finalmente que, tratándose de un procedimiento contradictorio, la demora debe atribuirse necesariamente a la poca actividad o retardo de quien invoca la nulidad, de manera que para que sea admisible esta pretensión, requiere que previamente se haya demostrado una diligencia del reclamante en el impulso procesal del juicio tributario, lo que a juicio del voto disidente no habría ocurrido en el caso particular.

b) Jurisprudencia en contra de acoger la excepción de prescripción

1. CS Rol N°99.964-2016 del 19 de diciembre de 2018: referido a un procedimiento de reclamo tributario iniciado por un contribuyente persona jurídica, en el cual se dictó sentencia de primer grado con fecha 25 de abril de 2016, la que negó lugar a la reclamación en contra de un Giro por diferencias de Impuesto a la Renta de Primera Categoría correspondiente al A.T. 2003.

Esta decisión fue apelada por la reclamante y luego la Corte de Apelaciones de Santiago con fecha 21 de octubre de 2016 rechazó la excepción de prescripción y confirmó el fallo de primer grado por el cual se desestimó el reclamo, declarando que los intereses moratorios del art. 53 del CT no se han devengado durante el período comprendido entre la fecha en que se presentó el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto, es decir, entre el 12 de mayo de 2006 y el 16 de noviembre de 2015, respectivamente.

Se dedujo recurso de casación en el fondo y en la forma por la reclamante respecto de la sentencia de segundo grado, cuyo tenor del recurso de fondo se estructura sobre la base de sostener (en lo que en materia de prescripción nos interesa) que lo decidido infringió los arts. 8 N°1 de la CADH, en relación a lo dispuesto por los arts. 5° y 19 N°3 de nuestra CPR, alegando la prescripción e invocando la excesiva tardanza del proceso ante el tribunal de primer grado por circunstancias no atribuibles al contribuyente, denunciando que se ha ignorado un requisito de procedencia de la excepción de prescripción, como es la demora en la tramitación del proceso. Agregando que la presunta deficiencia en la prosecución del juicio por parte de la reclamante cede ante la preeminencia de los derechos reconocidos internacionalmente.

Finalmente, el recurso de casación en el fondo fue rechazado por la CS, quien tuvo como principales argumentos decisorio litis, aquellos ya expresados en dos sentencias anteriores (Rol N°21.647-2014 de 10 de junio de 2015 y Rol N°16.644-2014 de 10 de septiembre de 2015), los cuales han indicado que en este debate jurídico no hay duda de la aplicación directa de las normas internacionales que consagran la garantía de ser juzgado dentro de un plazo razonable, en atención a su publicación en el DO y en concordancia a lo prescrito en el inc. 2° del art. 5° de la CPR, el que establece como deber del Estado respetar y promover los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana garantizados por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes.

Sin embargo, dicha garantía, a pesar de aludir a la determinación de derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, tiene mayor relevancia en el ámbito penal, donde es el Estado quien dirige la acción en contra del sujeto a quien se imputa la vulneración de bienes jurídicos, lo que a criterio de la Corte, justificaría la protección al ciudadano contra los excesos de la persecución criminal, contraponiéndolo al procedimiento tributario, donde el contribuyente es quien ejerce la acción dirigida en contra de un órgano del Estado, requiriendo la intervención judicial para la resolución del conflicto tributario, dando a entender que en este orden impositivo se debe analizar con especial cuidado la garantía de ser juzgado dentro de un plazo razonable.

Agregando que la garantía a ser juzgado dentro de un plazo razonable carece de una regla concreta de aplicación al no contener la determinación de lo que debe entenderse como un plazo razonable, quedando supeditada al intérprete judicial, quien deberá considerar las circunstancias del caso que permitan establecer la concurrencia de hechos que obliguen a entender que ha tenido lugar una dilación inexcusable, tales como; la complejidad del asunto, la diligencia de las autoridades judiciales y la actividad procesal del interesado, citando al Sistema Americano de Protección a los Derechos Humanos.

Por ende, dicha toma de razón no sería acerca del plazo máximo por el que pudo razonablemente dilatarse un procedimiento de reclamación sin vulnerar la garantía judicial, sino que significaría el reconocimiento de un tiempo máximo en el que perentoriamente debe sustanciarse y resolverse todo el procedimiento de reclamación, de aplicación general y abstracta, prescindiendo de las circunstancias particulares del caso y los criterios antes referidos, para terminar en el establecimiento de un plazo de caducidad.

Finalmente, el último argumento utilizado por la CS para rechazar la excepción de prescripción radica en la omisión del contribuyente respecto a una petición o actuación que evidenciara que la dilación del proceso le estuviere causando algún perjuicio grave en sus intereses, señalando que no se efectuó ninguna solicitud para instar por una pronta terminación del juicio mediante herramientas procesales otorgadas por la ley para dicho fin.

El mentado fallo tuvo un voto en contra perteneciente al Ministro señor Cisternas, otorgando una interpretación y razonamiento que concuerda con la postura de este trabajo, porque en su concepto, una correcta aplicación en respeto de las normas constitucionales y de derecho internacional, exige que la acción de justicia sea rápida y oportuna, tanto en escuchar a los justiciables como en resolver los problemas planteados, sea en cualquier ámbito del derecho, debiendo resolverse el conflicto en un plazo razonable, lo que aplicado al GR del Título II del Libro II del CT, corresponde a seis años desde la interposición del reclamo.

2. CS Rol N°17.675-2016 del 08 de marzo de 2017: referido a un procedimiento de reclamación en contra de la Liquidación N°29 del 21 de enero de 1998, la que persigue el pago del impuesto único del art. 21 inc. 3° de la LIR, correspondiente al A.T. 1996, respecto de la cual el contribuyente persona jurídica dedujo recurso de casación en el fondo contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones que revocó la sentencia de primera instancia la cual había acogido la reclamación tributaria, y en su lugar, confirmó la liquidación, con costas.

El recurso de casación indica como vulneradas (en materia de prescripción) las disposiciones del art. 5 de la CPR, en relación con el art. 5 de la CADH y los arts. 52 y 2492 del CC., aduciendo que han transcurrido más de 20 años desde que ocurrieron los hechos y más de 18 desde que comenzó la etapa administrativa, por lo que con fecha 29 de abril de 2015 la contribuyente solicitó la prescripción de la acción de cobro del Fisco, siendo ésta acogida en primera instancia y revocada por el fallo recurrido. Acto seguido, afirma que ni la complejidad del asunto, ni la actividad procesal de las partes, ni los actos de quienes los alega tienen que ver con la prescripción.

Finalmente, el recurso fue rechazado por la CS, la que tuvo como principales argumentos decisorio litis, aquellos ya expresados en dos sentencias anteriores (Rol N°21.647-2014 de 10 de junio de 2015 y Rol N°16.644-2014 de 10 de septiembre de 2015), utilizando idénticos argumentos a los señalados en la sentencia de la letra b) N°1 de este trabajo, en sus párrafos cuarto, quinto, sexto y séptimo.

La sentencia fue acordada con el voto en contra del Ministro Sr. Künsemüller y del abogado integrante Sr. Rodríguez, quienes estuvieron por acoger el recurso y declarar en el fallo de reemplazo la prescripción de la acción de cobro del Fisco, argumentando la supremacía que tienen los derechos garantizados por las normas internacionales y constitucionales, las cuales demandan que la acción de la justicia sea rápida y oportuna, debiendo resolver el conflicto en un tiempo razonable, el que, en el caso del procedimiento de reclamación correspondería a seis años desde la interposición del reclamo.

3. CS Rol N°6106-2013 del 10 de julio de 2014: referido a un procedimiento de reclamación de liquidaciones tributarias iniciado por un contribuyente persona jurídica, en el que se dictó sentencia de primer grado con fecha 21 de noviembre de 2011, en virtud de la cual se negó lugar al reclamo de las Liquidaciones de junio del año 2000, por IDPC, confirmándolas, condenando a la sociedad al pago de las costas.

Esta decisión fue recurrida de apelación por la reclamante y confirmada por la CAS con fecha 8 de julio de 2013, con declaración de que los intereses moratorios que establece el art. 53 del CT no se han devengado durante el período comprendido entre el 28 de julio de 2000 y el 28 de febrero de 2007, fecha esta última en que recién se tuvo por presentado el reclamo sin costas del recurso. En la misma resolución se rechazó la nulidad de derecho público y prescripción de la liquidación promovida por la reclamante en su escrito de apelación.

El abogado en representación del reclamante, dedujo un recurso de casación en el fondo respecto de la sentencia de segundo grado, cuyo tenor se estructura sobre la base de sostener que las acciones de cobro de los tributos presuntamente adeudados han prescrito, por haber transcurrido, durante la extensión temporal que abarcó la nulidad declarada en el presente juicio (1 de agosto de 2000 a 13 de febrero de 2007), el plazo que prescribe la ley al efecto, alternativa que la sentencia impugnada descarta basada en que el plazo de prescripción se ha interrumpido al interponerse el reclamo tributario.

Finalmente, el recurso fue rechazado por la CS, quien tuvo como principales argumentos decisorio litis el hecho de que no existe en nuestro ordenamiento tributario una norma que exija que el reclamo se encuentre proveído para que genere el efecto de suspender la prescripción, en una interpretación entendida como “armónica” por la CS de los arts. 2514 del CC. y los arts. 201 inc. final, 24 inc. 2°, 124 y 125 del CT. Utilizando un razonamiento y un criterio interpretativo a nuestro juicio extremadamente positivista y legalista, puesto que ignora el hecho de que el contribuyente-reclamante, tuvo que esperar casi 7 años para que su reclamo fuese proveído, lo cual supera a todas luces el término de prescripción extraordinario establecido en el mismo ordenamiento impositivo, dando lugar a una suspensión de la prescripción por el término de una década.

El mentado fallo tuvo un voto en contra perteneciente al Ministro señor Künsemüller, quien al ponderar las normas especiales del CT con los derechos consagrados en las normas constitucionales e internacionales, concluye que la extensión de la suspensión en este caso aparece como contraria a lo que debe entenderse por plazo razonable como garantía judicial, y que a pesar de que el origen de dicha prolongación sea por la inactividad del justiciable, tal circunstancia cede ante la ponderación y primacía de los derechos internacionales.

VI DESAFÍOS DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

La última reforma que ha experimentado nuestro derecho impositivo se materializó en la Ley N°21.210 que moderniza la legislación tributaria, publicada en el DO el día 24 de febrero de 2020, la cual tuvo como primer enfoque impulsar la economía y el crecimiento económico del país, pero que finalmente terminó por enfocarse en aumentar la recaudación fiscal para el financiamiento de la agenda social del segundo gobierno del presidente Sebastián Piñera⁴⁵.

Si bien esta reforma no realizó ninguna modificación a los arts. 200 y 201 del CT, encargados de regular los plazos de prescripción tributaria, resulta interesante para estos efectos, analizar dos de los nuevos derechos del contribuyente consagrados como consecuencia del reemplazo realizado al art. 8 bis del CT, relacionados con el derecho a la información del sujeto obligado al pago, a saber, art. 8 bis N°4 y N°18.

El primero de estos nuevos derechos señala lo siguiente: “N°4. *Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización: c) Se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos. Todo contribuyente tendrá derecho a que se certifique, previa solicitud, el plazo de prescripción que resulte aplicable*”⁴⁶ (el destacado en nuestro). Otorgando al contribuyente el derecho a solicitar al ente fiscalizador que emita una certificación respecto de los plazos de prescripción que resultaren aplicables al caso, derecho que junto con las letras a y b del precepto recién citado, elevan los estándares a los cuales debe ceñirse el SII al momento de interactuar con el contribuyente⁴⁷. Creemos que si en la práctica los contribuyentes comienzan a exigir y hacerse un hábito —dentro de los procesos administrativos a los que se ven enfrentados— la solicitud de dicha certificación, el Servicio se verá forzado a unificar el criterio respecto a la forma de contar los plazos de prescripción, tanto de sus plazos originales como aquellos que se han ampliado por causa de la citación realizada en términos del art. 63 del CT y respecto a fiscalizaciones que involucren situaciones de pérdidas de los contribuyentes.

⁴⁵ POLANCO ZAMORA, Gonzalo. Derechos de los Contribuyentes. En: Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios. Chile, Tirant lo Blanch, 2020. pp. 27-57.

⁴⁶ Ley N°21.210. Chile. Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda, Santiago, Chile, febrero 2020. Art. 8 bis.

⁴⁷ POLANCO ZAMORA, Gonzalo. Derechos de los Contribuyentes. Op. Cit., pp. 50-51.

Esta unificación del criterio se ve reforzada por el derecho consagrado en el N° 18 del art. 8 bis del CT, el cual señala que “*para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria establecidos en la ley*”, provocando que el Servicio de alguna manera establezca de manera inamovible los plazos de prescripción certificados a petición de cada contribuyente, en circunstancias que nos encontramos ante un acto administrativo que goza de una presunción de legalidad (art. 3° inc. final de la Ley N°19.880), por lo que posterior a dicha declaración no podría el SII en una instancia de fiscalización posterior o en un proceso judicial, alegar un plazo de prescripción distinto al certificado en tiempo pretérito a petición del contribuyente⁴⁸.

Otro desafío se configura con el art. 26 bis del CT, en cuanto a la consulta del contribuyente respecto de la posible aplicación de la CGA⁴⁹, ya que dicha modificación implica la posibilidad de que el contribuyente consulte al SII sobre la aplicación de normas anti elusivas, incluyendo una especie de silencio positivo en caso de que el órgano fiscalizador no respondiera la consulta dentro del plazo administrativo establecido, siempre y cuando el contribuyente de aviso al SII de la cercanía del término del plazo para contestar (10 días previos a su vencimiento), supuesto en el cual el plazo de la administración se extiende⁵⁰.

En el trámite ante el Senado, las modificaciones aprobadas por la Cámara de Diputados se mantuvieron, con excepción del plazo que tiene el Servicio para contestar la consulta, el cual quedó establecido en 90 días.

La norma final determinó que en caso de que el interesado dentro de los diez días hábiles previos al cumplimiento del plazo de los 90 días para resolver notifique por correo electrónico a la autoridad competente de dicho vencimiento, el plazo del SII se amplía por 30 días hábiles más, los que se suman a continuación del vencimiento del plazo original.

Señalando expresamente la Circular N°44 del 26 de junio de 2020 sobre Modificaciones al CT, que si se vence el plazo señalado, sin que el Servicio haya notificado la respuesta al interesado, operará el silencio administrativo positivo, respecto del cual, para todos los efectos legales, se entenderá que no resultan aplicables al caso de que se trate las normas de los arts. 4° bis, 4° ter y 4° quáter del CT, ni ninguna de las normas especiales anti elusivas existentes.

Los efectos de este símil del silencio positivo administrativo transportado desde la Ley N°19.880⁵¹ CT, son que se reconoce la caducidad o pérdida de la competencia de

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Cláusula General Anti-elusión, tomando la acepción del profesor Francisco Saffie G, o también, popularmente conocida como NGA.

⁵⁰ SAFFIE GATICA, Francisco. Análisis de las modificaciones propuestas en el Proyecto de “Modernización Tributaria” a la regla interpretativa del Código Tributario y las normas anti-elusión como intento de privatización del Derecho Tributario. En: Reforma Tributaria 2020: Principales Cambios. Chile, Tirant lo Blanch, 2020. pp. 83-125.

⁵¹ Ley N°19.880. CHILE. Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado. Ministerio Secretaría General de la Presidencia, Santiago, Chile, mayo de 2003, p. 19.

la administración tributaria para calificar los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas por el contribuyente como elusivas, ya sea por la CGA o por normas especiales anti-elusión. Renunciando a su aplicación en el supuesto de que no contestase la consulta del contribuyente dentro del plazo legal, viéndose impedido de fiscalizar dichos actos o negocios a pesar de no encontrarse amparados por los plazos de prescripción tributaria (ordinaria u extraordinaria dependiendo el caso), generando otra pugna entre las normas que regulan los plazos de prescripción que tiene el Fisco para fiscalizar y cobrar los tributos adeudados.

Esto puede generar graves problemas en la actividad fiscalizadora del Servicio, puesto que significa reducir considerablemente los plazos que tienen para fiscalizar y revisar los antecedentes de los contribuyentes, supeditando dicho término a la consulta del mismo fiscalizado, quien buscará por esta vía inhibir la acción del Fisco en un lapso menor a aquel exigido por la prescripción⁵², desvirtuando aún más esta institución tan importante para la seguridad jurídica del contribuyente y generando criterios dispares en cuanto a lo que debe entender como razonable al momento de enfrentarse a un procedimiento tanto administrativo como judicial.

CONCLUSIONES

En atención a la jurisprudencia desarrollada por las Cortes Internacionales de Derechos Humanos, como la Corte Interamericana, el Tribunal Europeo y el TC Español, nuestros tribunales de justicia deben unificar los criterios de interpretación en miras a consagrar la supremacía de los derechos humanos garantizados por los tratados internacionales, ponderando el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable por sobre la norma interna de la suspensión de la prescripción.

Resultan fundamental identificar los problemas prácticos que presenta la aplicación directa de la norma que regula la suspensión de la prescripción sin una integración de los derechos internacionales. Lo anterior, con el objeto de identificar la razonabilidad del plazo por los cuales puede prolongarse la incertidumbre que implica para todo contribuyente la posibilidad de que, como resultado de una sentencia definitiva del reclamo tributario, se le liquiden los impuestos reclamados, ya que deberá destinar o perder parte de sus bienes para cubrir el crédito que invoca el Fisco, con los previsibles colaterales en todo orden de la vida del contribuyente que ello significa.

La garantía del debido proceso debe consagrarse como principal estandarte en la actuación de los Estados, los cuales son los encargados de tomar las medidas necesarias para proteger y promover este derecho.

En conclusión, un orden supraconstitucional o neo constitucionalista obligará a los órganos de la jurisdicción a aplicar el criterio hermenéutico del principio *pro homine*, mediante el cual en materia de derechos humanos siempre deberá aplicarse al caso concreto la norma más favorable al ser humano, recurriendo a la norma de interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos consagrados

⁵² CENTRO DEMOCRACIA Y COMUNIDAD. Análisis del Proyecto de Ley de “Modernización Tributaria”. Santiago, Chile, 2018. 141 pp.

internacional y constitucionalmente. Por cuanto el hecho de ignorar la garantía del contribuyente a ser juzgado dentro de un plazo razonable y hacer una aplicación preferente de la norma interna de la suspensión de la prescripción, importaría someterlo a una carga que perpetúa la indefinición de su situación fiscal y patrimonial, en una continua vulneración de su derecho a obtener un pronunciamiento jurisdiccional definitivo respecto a su requerimiento, sea éste favorable o desfavorable.

Siendo el desafío a corto plazo lograr la unificación de los criterios de aplicación de la prescripción tributaria, consagrando el “*Derecho a que se uniformicen para todos los tributos los plazos de prescripción, en tiempos razonables, tanto de los poderes y acciones de la Administración para fiscalizar, determinar y recaudar tributos, como para aplicar sanciones*”⁵³.

⁵³ INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. [en línea] XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario: septiembre de 2012. Santiago de Compostela, España. <http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf> [consulta: 28 de mayo de 2020].