

DOCUMENTOS

Algunas cuestiones constitucionales debatidas en una causa tributaria

Guillermo Piedrabuena Richard
Pontificia Universidad Católica de Chile

Antecedentes generales

1)

En una causa tributaria regida por el sistema antiguo, el ex Departamento de Delitos Tributarios del Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII) investigó previamente (esto es, antes de la iniciación del juicio tributario) a un contribuyente, en relación con la denuncia de un particular efectuada en su contra durante el año 2001, por presuntas irregularidades en su declaración de rentas por los años tributarios 1998, 1999 y 2000 (esto es, declaraciones presentadas por los años calendario 1997, 1998 y 1999).

En enero del año 2004, el Director del SII, teniendo en consideración los antecedentes del Departamento de Delitos Tributarios, resolvió no ejercer la acción penal, sino que la acción civil de cobro de las rentas presuntamente omitidas y la acción para el cobro de la multa establecida en el Art. 97 N°4 del Código Tributario.

No obstante lo anterior, tanto el expediente administrativo como la denuncia del particular fueron extraviadas en el SII, ya que la defensa del contribuyente, durante el juicio tributario, solicitó que se tuviera a la vista la investigación del Departamento de Delitos Tributarios e incluso fue solicitada posteriormente por la I. Corte de Apelaciones, sin que se encontrara el expediente administrativo correspondiente.

En el intertanto, se dictó una Ley adecuadora de la reforma procesal penal, la N°19.806 del año 2002, que derogó las facultades semi-jurisdiccionales del SII y particularmente las que ejercía el Departamento de Delitos Tributarios, siendo suprimida posteriormente la existencia de este último.

Dando cumplimiento a lo resuelto por el Director del SII, se citó al contribuyente y luego de efectuados sus descargos, el SII resolvió emitir las liquidaciones de impuestos correspondientes, las que fueron reclamadas por el contribuyente, siendo rechazados, con costas, los reclamos por el SII en el juicio tributario rol N°10169-2004, ante el Juez Tributario Sr. Ismael Carrasco Cruchaga, que no era Director Regional del Servicio.

Según las liquidaciones correspondientes, los impuestos adeudados por los ejercicios de los años 1998 al 2000, ascendían más o menos a \$36.000.000.

En cuanto a la multa impuesta por el SII, alrededor de \$43.000.000, también fue reclamada por el contribuyente y en el reclamo que se tramitó bajo el rol N°3028-2004, el SII rechazó la reclamación, con costas, mediante una sentencia que fue pronunciada por el mismo juez «delegado» que no tenía jurisdicción, en el año 2005.

Habiéndose apelado por el contribuyente, las sentencias recaídas en las causas mencionadas, los expedientes fueron elevados a la consideración de la Corte de Apelaciones de Santiago, tribunal que vio ambos recursos y resolvió, de acuerdo a la jurisprudencia uniforme de la Corte Suprema, ya existente desde el año 2002, que había anulado de oficio todo lo actuado por funcionarios del SII que no eran directores regionales, porque la delegación establecida en el Art. 116 del Código Tributario era contraria a la Constitución, anular todo lo obrado ante el Juez Tributario que no tenía jurisdicción y reponer el estado de la causa para que un Juez Tributario que fuera Director Regional proveyera los reclamos presentados durante el año 2004 y luego los resolviera conforme a derecho.

Se hace presente que la sentencia de la Corte de Apelaciones, de fecha 7 de octubre del año 2009, y que anuló de oficio todo lo obrado en estas causas tributarias, fue suscrita por el Ministro don Carlos Cerda (Redactor), el Ministro Sr. Patricio Villarroel y el Abogado Integrante Bernardo Lara, que había sido anteriormente directivo en el SII.

La jurisprudencia mencionada de la Corte Suprema, ya se había hecho valer ante el «Tribunal» de primera instancia, sin que se hubiese acogido el reclamo del contribuyente.

En efecto, el SII de esa época nunca reconoció esta inconstitucionalidad y tanto es así que cuando el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) empezó a tener competencia en materia de inaplicabilidades, a raíz de la reforma de la Constitución del año 2005, se presentaron numerosos recursos de inaplicabilidad ante el TC, todos los cuales fueron acogidos. Sin embargo, el SII continuó sosteniendo la legalidad de la delegación en funcionarios que no eran Directores Regionales, oponiéndose a la inaplicabilidad presentada ante el Tribunal Constitucional. Aún más, luego que el TC resolviera abrir un procedimiento de oficio que culminó con la declaración de inconstitucionalidad y la derogación del antiguo Art. 116 del Código Tributario, también el SII se hizo parte para defender la tesis contraria.

Posteriormente, el antiguo Art. 116 del C. Tributario, ya derogado por el TC, fue reemplazado por una norma distinta, introducida por la Ley 20.322 del año 2009.

La causa tributaria propiamente tal debió ser tramitada y fallada por el Director Regional que correspondía, pero nuevamente, luego de la tramitación de rigor, el reclamo sobre la procedencia de los impuestos reclamados fue rechazado en el año 2009, con costas, lo cual dio origen a dos recursos de apelación, que fueron acumulados en la Corte de Apelaciones de Santiago.

Encontrándose pendiente estos recursos de apelación, el contribuyente interpuso en el año 2011 un recurso de inaplicabilidad en ambas causas, obteniendo que el TC

suspendiera el procedimiento en las causas tributarias mientras no se fallaran los recursos. En el año 2012, los recursos que habían sido interpuestos en contra del artículo 53 inciso 3° del Código Tributario en lo que dice relación con los intereses del 1,5% mensual sobre las sumas adeudadas por impuestos ya reajustados con el IPC, por contravenir el artículo 19 N°20 inciso 2° de la Constitución Política, fueron acogidos por el TC y ello será materia de un análisis posterior.

Además, debe agregarse que la jurisprudencia uniforme de la Corte Suprema desde el año 2008 había declarado, de oficio, que no procedía el cobro de interés alguno sobre las sumas adeudadas por tributos impagos, durante el período en que había actuado como Juez Tributario un funcionario que carecía de jurisdicción, por no ser legal la delegación de funciones efectuada por el SII.

Tanto la Corte de Apelaciones como la Corte Suprema interpretaron restringidamente el alcance de la sentencia del TC en el sentido de que se había resuelto que no procedía el cobro de intereses, pero sólo en el período en que había actuado el juez delegado cuya ilegalidad había sido declarada. La sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago es de noviembre del año 2016, mientras que el fallo de la Corte Suprema es de mayo del año 2017.

2)

En cuanto al reclamo de la multa por \$43.000.000 impuesta por el Director del SII por los mismos hechos y que había sido rechazado por el SII, incluyendo la prescripción alegada, la sentencia también fue anulada por la I. Corte de Apelaciones por haberse pronunciado por un funcionario que no tenía jurisdicción.

La causa fue nuevamente resuelta por otro funcionario que era Director Regional, don Bernardo Seaman González, Tribunal que, al dictar nueva sentencia, acogió de plano la excepción de prescripción del contribuyente, sin necesidad de tramitarla nuevamente porque la prescripción era obvia.

Así se puso término a la acción que perseguía la aplicación de una pena pecuniaria por los mismos hechos que habían sido objeto de una liquidación del Servicio, siendo rechazada la reclamación del contribuyente en contra de los impuestos liquidados, incluyendo la prescripción de estos. En cambio, la sentencia absolutoria, en cuanto a la multa, quedó ejecutoriada al no ejercerse recursos de ninguna especie en su contra y por lo tanto quedó establecida que la acción respectiva se encontraba prescrita.

3)

En forma paralela, el Servicio de Tesorerías había iniciado en el año 2010 un juicio ejecutivo de cobranza de impuestos en contra del mismo contribuyente y había enviado los antecedentes a un Juzgado Civil de Santiago para los efectos del embargo y remate de los bienes embargados.

En esta ejecución el contribuyente había opuesto la excepción de prescripción de la ejecución ante el propio Servicio de Tesorerías, la que no había sido resuelta y luego tampoco había sido enviada al Juzgado Civil, lo que dio origen a una incidencia de

nulidad procesal que fue acogida en todas sus partes, con costas, por el Juez Civil, siendo su sentencia confirmada por la Corte de Apelaciones y rechazados los recursos de casación de la Tesorería.

En resumen, el juicio ejecutivo terminó el año 2017 con una sentencia firme que acogiendo la defensa del contribuyente, determinó que Tesorerías no había resuelto la excepción de prescripción y que por lo tanto no procedía, en esa circunstancia, iniciar una ejecución en su contra, incluyendo el procedimiento de apremio.

Nuestra tesis es que, a consecuencia de dicho fallo ejecutoriado del Juzgado Civil, la Tesorería no podría haber reiniciado la ejecución dado el tiempo transcurrido porque se habría solicitado el abandono del procedimiento y además porque atendido lo resuelto por la Corte Suprema y la Corte de Apelaciones y por el Tribunal Constitucional, no se podía ejecutar al contribuyente por sumas altísimas que incluían intereses que excedían a la ley y a la prudencia. Debe observarse que los impuestos que cobraba Tesorería, incluyendo los intereses de todo el período, superaban los \$400.000.000 y esta suma resultaba excesiva, aun cuando cada cierto tiempo se le ofreciera al contribuyente una rebaja por el pago de contado de dicha deuda.

4)

En la causa tributaria propiamente tal y encontrándose en la Corte de Apelaciones para ser resuelto el recurso de apelación del contribuyente, éste interpuso dos recursos de inaplicabilidad ante el Tribunal Constitucional, cuyos roles fueron los N°1951 y 1952-2011. Ambos recursos fueron acumulados por incidir en una misma causa tributaria. Mediante la inaplicabilidad ingresada con el N°1951 se alegó en contra del exceso ilegal del monto de los impuestos materia de la reclamación tributaria y en la N°1952, se reclamó en contra de los giros de las liquidaciones del global complementario de los períodos 1998-2000 y sus reajustes e intereses correspondientes al período 2004-2009, haciendo presente que el SII había girado en este último período un total de dieciséis millones de pesos y fracción por impuestos, dieciséis coma dos millones por reajustes *y ciento siete millones y fracción por intereses* (el destacado es nuestro), vulnerándose claramente el artículo 53 inciso 3° del Código Tributario en el caso concreto de que se trataba y sometiendo al contribuyente a un tratamiento injusto y arbitrario, al insistir en el cobro de intereses por un período en que había actuado un juez delegado sin jurisdicción.

Ambos recursos fueron acumulados en el TC y luego de escuchar las alegaciones del Fisco que tuvo como representantes tanto al Consejo de Defensa del Estado como el Servicio de Impuestos Internos (es decir, una doble representación) acogió los recursos de inaplicabilidad porque en el caso concreto, no en abstracto, se estaba pretendiendo un interés excesivo que vulneraba la garantía constitucional del artículo 19 N°20 inciso 2° que señala que la ley no podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos, aunque el SII se amparara en el precepto legal establecido en el artículo 53 inc. 1° del Código Tributario.

Síntesis del fallo del Tribunal Constitucional

Mediante sentencia de fecha 13 de septiembre del 2012, el Tribunal Constitucional por mayoría de votos, resolvió lo siguiente:

«Se resuelve: *Que se acogen los requerimientos de inaplicabilidad deducidos, solo en cuanto el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario no podrá recibir aplicación en los recursos de apelación, roles N°s 4885-10 y 7281-10, de que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago. Déjese sin efecto la suspensión del procedimiento decretada en ambos procesos constitucionales, oficiándose al efecto*». (Sentencia del Tribunal Constitucional rol 1951-11, 2011: Parte resolutive del fallo)

El fallo hace mucho hincapié en que el análisis de la constitucionalidad debe hacerse en relación al caso concreto de que se trata y no en abstracto, explicando latamente la jurisprudencia del TC en casos anteriores en que se fallaba que una norma legal podía ser declarada inconstitucional para el caso concreto de que se trataba, lo que no constituía una declaración de inconstitucionalidad para otros casos en que se pretendiera aplicar el Art. 53 inciso 3° del Código Tributario.

Enseguida, el fallo desarrolla toda una argumentación tendiente a demostrar que en el caso de las reclamaciones tributarias en que incide el recurso, se ha pretendido un interés que es excesivo y muy superior al habitual que se cobra en las operaciones de crédito de dinero, esto es el interés corriente para operaciones reajustables en dinero.

Además, la sentencia rechaza el planteamiento de la defensa fiscal en el sentido de que el Art. 53 inciso 3° del Código Tributario no puede ser considerado como un impuesto sino que únicamente debiera estimarse como una sanción por el no cumplimiento de la norma tributaria y que se ve contrarrestado por la devolución del 0,5% mensual de los intereses en caso de que la reclamación del contribuyente fuere acogida. La argumentación fiscal no consideraba que el porcentaje de la devolución es tres veces menor que el porcentaje de recargo en el pago de los impuestos y así lo destaca el fallo del TC (0,5% mensual en el caso de devolución y 1,5% mensual en el caso del Art. 53 inciso 3° del C.T.

Enseguida, la sentencia para apoyar su conclusión de que los intereses que pretende el SII en este caso concreto contravienen los límites del Art. 19 N°20 inciso 2°, de la Constitución Política, señala textualmente en sus considerandos trigésimo segundo y trigésimo tercero, los siguientes conceptos:

«TRIGÉSIMOSEGUNDO: Que debe señalarse que la situación que ha dado origen a este proceso constitucional es imputable al accionar del propio Estado, desde que la delegación contraria a la Carta Fundamental se realizó por el propio Servicio de Impuestos Internos. En tal sentido, debe tenerse presente la reiterada jurisprudencia de la propia Corte Suprema, quien ha señalado la improcedencia del cobro de intereses durante el período respectivo

En efecto, se ha sentenciado en los últimos años por la Sala Constitucional de la Corte Suprema lo siguiente:

“Que si bien el pago de los intereses moratorios encuentra justificación en el atraso en el cumplimiento de la obligación tributaria, el mismo precepto prevé que dicho atraso pueda obedecer a una causa no imputable al contribuyente”.

“Que a la luz de dicha disposición cabe dilucidar si se ajusta a la legalidad que, por el lapso de tiempo procesalmente ineficaz que culminó con la declaración judicial de nulidad por haber sido tramitado el proceso por un tribunal no establecido por la ley, se genere la obligación de pagar intereses moratorios”.

“Que no cabe duda, de acuerdo al claro tenor literal del precepto citado, que constituye una exigencia legal para que se produzcan intereses moratorios respecto de impuestos adeudados que el tiempo transcurra por causa atribuible al contribuyente; y, como ha quedado expuesto, la extensión del proceso inválido se debió a una circunstancia no imputable a éste, sino que al propio Estado al originar y proseguir con una organización de tribunales no establecidos por la ley para el conocimiento y juzgamiento de asuntos tributarios”.

“De lo dicho es posible concluir que en el caso propuesto la generación de intereses durante el transcurso de tiempo descrito carece de base legal, por cuanto no se ha producido por la simple mora en el pago del impuesto. En otras palabras, los intereses han quedado despojados de su causa y circunscritos a la situación puramente objetiva del retraso que le sirve de fundamento”.

“Por consiguiente, durante el tiempo que transcurrió entre las fechas en que se dictó la resolución inválida que tuvo por interpuesto el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto, no se cumple con la exigencia requerida por la ley para que nazcan intereses moratorios, de suerte que dicho período de tiempo no puede ser tomado en consideración para aumentar la obligación tributaria (Roles 847/2009; 1677/2009; 3839/2009; 5708/2009; 5995/2009; 6380/2009; 6704/2008; 7308/2009; 7321/2009)”:

TRIGESIMOTERCERO: Que de lo señalado es posible concluir que el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, en cuanto fija un interés penal moratorio ascendente al uno coma cinco por ciento mensual, produce efectos contrarios a la Constitución Política de la República en el caso concreto, desde que obliga a pagar una suma que a todas luces se presenta como desproporcionada, injusta y abusiva, máxime si se tiene presente que durante la casi totalidad del período en que se impone la sanción respecto de las sumas adeudadas y reajustadas (específicamente el tiempo transcurrido entre las fechas de la resolución anulada y de la que tuvo definitivamente por interpuesto el recurso), se está frente a situaciones no imputables al deudor, puesto que han sido dejadas sin efecto las actuaciones practicadas en el juicio tributario, como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, de forma tal que se trata de hechos atribuibles a la propia administración, a lo que debe agregarse que no resulta equivalente la sanción a la que tendría que aplicar el propio Fisco tratándose de sumas pagadas injustificadamente por el contribuyente». (Sentencia del Tribunal Constitucional rol 1951-11, 2011: Considerandos trigésimosegundo y trigésimotercero)

La sentencia del TC reafirma una doctrina que ha sido tradicional en este alto Tribunal en el sentido de que salvo el caso excepcional en que se le permite declarar la norma legal como inconstitucional luego de varios precedentes: el examen normal de constitucionalidad tiene que hacerse con relación al caso concreto de que se trata y que puede darse el caso que una inaplicabilidad sea acogida en un asunto judicial y la misma norma impugnada sea considerada constitucional en otro caso concreto.

En cuanto al voto de minoría, si bien se inclina por la tesis tradicional de la inconstitucionalidad que debe examinarse sólo en el caso concreto de que se trata, no concurre al acogimiento de los requerimientos de inaplicabilidad por considerar que no se da en la especie una situación de hecho que evidencie la inconstitucionalidad alegada por el contribuyente.

Debe reconocerse que no existió suficiente claridad en el fallo del TC, porque por una parte se consideró que el recargo del Art. 53 inciso 3° del Código Tributario era excesivo y el tema se analizó ampliamente en los considerandos anteriores a los signados con los N°32 y 33; esto es, en los considerados 8° y siguientes, sin embargo, en estos últimos los considerandos pareciera circunscribir la inconstitucionalidad a los intereses devengados durante la actuación ilegal del Juez Delegado.

Nuestra opinión es que los citados considerandos 32 y 33 sólo son ilustrativos para apoyar la tesis de la inconstitucionalidad del Art. 53 inciso 3° del Código Tributario, sin que alcancen la categoría de los considerados resolutivos que acepta la jurisprudencia cuando éstos se integran necesariamente en forma armónica en la parte resolutive.

Consideramos errónea dicha tesis que al parecer suscribió la Corte de Apelaciones y la Corte Suprema, porque la parte resolutive de la sentencia es bastante clara y precisa cuando expresa:

«Que se acogen los requerimientos de inaplicabilidad deducidos sólo en cuanto el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario no podrá recibir aplicación en los recursos de apelación, roles N°4885-10 y 7281-10 de que conoce la Corte de Apelaciones de Santiago». (Sentencia del Tribunal Constitucional rol 1951-11, 2011: Parte resolutive del fallo)

Es decir, la parte resolutive es clarísima en cuanto a que en la causa tributaria en que incidía la posible aplicación del Art. 53 inciso 3° del Código Tributario y en ese caso concreto, no podía aplicarse dicha disposición legal por ser desproporcionado e injusto el recargo del 1,5% mensual por sobre el reajuste de las sumas adeudadas por impuestos, sin limitar los efectos de esta inconstitucionalidad al período en que actuó el juez delegado sin jurisdicción.

Esta sentencia del Tribunal Constitucional fue muy publicitada en diarios de circulación nacional. Al respecto, el diario El Mercurio de Santiago, en su principal editorial del 30 de septiembre del 2012 versó sobre «El TC e intereses tributarios desproporcionados. El TC ha dictado un fallo inobjetable y positivo para la justicia tributaria constitucional». En otra información del día 15 de septiembre de 2012, había titulado una información en la sección Economía y Negocios que se llamaba «Fallo del TC considera abusivo cobro del SII de intereses por deudas tributarias en dos causas». Más adelante la información sostiene que se abre nuevamente la discusión sobre los juicios

que fueron fallados por jueces delegados, facultad que el TC *también* impugnó y dentro de los comentarios incluye la opinión de abogados de la plaza en cuanto estiman que este fallo del TC sienta un importante precedente.

Sentencia posterior de la Corte de Apelaciones de Santiago, de 6 de noviembre del 2015, ingreso N°4885-2010 y los acumulados 7281-2010 y 3434-2011, dictada en la segunda instancia de dichas causas tributarias

La Corte de Apelaciones analiza el tema de los intereses a los que había sido condenado el contribuyente por la nueva sentencia tributaria del año 2009, en sus considerandos 29 a 36, la que se dicta varios años después del fallo del TC ya comentado.

Al parecer, la Corte entendió que la discusión giraba en torno a si en el período del juez delegado procedía el cobro de intereses moratorios, acogiendo en su sentencia la tesis tradicional que tenía la Corte Suprema desde el año 2002.

Enseguida, el fallo de segunda instancia vuelve a plantear la tesis tradicional de la Corte Suprema que se desarrolla a contar de sus fallos del año 2008 en adelante, es decir no es legítimo que el SII cobre los altos intereses del 1,5% mensual sobre el monto de los tributos ya reajustados, porque todo lo actuado entre los años 2004 y 2009 fueron realizados ante un tribunal ilegal que no estaba permitido por la ley.

Además, la Corte se apoya en los mismos argumentos para excluir al reclamante del pago de las costas de la causa tributaria y de las multas por el no pago de los impuestos.

En cambio, la Corte no se refiere a las argumentaciones del recurso de apelación en cuanto a que, siguiendo la tesis del Tribunal Constitucional, los intereses moratorios del 1,5% mensual sobre las sumas ya reajustadas eran abiertamente inconstitucionales y hacían subir desorbitadamente lo que debía pagar el contribuyente (hasta 10 veces o más sobre el monto de los impuestos ya reajustados).

Al parecer, la Corte se apoya fundamentalmente en los considerandos 32° y 33° de la sentencia del TC, considerándolos como resolutivos, en circunstancia de que el concepto de la inconstitucionalidad era bastante más amplio y así se había analizado en la sentencia del TC en la mayoría de sus considerandos anteriores (considerandos 8° y siguientes) que subrayaban que las facultades del TC debían analizarse desde el punto de vista de la aplicación de la norma en el caso concreto y que en el caso propuesto el interés del 1,5% mensual sobre las sumas reajustadas constituía un impuesto desmedido y contrario al derecho de propiedad.

Sentencia de la Corte Suprema de 11 de mayo de 2017, rol N°5316-2016 (Ministros Sres. Juica, Künsemüller, Brito y Abogados Integrantes Jaime Rodríguez y Sra. Leonor Etcheberry, redactora)

El contribuyente dedujo el recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago, en la causa tributaria a que se ha hecho referencia, a través de diversos capítulos de impugnación.

Dentro de las causales de impugnación, se encuentra una que impugna las normas pertinentes de la ley que regula el TC, el Art. 53 inciso 3° del Código Tributario y varias otras normas que se estimaron pertinentes, las que a juicio del recurrente eran contrarias a derecho y entre las peticiones del recurso se solicitó que la nueva sentencia que se dictara no considerara la aplicación del Art. 53 inciso 3° del Código Tributario y en cambio aplicara a las sumas adeudadas por los impuestos ya reajustados, el interés corriente correspondiente al de las operaciones reajustables, conforme a lo que había resuelto anteriormente la Corte Suprema en causas de expropiación y en otras de diversa índole.

La Corte Suprema rechazó el recurso y en el considerando respectivo, el décimo tercero, argumenta muy brevemente en favor de lo resuelto por la Corte de Apelaciones de Santiago, de la manera siguiente:

«Décimo tercero: Que también se denuncia que la sentencia de segunda instancia altera lo resuelto por el Tribunal Constitucional porque limita lo resuelto por aquél al período en que el juez delegado actuó, vulnerando además la igualdad ante la ley porque aplicaría dos sistemas distintos».

“Al respecto cabe precisar que los considerandos vigésimo octavo a trigésimo quinto de la sentencia de la Corte de Apelaciones de Santiago se refieren a esta materia, expresando los razonamientos por los cuales se limita el régimen de aplicación de los intereses, reajustes y multas que contempla la ley para el caso de incumplimiento en el pago oportuno de los impuestos, en concordancia con lo resuelto por el Tribunal Constitucional, sin que pueda apreciarse una vulneración a lo decidido por éste o al principio de igualdad ante la ley, pues se señala en forma clara que no puede hacerse aplicación del artículo 53 inciso tercero del Código Tributario, precisamente por lo dispuesto en el inciso quinto que libera del pago de los intereses moratorios contemplados en la disposición legal si el retraso no es imputable al contribuyente, lo que acontece en la especie atendido que la extensión del proceso inválido se debió a una circunstancia no imputable a éste, sino que al propio Estado al originar y proseguir con una organización de tribunales no establecidos por la ley para el conocimiento y juzgamiento de asuntos tributarios.

En estas circunstancias, este reclamo en este capítulo será necesariamente rechazado» (el destacado es nuestro) (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia rol 5316-2016, 2017: Considerando décimo tercero).

El fallo de la Corte Suprema se limita, por consiguiente, a establecer que la Corte de Apelaciones actuó conforme a derecho cuando excluyó de la deuda tributaria el cobro de los intereses del Art. 53 inc. 3° del Código Tributario al período en que había actuado el juez delegado, en circunstancia de que el recurso de casación en el fondo se fundamentaba en que la citada disposición legal era contraria al ordenamiento constitucional, en el caso concreto de que se trataba, por constituir el recargo de la norma tributaria citada como un impuesto desproporcionado e injusto, infringiéndose el Art. 19 N°20 inciso 2° de la Constitución Política. Es decir, la sentencia no se hizo cargo en parte alguna de la argumentación del recurso, en el sentido de que en el caso de los

tributos del período en que se habrían devengado (años 1998 a 2000) y en el período devengado entre los años 2009 en adelante, éstos también serían contrarios a la Constitución por ser abusivos y desproporcionados.

Cumplimiento administrativo de las sentencias dictadas en las causas tributarias ya mencionadas

El proceso fue enviado al Director Regional del SII a comienzos del año 2017 y el contribuyente efectuó una serie de peticiones al órgano administrativo. Para entonces, el SII ya no era un órgano jurisdiccional en virtud de las modificaciones de la Ley 20.322 del año 2009, que creó los nuevos tribunales tributarios.

Entre las peticiones administrativas, el contribuyente solicitó la condonación absoluta de las multas, lo que ya había sido resuelto favorablemente por un Director Regional del SII y por la Corte de Apelaciones de Santiago. Además solicitó que se condonaran todos los intereses moratorios devengados entre el 28 de julio del 2004 y el 10 de octubre del 2009, período en que había actuado un juez delegado sin jurisdicción y finalmente que se aplicara una mayor condonación de los intereses penales en el porcentaje correspondiente a la regla general que establece la resolución N°340 de 26 de febrero del 2016 y por ello, el contribuyente solicitó como primera prioridad que se le concediera la condonación de intereses del Art. 1° letra a) N°1, del 75% si el pago total y al contado es presencial y del 80% si es por internet y finalmente que se condonaran los intereses penales devengados a partir del 31 de agosto del 2015, fecha a partir de la cual la Tesorería ha estado habilitada para proseguir con el procedimiento de cobro de impuestos y por razones que desconocemos no lo ha hecho.

El contribuyente fundó sus peticiones en que estaba dispuesto a pagar lo adeudado al contado y en dinero efectivo. Además agregó que el contribuyente había tenido un comportamiento tributario ejemplar y no había tenido otras liquidaciones tributarias que las N°481, 482 y 483 del SII y cuyo reclamo había dado origen a las causas tributarias antes comentadas.

Finalmente, el contribuyente solicitó al Tesorero que no cobrara reajustes e intereses penales porque el atraso en el pago de los impuestos no se había debido a una causa imputable al SII o a la Tesorería, ya que por un motivo no atribuible al deudor no se había enviado la excepción de prescripción a la justicia ordinaria para su fallo.

El Director Regional del SII resolvió con fecha 29 de noviembre del 2017 por resolución administrativa N°2937 que debía aplicarse el impuesto neto adeudado con su reajuste respectivo, con el interés corriente para operaciones reajustables a contar de la fecha en que expiró el plazo legal para el pago de los impuestos adeudados, excluyéndose el período inválido, esto es entre los años 2004 y 2009 en que actuó un juez delegado sin jurisdicción y no la tasa de interés establecida en el inciso 3° del artículo 53 del Código Tributario (el destacado es nuestro).

Además, el Director Regional del SII dispuso que la Tesorería aplicara sobre el impuesto neto adeudado con sus reajustes respectivos, en reemplazo de la tasa de interés

establecida en el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, el interés corriente en plaza para operaciones reajustables a contar de la fecha en que expiró el plazo legal para el pago de los impuestos adeudados, excluyendo el período inválido señalado anteriormente.

Posteriormente, la Tesorería dio cumplimiento a lo resuelto por el Director Regional del SII y además condonó alrededor de 60% de los intereses adeudados, si el contribuyente pagaba de contado la deuda tributaria que se le había rebajado en la forma ya indicada.

De conformidad a lo anterior, el contribuyente giró tres cheques en favor de la Tesorería General, los que fueron cobrados por ésta, por las sumas de \$29.997.592 por la deuda más antigua del año 1998, \$28.712.000 por la deuda que vencía el año 1999 y \$27.010.184 por el período tributario que vencía en marzo del año 2000.

A consecuencia de estos pagos rebajados, Tesorería alzó el embargo recaído en un automóvil, dando por terminada la cobranza judicial.

En resumen, las autoridades administrativas del SII y de la Tesorería apreciaron la justicia del caso y prudencialmente rebajaron sus cobros para permitirle que el deudor cancelara íntegramente una deuda tributaria que siempre discutió y que se había elevado a tal punto que el monto actual, considerando el 1,5% sobre las sumas reajustadas, se había elevado por sobre los \$400.000.000.

En conclusión, se aplicaron las normas constitucionales y legales del caso, dándose por terminado un largo pleito tributario que duró cerca de 20 años, desde que el ex Departamento de Delitos Tributarios comenzó a investigar una denuncia de un particular en contra del contribuyente.

Sobre el autor

Guillermo Piedrabuena Richard es Abogado y Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Es profesor de Derecho Procesal en la misma Casa de Estudios. Ha sido Presidente del Consejo de Defensa del Estado (1990-1994), abogado integrante de la Corte de Apelaciones de Santiago y de la Corte Suprema de Justicia, primer Fiscal Nacional luego de aprobarse la Reforma Procesal Penal (1999-2007) y Presidente de la Asociación Iberoamericana de Ministerios Públicos (2005-2007)