

## Derechos del contribuyente en juicio tributario sobre prescripción de la acción sancionatoria (Corte de Apelaciones de Valparaíso)

### *Taxpayer rights in tax procedure on prescription of the sanctioning action (Court of Appeal Valparaíso)*

*Comentario de Valentina Encalada Romo\**

1. El Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso rechaza el reclamo. Sentencia definitiva en causa RUC 20-9-0000646-3

“Valparaíso, quince de noviembre de dos mil veintidós.

VISTO:

30. Que, si bien el contribuyente no presentó en tiempo y forma las declaraciones en cuestión, sí lo hizo de forma extemporánea o con retardo, entendiéndose dichas declaraciones de acuerdo al artículo 69 de la Ley de la Renta debieron efectuarse el último día del mes de abril de cada año, configurando en definitiva, la hipótesis de “retardo”, por lo que este tribunal entiende que las infracciones se cometieron cuando el contribuyente efectivamente presentó las declaraciones al ente fiscal y estas fueron procesadas por este último, esto es, el día 08.09.22 por lo que la acción sancionatoria expirará indefectiblemente el 08.09.2025, cuestión que implica que los giros reclamados fueron emitidos dentro del plazo legal y que la alegación relativa a la prescripción de la acción sancionatoria, debe ser desechada.

Caso distinto sería si el ente fiscal en el ejercicio de sus facultades de fiscalización determinara la “omisión” de parte del contribuyente y emitiera los giros asociados a la infracción. Sin que el contribuyente haya presentado las declaraciones anuales de impuestos, obligación que como ya se ha indicado, se engarza dentro del sistema de autodeclaración de la obligación tributaria que sigue nuestro ordenamiento jurídico tributario.

31. Que, de esta forma, si bien el contribuyente no presentó las declaraciones dentro del plazo legal, sí lo hizo con posterioridad, configurando con toda claridad la hipótesis

---

\* Universidad Adolfo Ibáñez Viña del Mar. Licenciada en Ciencias Jurídicas, Universidad Adolfo Ibáñez, Viña del Mar, Chile. Máster en Asesoría Fiscal, Universidad Pompeu Fabra, España. ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-1183-884X>. Correo electrónico: [vencalada@magasichycia.cl](mailto:vencalada@magasichycia.cl)

del retardo, por lo que dicho hito implica la configuración de la infracción respectiva y ciertamente el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción sancionatoria.”

2. La Corte de Apelaciones de Valparaíso determina la prescripción de las multas y adscribe a la tesis del contribuyente. Sentencia revocatoria Rol N° 48-2022

“Valparaíso, veintiocho de agosto de dos mil veintitrés.

#### VISTOS:

Séptimo: Que, de lo dicho precedentemente, no existe duda alguna que la infracción en que incurrió el reclamante es la descrita en el inciso final del numeral 2 del artículo 97 del Código Tributario, en la modalidad de retardo en la declaración. De esta forma, para configurar la infracción y ciertamente para iniciar el cómputo del plazo de prescripción de la acción sancionatoria, la ley dispone que las declaraciones respectivas o bien, deben ser omitidas, esto es, debe existir una abstención de parte del contribuyente en cuanto a sujeto pasivo de la obligación tributaria, o derechamente ser presentadas con retardo, esto es, con demora o tardanza en relación con la época fijada por el artículo 69 de la Ley sobre Impuesto a la renta.

Por su parte, en el Impuesto a la renta, el inciso 1° del artículo 69 de la ley antes señalada dispone “las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán en el mes de abril de cada año, en relación con las rentas obtenidas en el año calendario comercial anterior, según proceda, salvo las siguientes excepciones [...]”.

En el caso que nos ocupa, los movimientos, del año tributario 2013, se deben declarar el 30 de abril de 2014, a más tardar, y por ende podrán ser liquidadas y cobradas hasta el 30 de abril de 2017. Concretamente el plazo vence a medianoche del 30 de abril al 1° de mayo de 2017. Lo mismo ocurre con la de los años 2015, 2016 y 2017, en consecuencia, las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario pudieron ser liquidadas a la medianoche del 30 de abril al 1° de mayo de 2018, 2019 y 2020 respectivamente, constituyéndose estas en las fechas en que se cometieron las infracciones y por ende el comienzo del plazo de prescripción.”

#### COMENTARIO

La sentencia de la Corte de Apelaciones de Valparaíso que aquí se comenta, del 28 de agosto de 2023, aborda un relevante tema en materia de prescripción tributaria respecto de cuándo comienza a computarse el plazo de prescripción para perseguir sanciones de carácter pecuniario en el caso que un contribuyente presenta con retardo su declaración de impuestos.

Se plantean dos posturas respecto de cuándo se entiende cometida la infracción mencionada. La primera, sostiene que es el día en que venció el plazo para presentar la declaración, sin haberlo efectuado; esta tesis es defendida por el contribuyente y recogida

por el tribunal de alzada. La segunda, sostiene que es el día en que se presentó la declaración extemporánea, postura sostenida por el Fisco y el tribunal de primera instancia.

La importancia de la sentencia de la Corte de Apelaciones radica en el hecho de que al rechazar esta última posibilidad y ordenar dejar sin efecto los giros emitidos por el Servicio, ya que las infracciones que le dieron origen se encuentran prescritas, corrige una situación que representaba una evidente vulneración a los derechos del contribuyente consignados en los artículo 8 bis números 13 y 18 del Código Tributario, por tratarse de una extensión indebida del tiempo que posee el Fisco para perseguir el cobro de multas.

En efecto, la institución de la prescripción constituye un modo de extinguir las acciones previstas para exigir el cumplimiento de las obligaciones, cuyo interés social radica en que las relaciones jurídicas no se mantengan inciertas durante un largo tiempo y exista sanción para quien no ejerce sus derechos. De esta manera, el requisito más importante es el transcurso del tiempo establecido en la ley, que para el caso de cobro de multas se consigna en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario que dispone “las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción”.

La infracción que nos ocupa es aquella regulada en el artículo 97 número 2° del Código Tributario, en la modalidad de retardo en la presentación de la declaración de renta que debe ser presentada a más tardar el día 30 de abril de cada año, según lo establecido en el artículo 69 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Concretamente, se trató de un pequeño contribuyente que no presentó oportunamente sus declaraciones por los ingresos percibidos en los años comerciales 2013, 2014, 2015 y 2016, pero que posteriormente, en un esfuerzo por corregir su situación tributaria de esos años, remite al Servicio de Impuestos Internos los formularios 22 correspondientes a los años tributarios en que debió declarar esos ingresos. Esto último acontece en agosto del 2020, y al mes siguiente, el Fisco aplica las multas causadas por esas declaraciones extemporáneas, emitiendo los giros impugnados mediante reclamación tributaria de acuerdo con el procedimiento especial para la aplicación de multas previsto en el artículo 165 del Código Tributario, sosteniendo su prescripción.

En primera instancia, el Tribunal Tributario y Aduanero de Valparaíso interpreta que el día que presentó tardíamente la declaración en el 2020, se configuró la hipótesis infraccional de “retardo” establecida en el artículo 97 y, por esta razón, comenzó a correr el plazo de 3 años de prescripción. En consecuencia, rechaza el reclamo, sosteniendo que los giros fueron emitidos dentro de plazo, ya que la presente acción sancionatoria expira el año 2025.

Sin embargo, en segunda instancia la Corte de Apelaciones revoca la sentencia, afirmando que las fechas en que el reclamante cometió las infracciones cuyo cobro persiguió el Servicio de Impuestos Internos, acontecieron al vencimiento de plazo en que debía presentarlas de acuerdo con el artículo 69 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, entre la medianoche del 30 de abril al 1 de mayo de los años 2014, 2015, 2016 y 2017. Desde ese momento el Fisco pudo haber liquidado las respectivas sanciones y

por tanto comenzó a correr el plazo de prescripción de 3 años; en consecuencia, los giros emitidos en septiembre 2020 se encuentran prescritos.

El fallo del tribunal de alzada se destaca en materia de justicia tributaria por resguardar los derechos del contribuyente consignados en los números 13 y 18 del artículo 8 bis del Código Tributario, que disponen: “13° Tener certeza de que los efectos tributarios de sus actos o contratos son aquellos previstos por la ley [...]. “18° Que, para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad establecidos en la ley”.

La prescripción es una institución de orden público que jamás puede quedar entregada a la voluntad de las partes. Consecuentemente, la fijación de límites temporales claros y predecibles para el ejercicio de los derechos es fundamental para entregar certeza jurídica, evitando que las acciones se extiendan en forma arbitraria o indefinida en el tiempo, garantizando la seguridad y estabilidad en la aplicación e interpretación de las leyes y fomentando un entorno donde los derechos y obligaciones son comprensibles y respetados.

La interpretación de la Corte de Apelaciones que establece la fecha que debió cumplirse la obligación de presentar la declaración –30 de abril– como el inicio del cómputo del plazo de prescripción para perseguir el cobro de las multas causadas por declaraciones extemporáneas, es la única posible en la medida que respeta el principio certeza jurídica que rige la institución de la prescripción y expresamente se resguarda por el legislador como derecho del contribuyente. La fijación de una fecha determinada que marca el inicio del plazo de tres años, del artículo 200 del Código Tributario, es un elemento esencial de la prescripción extintiva que nunca puede quedar entregado a la discreción de las partes, como se habría derivado de la postura del juez de primera instancia que interpretó que el plazo comenzaba a correr cuando el contribuyente presentase la declaración extemporánea. En consecuencia, la tesis que recoge el fallo de la Corte de Apelaciones debe preferirse indiscutiblemente por resguardar la certeza jurídica que garantiza el legislador al contribuyente respecto del tiempo que posee el Servicio para imponerle multas, sancionando la inactividad de este último con la extinción de ese derecho transcurrido el plazo. Lo anterior configura el necesario equilibrio que debe existir entre los derechos y obligaciones del Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente, fundamental en materia de justicia tributaria.

De seguir la tesis contraria, sostenida por el juez de primera instancia, se generaría una grave incertidumbre jurídica, ya que podrían transcurrir extensos períodos sin que el contribuyente regularice su situación tributaria y solo desde ese momento –un día hipotético, eventual, que incluso podría nunca acontecer– comenzaría el cómputo del plazo de prescripción para imponer multas. Incluso si el contribuyente no presenta la declaración de impuestos durante veinte años, por ejemplo, según la interpretación del sentenciador, la prescripción de la sanción que afecta a esta infracción no habría empezado a transcurrir sino hasta que se concretara esta actuación, sin mencionar los desmedidos perjuicios económicos que en teoría se generarían en materia de intereses penales ya que, de acuerdo con el artículo 53 del Código Tributario, se devengan *por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adendare de cualquier clase*

*de impuestos y contribuciones. {...}*, al margen de una eventual condonación del artículo 56 del Código Tributario.

Finalmente, destacamos el asertivo criterio jurídico que recoge el tribunal de segunda instancia en cuanto a evidenciar la inminente desigualdad que se generaría entre dos contribuyentes que omiten presentar su declaración de renta. En efecto, en el considerando 8° expresa: *Además, la interpretación contraria, implicaría que, respecto del contribuyente que no presenta su declaración y no tiene ninguna intención de hacerlo, se le cuenta el plazo de prescripción desde la fecha en que comete la infracción, que es por omisión, en cambio a aquel que demuestra voluntad de cumplir con sus obligaciones fiscales y regularizar su situación y realiza una acción concreta para ello, aunque con retardo, se le cuenta el plazo desde este momento. En otras palabras, se trata en forma más severa al contribuyente, que, aunque moroso, se esfuerza por ponerse al día, que a aquel que no lo hace, lo que claramente lesiona el principio de buena fe tributaria e incluso, la igualdad ante la ley.*

## CONCLUSIÓN

El contraste de estas dos sentencias demuestra la utilidad y necesidad de integrar los derechos del contribuyente a la interpretación judicial por las siguientes razones:

En primer lugar, para que las resoluciones preserven la integridad del sistema tributario. En este sentido, la sentencia de primera instancia limita su razonamiento a la obligación que infringió el contribuyente, al derecho del Servicio de Impuestos Internos a fiscalizar e imponer multa al presentar la declaración extemporánea y al aspecto semántico de la norma para interpretar cuándo comenzó a correr el plazo de prescripción. Sin embargo, la sentencia de la Corte de Apelaciones incorpora la mención al principio de seguridad jurídica para el contribuyente y la obligación del Fisco de ejercer sus facultades dentro del plazo de prescripción, destacando que desde la medianoche de los días 30 de abril de los años respectivos en que debió presentar la declaración, el Servicio de Impuestos Internos estaba facultado para liquidar las multas, además de profundizar en eventuales desigualdades que podrían afectar a los contribuyentes.

En nuestro ordenamiento jurídico, la prescripción es una institución de orden público que jamás puede quedar entregada a la voluntad de las partes. La intención de la legislación al establecer el artículo en cuestión es clara: fijar un límite temporal objetivo, conforme con los principios de certeza jurídica y respeto de los plazos de prescripción, los que protegen los derechos del contribuyente. Sin embargo, el juez de primera instancia no consideró adecuadamente estos principios. En consecuencia, incorporar los derechos del contribuyente en el razonamiento jurídico que realizan los jueces en justicia tributaria, es aplicar y recordar caso a caso los principios que rigen nuestro ordenamiento para guiar y lograr interpretaciones que preserven la integridad de nuestro sistema jurídico.

En segundo lugar, la incorporación de los derechos del contribuyente en la interpretación judicial es relevante para evidenciar defectos en el sistema tributario, mejorar el cumplimiento de los contribuyentes y corregir conductas arbitrarias del Servicio de Impuestos Internos.

Este caso deja en evidencia la necesidad de continuar reforzando la divulgación de los derechos y las obligaciones tributarias en los pequeños contribuyentes, tanto para promover un entorno en que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias de manera informada como para prevenir infracciones y, en último término, conozcan las protecciones legales que poseen frente a prácticas incorrectas del Servicio de Impuestos Internos. En general, es necesario incorporar una visión más humana en el análisis de nuestro sistema tributario y políticas públicas, tanto para observar las dificultades que enfrentan los pequeños contribuyentes para cumplir con sus obligaciones como para defenderse ante la autoridad tributaria sin los medios económicos necesarios para recibir asesoría especializada. En definitiva, una correcta justicia tributaria es un pilar fundamental para el crecimiento económico, fomentando la confianza de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en la gestión de los recursos públicos.