

Comentario de jurisprudencia relacionado a la prescripción de la acción del Fisco (Servicio de Impuestos Internos) para el caso de aplicación de sanciones pecuniarias por presunto delito tributario¹

COMENTARIO:

Jaime García Escobar

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Este artículo pretende develar la siguiente problemática: cuál es el plazo que posee el Fisco, en el hecho, el Servicio de Impuestos Internos, para perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias para el caso en que el Director de éste decide no ejercer la acción penal frente a un presunto delito tributario. ¿Deben aplicarse las normas que al efecto establece el Código Penal?, o bien, ¿son aplicables las normas que determina el Código Tributario?

El artículo 161 N° 10 del Código Tributario, así como el artículo 7° letra g del DFL. N° 7, de 1980, sobre Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, entregan al Director de la referida repartición pública la facultad en cuanto a decidir respecto del ejercicio de la acción penal, frente a una conducta presuntamente constitutiva de delito tributario.

Pues bien, el problema que nos ocupa se relaciona a la siguiente situación: si el Director decide no querellarse, e instruye la aplicación de la sanción pecuniaria que cada tipo penal tributario establece en el artículo 97 del Código Tributario, ¿cuál es el plazo de prescripción que posee el Servicio de Impuestos Internos para notificar el denuncia?

Hemos tomado conocimiento que recientemente, en una sentencia de mayoría, la Tercera Sala de la Excm. Corte Suprema aplica a los ilícitos tributarios que se persiguen por la vía de un acta de denuncia, la prescripción de seis años prevista en los artículos 200 y 201 del Código Tributario.

¹ Este artículo es un extracto que formará parte de la nueva edición del libro *Curso de Delitos e Infracciones Tributarias*, cuyos autores son el profesor don Rodrigo Ugalde Prieto y el suscrito.

Dicha sentencia, fechada el 9 de mayo de 2006, ingreso Excma. Corte N° 6014-2005, misma que confirma el fallo dictado por la I. Corte de Apelaciones de Santiago el 7 de septiembre de 2005, que –a su turno– había rechazado el recurso de apelación deducido en contra de la sentencia de primera instancia que había aplicado el plazo de prescripción de seis años.

En el voto de mayoría, suscrito por los señores ministros don Ricardo Gálvez B., con Milton Juica A. y don Domingo Yurac S., para aplicar el plazo de 6 años previsto en el artículo 200 del Código Tributario, se tuvieron presentes los siguientes argumentos:

Considerando 11°: *“Que entrando al análisis de fondo del recurso, y en lo que dice relación con la vulneración del artículo 200 inciso final del Código Tributario, como ya se adelantó, el contribuyente la hace consistir en el hecho que se encontraría prescrita la acción fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que lo que se discutiría en estos autos es una infracción regida por el ordenamiento administrativo establecido en el Código Tributario y no un delito, por lo cual debiera aplicarse el artículo 200 inciso final de dicho Código, por lo que el término de prescripción en el presente caso, en concepto del actor, sería de tres años, plazo que ya habría transcurrido;*

Considerando 12°: *“Que, al respecto debe precisarse que en la especie se formuló el acta de denuncia de fs.1, contra don José Luis Paz Muñoz, luego de que en la investigación administrativa practicada por el Servicio de Impuestos Internos se detectó la contabilización de numerosas facturas irregulares o falsas, que no han sido autorizadas por el Servicio, es decir, éste incurrió en irregularidades tributarias, consistentes en el registro de créditos fiscales y costos acreditados con documentos de proveedores irregulares y no se comprobó la efectividad de las operaciones de que dan cuenta los documentos objetados, actuaciones todas que le permitieron al denunciado rebajar fraudulentamente la cantidad de Impuesto a las Ventas y Servicios que debía enterar en arcas fiscales. El acta de denuncia tiene fecha 18 de diciembre de 1996, notificada por cédula con la misma fecha, y en ella se estimaron perpetradas las infracciones a que se refieren los incisos 1° y 2° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario”;*

Considerando 13°: *“Que, es conveniente consignar que el problema jurídico que aborda el presente proceso ha sido resuelto reiteradamente por este Tribunal de Casación, rechazándose de modo invariable planteamientos similares al que formuló el contribuyente de autos en su escrito de fojas 3, al oponer la excepción de prescripción, ello sobre la base de las argumentaciones que se consignan a continuación”;*

Considerando 14°: *“Que hasta antes de la vigencia de la Ley N° 19.506, de 30 de julio de 1997, la materia que aborda este proceso carecía de regulación especial expresa, esto es, en el Código Tributario, en relación con el término en que debían prescribir las acciones derivadas de infracciones como las que han motivado la referida acta de denuncia, en que se persigue únicamente la responsabilidad pecuniaria del contribuyente, sin ejercer la acción penal tributaria por el delito, que en el presente caso está previsto y sancionado en el artículo 97 N° 4 del Código de la especialidad”;*

Considerando 15°: *“Que, sin embargo, dicha situación varió con la dictación de la referida Ley N° 19.506, porque se agregó un nuevo inciso al artículo 200 del Código Tributario, que quedó del siguiente modo: El Servicio podrá al liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años, contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago. El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto. Luego, su inciso tercero estatuye que En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados”;*

Considerando 16°: *“Que la referida es la situación precisa que se ha planteado en la especie, ya que, como se señaló, el Servicio ha denunciado la infracción del artículo 97 N° 4 incisos 1° y 2° del Código Tributario, que fue definida finalmente como infracción sólo al inciso 2° ya referido, persiguiendo únicamente las sanciones pecuniarias que acceden a los impuestos de que se trata. El mencionado artículo 200 contiene entonces dos plazos de prescripción: el ordinario de tres años y el extraordinario de seis, correspondiendo este último a los casos en que no se hubiere presentado la declaración de impuestos o la presentada fuere maliciosamente falsa”;*

Considerando 17°: *“Que, por lo tanto y acorde con lo dicho, existiendo un plazo especial de prescripción para infracciones como las de autos, efectivamente la sentencia impugnada no incurrió en error al estimar que el término para que opere dicho instituto jurídico es de seis años, porque en realidad ese es el plazo especial extraordinario que corresponde, debido a que en la especie se trata de registro de declaraciones mensuales de impuesto, créditos fiscales irregulares, amparados en facturas falsas en algunos casos y en otros, en que no se cuenta con el respaldo documentario en los respectivos libros de contabilidad”;*

Considerando 18°: *“Que para la aplicación del período de prescripción extraordinaria de seis años, debe tenerse en cuenta que los reproches de irregularidad se formularon al contribuyente, como se dijo, en el acta de denuncia. Además, quedó sentado como hecho de la causa que se está en presencia de documentos que tienen una falsedad ideológica, que traen consigo el cuestionamiento sobre la veracidad de las transacciones comerciales de que dan cuenta, ya que respecto de las facturas objetadas, no se ha acreditado que ellas sustenten operaciones mercantiles reales”;*

Considerando 19°: *“Que, de esta manera, ha quedado establecido que en la especie concurren las circunstancias de hecho que permiten estimar que el plazo de prescripción de la acción tributaria que deriva de las infracciones perpetradas por la contribuyente es de seis años y no de tres, como equivocadamente lo pretende el contribuyente”;*

Considerando 20°: *“Que de la lectura de las diversas situaciones sancionadas por el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, se desprende que la de autos es una acción de carácter pecuniario que, indudablemente, accede al pago de un impuesto, concretamente al Impuesto al Valor Agregado, por lo que no cabe aplicar el inciso final del artículo 200 del Código Tributario”.*

Para aplicar las normas del artículo 201 del Código Tributario el voto de mayoría tuvo presentes las siguientes consideraciones:

Considerando 22°: *“Que, por último, debe precisarse que, confirmando lo concluido precedentemente, el artículo 201 del Código Tributario hace aplicable la prescripción establecida en el artículo 200 del mismo no sólo al pago de los impuestos, intereses y demás recargos, sino también a las sanciones, de modo que dicha institución rige en el caso sub lite, pero en cuanto a la contemplada en el inciso 3°, es decir, la de seis años, ello por las razones ya señaladas en el presente fallo”.*

Por su parte el voto de minoría –con el que concordamos plenamente– expresa que debe aplicarse el plazo de prescripción de 3 años y señala:

“Acordada con el voto en contra de la ministra Srta. Morales y del abogado integrante Sr. Fernández, quienes fueron de opinión de acoger el presente recurso de casación y, en consecuencia, declarar la prescripción de las infracciones que motivaron la imposición de la multa reclamada por esta vía, teniendo presente para ello las siguientes consideraciones:

Primera: Que el artículo 200 del Código Tributario, en la redacción dada luego de la dictación de la Ley N° 19.506, dispone que las acciones para perseguir

las sanciones de carácter pecuniario que no accedan al pago de un impuesto, prescribirán en el plazo de tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción;

Segunda: Que lo discutido en la causa es la presunta responsabilidad del reclamante en la perpetración del ilícito previsto y sancionado en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, por infracciones cometidas, habiéndose perpetrado la última en agosto de 1994, en tanto que el acta de denuncia lo fue el 18 de diciembre de 1996, la que se notificó el mismo día al contribuyente. Por lo tanto, la materia de autos se refiere a infracciones cometidas antes de la dictación de la Ley N° 19.506, de 30 de julio de 1997, la que vino a llenar un vacío, puesto que con anterioridad a su entrada en vigencia no existía norma sobre la materia en el Código Tributario.

Tercera: Que estiman los disidentes que en estas circunstancias el hecho de que la introducción en el artículo 200 del Código Tributario, del inciso final a que se refiere la Ley N° 19.506, sea posterior a las infracciones de que se trata en autos, no obsta a su aplicación, de conformidad a lo dispuesto en el inciso 7° del N° 3 del artículo 19 de la Constitución Política de la República y artículo 18 del Código Penal, en los cuales se contempla lo que en doctrina se conoce como retroactividad benigna, disposiciones ambas plenamente aplicables en este caso en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario;

Cuarta: Que, de acuerdo a lo razonado, y aplicando en la especie el citado criterio, la acción deducida se encontraba prescrita a la época de la notificación de la denuncia, por haber transcurrido más de tres años desde la fecha de las infracciones denunciadas”.

Compartimos plenamente la tesis del voto de minoría suscrito por la ministra doña María Antonia Morales V. y el abogado integrante don José Fernández R. en cuanto a que la norma que se debe aplicar es **el inciso final del artículo 200 del Código Tributario**. Ello por las siguientes razones:

PRIMERA RAZON: por cuanto la jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema sobre la materia desde 1998 y hasta el mes de marzo de 2006 había aplicado consistentemente el plazo de tres años previsto en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario:

Así lo había resuelto la Excm. Corte Suprema desde los fallos de fechas 19 de noviembre de 1998 pronunciado en los autos Rol 567-97 y 23 de diciembre de 1998 pronunciado en los autos Rol 1.353-97.

En ambos fallos de casación se indica que por Ley 19.506, publicada en el Diario Oficial de 30 de julio de 1997:

“se modificó, entre otras disposiciones, el artículo 200 del Código Tributario, agregándole un inciso final, en el cual se establece que “las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en el plazo de tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción” (Considerando 4° del fallo de 19 de noviembre de 1998 y del fallo de 23 de diciembre de 1998).

Luego en los considerandos 5°, 6° y 7° de ambos fallos de casación se contiene una doctrina similar que solamente varía en cuanto a las fechas del acta de denuncia y de las infracciones. Citemos, a modo de ejemplo, la sentencia de casación de 23 de diciembre de 1998:

“5°. Que la referida modificación ha dejado en claro que, antes de su vigencia, no existía norma expresa que reglara el tiempo en que prescribían las acciones del Fisco para perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias como la de autos; en consecuencia, y tratándose de normas especiales, debe entenderse que en lo no contemplado expresamente en los artículos 200 y 201 del Código Tributario, debían aplicarse supletoriamente las normas del derecho común que, según la materia específica, corresponda traer a colación”;

“6°. Que, en la especie, se trataba de hacer efectiva la responsabilidad infraccional del contribuyente por hechos acaecidos antes de la ley N° 19.506; por lo tanto, el derecho común aplicable es el Código Penal, específicamente su artículo 94 en cuanto dispone que, respecto de las faltas, la acción prescribe en seis meses, y su artículo 95, que determina que ese tiempo se cuenta desde el día de la comisión del hecho respectivo”;

“7°. Que, en consecuencia, la sentencia ha incurrido en error de derecho al dejar de aplicar en el caso de autos las disposiciones citadas del Código Penal y preferir los artículos 200 y 201 del Código Tributario; y si se considera que la última infracción denunciada se habría cometido en el año 1992, no obstante lo cual la denuncia es de julio de 1995, fecha a la que se halla vencido con largueza el antedicho plazo de seis meses, el error demostrado ha influido substancialmente en lo decisorio del fallo, porque de no mediar él se habría declarado prescrita la acción fiscal”.

O sea, de acuerdo a dicha doctrina las infracciones anteriores al 30 de julio de 1997 prescriben en seis meses en virtud de lo dispuesto en los artículos 94 y 95 del Código Penal, aplicables al no existir norma del Código Tributario sobre la materia, y las infracciones posteriores al 30 de julio de 1997 prescriben en tres

años, de acuerdo a la norma especial contenida en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario, incorporado por la Ley 19.506.

Acto seguido, en la sentencia de 2 de septiembre de 1999, pronunciada en los autos Rol 1132-99, la Excma. Corte Suprema aplica el plazo de prescripción de **3 años** a infracciones previstas en el N° 4 del artículo 97 del Código Tributario y así sucesivamente hasta comienzos del año 2006.

Así, por ejemplo, en sentencia de 28 de marzo de 2006, acogió un recurso de casación interpuesto por un contribuyente denunciado por las infracciones previstas en los incisos 1° y 2° del N° 4 del artículo 97 del Código Tributario, a quien la I. Corte de Apelaciones de Valparaíso le había aplicado el plazo de prescripción de seis años establecido en el inciso 2° del artículo 200 del Código Tributario.

En la última sentencia de casación citada y fechada el 28 de marzo de 2006 –dictada en autos Rol 5.240-2005– señaló la Excma. Corte Suprema en los considerandos pertinentes:

Considerando 7°: *“Que el punto tocante a la prescripción de las acciones orientadas a perseguir la responsabilidad por infracciones como aquellas de que se trata en autos ha sido reiteradamente abordado por la jurisprudencia de esta Corte, distinguiéndose, al respecto, dos situaciones: hasta antes de la dictación de la Ley N° 19.506, publicada en el Diario Oficial del 30 de julio de 1997, estimándose que la calificación jurídica de tales infracciones correspondía a la de faltas, se estableció que debía aplicarse el término de prescripción de seis meses, contados desde su perpetración, propio de esta clase de ilícitos. A partir de la vigencia de la mencionada ley, que introdujo un inciso final al artículo 200 del Código Tributario, la materia en cuestión pasó a regirse por esta norma, según la cual, las acciones destinadas a perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto, prescriben en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción”;*

Considerando 8°: *“Que, en el presente caso, la sentencia impugnada no aplicó en su decisión la citada normativa, sino que lo dispuesto en el inciso segundo del referido artículo 200 del Código Tributario, es decir, el plazo de prescripción de seis años, por estimar que en este caso se trataría de impuestos sujetos a declaración, siendo ésta maliciosamente falsa”;*

Considerando 9°: *“Que, al resolver de ese modo, los jueces del fondo incurrieron en un notorio error de derecho, porque dejaron de aplicar respecto de ciertas facturas materia de la excepción, concretamente las emitidas por el contribuyente Jorge Oliva Flores (salvo las N° 0000793 y 0000834, de 18 y 30 de abril de 1998, respectivamente), el texto expreso del referido*

artículo 200, inciso final del Código Tributario, que contempla un término de prescripción de tres años, precisamente, para infracciones como las sancionadas en autos”;

Considerando 10°: *“Que, al decidir de tal manera, la sentencia que se impugna efectivamente violentó lo preceptuado en dicha norma, al desconocer su muy claro sentido, con influencia sustancial en lo dispositivo, pues, al no darle aplicación, determinó rechazar la prescripción opuesta respecto de todas aquellas infracciones cometidas hasta tres años antes del día 4 de abril de 2001, fecha de la notificación del acta de denuncia”.*

En idéntico sentido podemos señalar –durante el año 2005– las sentencias de casación pronunciadas en las siguientes fechas y expedientes:

- Sentencia de 29 de agosto de 2005, pronunciada en los autos Rol 6033-2004, que acogiendo el recurso de casación en el fondo –con el voto de minoría del Sr. ministro don Milton Juica Arancibia– aplicó el plazo de prescripción de 3 años previsto en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario, señalando –en su considerando 11°– que: *“se trata precisamente de sanciones que no acceden a impuestos adeudados, sino que derivan de la perpetración de infracciones de naturaleza tributaria, esto es, constituyen sanciones propiamente tales, de suerte que no resulta posible aplicar el inciso 3° del artículo 200, sino su inciso final”.*

Refiriéndose a la imposibilidad de aplicar el inciso 3° del artículo 200 del Código Tributario a este tipo de situaciones, como lo había hecho el fallo de la I. Corte de Apelaciones de Temuco, expresa el considerando 12° del antedicho fallo de casación :

“Que, así, al resolver en la forma que se ha reprochado, la sentencia impugnada infringió doblemente el artículo 200 del Código del ramo, al aplicar uno de sus incisos, que es claramente inaplicable, y dejando de aplicar el otro –el final– que sí debió utilizar, por ser el que resuelve el problema de la prescripción alegada”.

En el aludido voto de minoría se argumenta que resulta aplicable al caso en estudio el inciso 3° del precitado artículo 200, por cuanto en dicha norma: *“el legislador duplicó el aludido término cuando se trata de perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, de tal modo que frente a la claridad del precepto y establecido que la multa se impone por una declaración maliciosamente falsa del impuesto al valor agregado, es evidente que dicha conducta accede necesariamente a impuestos adeudados y que no declaró por su acción ilícita”* (Transcripción de la parte final del considerando 5° del voto disidente).

SEGUNDA RAZON: por cuanto el inciso final del artículo 200 del Código Tributario es la norma aplicable para regular la prescripción de este tipo de situaciones, puesto que se cumplen las dos exigencias establecidas en su texto.

El inciso final del artículo 200 del Código Tributario 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”.

Esta norma se incorporó al Código Tributario por la Ley 19.506, de 30 de julio de 1997, y es la que se debe aplicar en la situación que nos ocupa, por cuanto en aquellos casos en que el **Director del Servicio de Impuestos Internos** decide no accionar penalmente y ordena que se notifique un acta de denuncia para aplicar la **multa** con la cual se sanciona el delito de que se trata, se cumplen las dos exigencias para darle aplicación, esto es:

- Se le aplica al contribuyente una **multa**, esto es, una **sanción pecuniaria**, tal como consta en todas las sentencias que se dictan en este tipo de procesos cuando aquellas confirman el acta de denuncia;
- La sanción pecuniaria NO accede a ningún impuesto, ya que si ello fuere efectivo, se estaría cobrando la multa como un accesorio de un impuesto. Situación que no ocurre en estos casos, ya que lo único que a los reclamantes se les aplica es una multa.

A este respecto, es conveniente recordar que **accesorio** se define por el Diccionario de la Real Academia Española como aquello “que depende de lo principal o se le une por accidente” (Página 20 de la Edición 22ª).

La **multa** que se aplica en el acta de denuncia por delitos tributarios respecto de los cuales se decidió no ejercer acción penal, **no** depende de los **impuestos** adeudados por el contribuyente, aun cuando aquellos nazcan de los mismos hechos, porque es totalmente **independiente** de aquellos. Tanto es así, que el inciso final del artículo 105 del Código Tributario lo reconoce expresamente, al señalar que:

“El ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos”.

Tal **independencia** se confirma en el inciso 5° del artículo 162 del Código Tributario, ya que dicha norma dispone:

“La interposición de acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente”.

En conclusión: La notificación del acta de denuncia no depende de los impuestos adeudados, esto es, de su liquidación o falta de aquella. Por el contrario, es totalmente independiente de la determinación de los impuestos, aun cuando nazcan de los mismos hechos, por ejemplo: tratándose de facturas falsas. Lo anterior, por cuanto la notificación del acta de denuncia, su reclamación y la aplicación de la multa consiguiente **no dependen** de la determinación de los impuestos y de su reclamación. Por el contrario, se trata de procesos separados y que son totalmente independientes entre sí.

Ello queda muy claro en el voto de mayoría de la Sentencia de 29 de agosto de 2005, pronunciada en los autos Rol 6033-2004, que en su considerando 11° señala:

“se trata precisamente de sanciones que no acceden a impuestos adeudados sino que derivan de la perpetración de infracciones de naturaleza tributaria, esto es, constituyen sanciones propiamente tales, de suerte que no resulta posible aplicar el inciso 3° del artículo 200, sino su inciso final”.

Ciertamente que en el artículo 200 del Código Tributario existe el plazo de 6 años. Así consta en sus incisos 2° y 3°. Sin embargo, aquel plazo no se puede aplicar –bajo ninguna circunstancia– para resolver la prescripción del tipo de infracciones de que se trata.

A dicho plazo se refiere el inciso 2°, en relación con el inciso 1°, ambos del artículo 200 del Código Tributario. Asimismo, se refiere a dicho plazo el inciso 3° del referido precepto legal.

La transcripción y análisis de dichas normas legales lo probará.

El inciso 1° del artículo 200 precitado dispone:

“El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del plazo de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago”.

Por su parte, el inciso 2° de la misma norma dispone:

“El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiera presentado o la

presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”.

Como se observa, el plazo de 6 años del inciso 2° del artículo 200 precitado se encuentra establecido para regular la prescripción extraordinaria de la acción que posee el Servicio de Impuestos Internos para **liquidar impuestos**, revisar cualquiera deficiencia en su **liquidacion** y para **girar impuestos**.

Así se desprende, sin ninguna duda, de la referencia y remisión que en dicha norma se hace al inciso 1° del artículo 200.

Por lo tanto, no se podría utilizar esta norma del inciso 2° del artículo 200 para sustentar la tesis de la prescripción de seis años, ya que esta disposición nada tiene que ver con la acción para perseguir infracciones tributarias. Su propio texto y la referencia al inciso 1° del artículo 200 deja en claro que el plazo de seis años es para la acción de **liquidar impuestos**, revisar cualquiera deficiencia en su **liquidacion** y para **girar impuestos**.

En cuanto al inciso 3° del artículo 200 precitado, tampoco se puede aplicar a este tipo de casos, por cuanto dicha norma señala:

“En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados”.

O sea: En el inciso 3° del artículo 200 se establece una norma en la cual el legislador aplica el principio de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, conforme a la cual las sanciones pecuniarias que acceden a impuestos adeudados (intereses, reajustes y multas) prescriben en los mismos plazos que el impuesto al cual acceden. Como las multas por delitos tributarios NO acceden a los impuestos adeudados, es claro que dicha norma no se podrá aplicar a la prescripción de aquellas.

Tan claro es que esta norma no se puede aplicar para regular la prescripción de las infracciones de que se trata, esto es, aquellas que constituyen delitos tributarios y en las cuales se decide no ejercer acción penal, que ello lo confirma la propia **Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos** en la página 22 de la Circular 48, de 1997, emitida para impartir instrucciones respecto a las modificaciones realizadas al Código Tributario por la Ley 19.506.

Refiriéndose al alcance del inciso 3° del artículo 200 del Código Tributario, señala la Circular 48 en su página 22:

“Mediante la incorporación de un nuevo inciso tercero, se precisa que las normas de prescripción general de la acción del Servicio para la determinación de los impuestos, contempladas en los incisos primero y segundo de esta disposición, se hacen aplicables a la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, esto es, las establecidas en los números 2º inciso primero y 11º del artículo 97 del Código Tributario. Esta modificación armoniza con lo previsto en el N° 7 del artículo 161, del cuerpo legal citado, que señala que las sanciones pecuniarias aplicadas por el Servicio y que guardan relación con los tributos liquidados deben reclamarse conjuntamente con el impuesto, y de conformidad con lo dispuesto en el Procedimiento General de Reclamaciones contenido en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario” (El destacado es nuestro).

O sea: El propio Servicio de Impuestos Internos reconoce y deja en claro que las **únicas infracciones** del artículo 97 del Código del ramo que se rigen por el inciso tercero del artículo 200 del mismo cuerpo de leyes son las previstas en los números 2º inciso primero y 11º del artículo 97 del Código Tributario. Por lo tanto, a aquellas infracciones que constituyen delitos tributarios **no** se les puede aplicar la señalada norma de prescripción. El mismo órgano fiscalizador lo ha reconocido expresamente.

Reiteramos que ello no es posible, por cuanto, para darle aplicación, se requiere necesariamente de la existencia de **sanciones pecuniarias que accedan** a impuestos adeudados, cuyo no es el caso de autos, puesto que en estos casos la sanción (multa) no accede a ningún impuesto. Las únicas multas que acceden a **impuestos** son las señaladas en el inciso 1º del número 2º del artículo 97 y las previstas en el N° 11 del mismo precepto legal.

Por el contrario, como se ha visto, se trata de situaciones totalmente independientes entre sí, ya que los **impuestos** adeudados se determinan en **liquidaciones de impuestos**, en las que a los impuestos se les recargan **reajustes, intereses** y las **multas** previstas en el inciso 1º del número 2º del artículo 97 o las previstas en el N° 11 del mismo precepto legal, según cual sea el tipo de impuesto adeudado.

Tales liquidaciones y todos sus recargos –reajustes, intereses y multas– son reclamadas en otro tipo de proceso tributario, como es el **proceso general de reclamaciones** previsto en los artículos 123 a 148 del Código Tributario. De este modo dichas liquidaciones no dependen –ni para su emisión, reclamo o fallo– del acta de denuncia en la cual se aplican multas por supuestos delitos tributarios. Así lo dejan en claro el inciso final del artículo 105 y el inciso 5º del artículo 162, ambos del Código Tributario.

Del mismo modo, el acta de denuncia no depende –para nada– de la existencia o no de impuestos adeudados, ya que el Servicio de Impuestos Internos la podría notificar con o sin liquidaciones de impuestos o incluso cuando ya se encontrare prescrita la acción para practicar liquidaciones de impuestos. Así por ejemplo, si hubiera prosperado la tesis del Servicio de Impuestos Internos, de que en estos casos la prescripción que corresponde aplicar es la del Código Penal, el organismo fiscalizador estaría habilitado para practicar un acta de denuncia por las infracciones previstas en el inciso 2° del N° 4° del artículo 97 del Código Tributario dentro del plazo de 10 años, contados desde que se cometió la infracción. Así consta en las Circulares 48 de 1997 y 73 de 2001. En cambio, en ningún caso podría liquidar impuestos (por los mismos hechos por los cuales notifica el acta de denuncia) luego de transcurridos 6 años, contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El artículo 201 del Código Tributario tampoco es aplicable para justificar la tesis de que corresponde la prescripción de seis años.

Ello por cuanto dicho precepto legal nada tiene que ver con la acción ejercitada por el Servicio de Impuestos Internos cuando notifica un **acta de denuncia** por presuntos delitos tributarios, ni tampoco con su prescripción, ni con su procedimiento de aplicación.

La lectura del inciso 1° del artículo 201 del Código Tributario confirma que su texto regula la prescripción de **acciones del Fisco** y no de acciones del Servicio de Impuestos Internos, puesto que dicha norma dispone:

“En los mismos plazos señalados en el Artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos”.

Cuando el organismo fiscalizador notifica un acta de denuncia no se trata de una acción propia del **Fisco** a la que, por consiguiente, pueda aplicarse el artículo 201 del Código Tributario. Se trata del ejercicio de una acción que es propia y privativa del Servicio de Impuestos Internos, que no es el **Fisco**, ni puede ser confundido con aquél, ya que se trata de un **servicio público descentralizado** y con **personalidad jurídica propia**.

Más aún, las disposiciones del artículo 201 del Código Tributario no regulan la prescripción de una acción de naturaleza penal o sancionatoria, como es la que se ejerce cuando se notifica un acta de denuncia.

Dicha norma regula, como consta en su texto, una acción de cobro de impuestos y de sus accesorios, como son los reajustes, intereses y las multas que acceden a un impuesto.

Por otra parte, la acción de cuya prescripción trata el artículo 201 del Código Tributario es una acción que se ejerce en el procedimiento establecido en los artículos 168 a 199 del Código Tributario. Dicha acción de **cobro** la ejerce el Fisco a través del **Servicio de Tesorerías**.

En cambio cuando se notifica un acta denuncia, el reclamo se tramita mediante un procedimiento regulado por el artículo 161 del Código Tributario.

Por último, si se leen las normas que el artículo 201 del Código Tributario establece para regular las materias de la interrupción de la prescripción, esto es, aquellas contenidas en sus incisos 2° y 3°, y las normas relativas a la suspensión de la prescripción, esto es, aquellas contenidas en su inciso final, se confirma que ellas no son aplicables a la materia de que se trata, ya que todas ellas se refieren a la interrupción y a la suspensión de las acciones referentes al cobro de impuestos y de sus accesorios, tal como consta –por lo demás– en las páginas 29 y 30 de la Circular 73 del año 2001 de la propia Dirección Nacional del Servicio de Impuestos Internos, en las que expresamente se reconoce que la prescripción del inciso final del artículo 200 del Código Tributario **no se interrumpe ni se suspende**.

TERCERA RAZÓN: la dictación de la Circular N° 63 del Servicio de Impuestos Internos, que resuelve el problema en el sentido de que el plazo de prescripción es de tres años

Con fecha 10 de noviembre de 2006, el Director del Servicio de Impuestos Internos, don Ricardo Escobar Calderón, dictó la Circular N° 63, que justamente regula la situación resuelta por la Excma. Corte Suprema, a través del fallo que hemos criticado en el presente artículo, esto es, la prescripción de la acción del Fisco para perseguir la aplicación de la pena pecuniaria en caso de que se decida no ejercer la acción penal, por presunto delito tributario.

Al efecto, la citada circular establece lo siguiente:

“ Sanciones pecuniarias aplicables por delitos tributarios, en casos que se haya optado por no perseguir la aplicación de pena corporal. Esta situación se verifica tratándose de las contravenciones que el Código Tributario sanciona con pena pecuniaria que accede a una pena corporal (delito tributario) que se tipifican en los números 4, 5, 8, 9, 12, 13, 14, 18, 22 y 23 del artículo 97 y en el artículo 100 del Código Tributario, cuando el Director, ejerciendo la facultad que le confiere el inciso tercero del artículo 162 del mismo cuerpo legal, opta por perseguir únicamente la aplicación de la pena pecuniaria de conformidad con el procedimiento general para la aplicación de sanciones a que se refiere el párrafo I del Título IV del Libro Tercero”.

“ De conformidad con lo dispuesto en el inciso final del artículo 200 del Código Tributario, las acciones para perseguir la aplicación de la pena pecuniaria, por el tipo de infracciones descritas en el párrafo anterior, prescribirán en el plazo de 3 años, contados desde la fecha en que se cometió la infracción”.

Estimamos que, de acuerdo a lo resuelto en la antedicha circular, el problema de interpretación que hemos reseñado ha quedado definitivamente resuelto. En efecto, según lo dispuesto en el artículo 6° letra A N° 1 del Código Tributario, quien debe interpretar la ley tributaria es el Director del Servicio de Impuestos Internos, y la referida autoridad, en uso de sus facultades legales, ha interpretado que para el caso en que decida no querellarse por presunto delito tributario, el plazo de prescripción de la acción para perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias (multas) es de tres años. Evidentemente, esta interpretación no obliga a los tribunales superiores de justicia, pero, en atención a los argumentos desarrollados en el presente artículo, creemos que ella corresponde a la interpretación fidedigna de la ley.