

La compensación en el derecho tributario chileno. Alcances generales.

JAIME ANDRÉS GONZÁLEZ ORRICO

Abogado

Profesor de Derecho Tributario

UNIVERSIDAD DEL DESARROLLO

Magister en Gestión Tributaria

UNIVERSIDAD DEL BÍO-BÍO

RESUMEN: La obligación tributaria tiene por objeto dar una suma de dinero. Considerando su objeto, entonces, la manera más propia y perfecta de extinguirla es a través del pago efectivo. Sin embargo, el derecho tributario no permanece ajeno a otras formas de extinción que, si bien son admitidas, revisten carácter excepcional, siendo una de ellas la compensación. En este contexto, el presente trabajo persigue efectuar un análisis general de las normas que gobiernan este particular modo de extinguir la obligación tributaria, revisando los requisitos que el legislador establece al efecto y los principales problemas prácticos que ha generado su aplicación, consultando, allí donde nos ha sido posible, la opinión de la doctrina y la jurisprudencia.

* * *

Introducción.

El derecho tributario gira en torno a la noción de obligación tributaria. “Desde una perspectiva ontológica –ha dicho ALTAMIRANO–, la obligación tributaria no tiene diferencias estructurales si se la compara con una obligación jurídica del derecho privado, pero en el caso específico del derecho tributario esa obligación se caracteriza por ser una obligación de dar, especialmente de dar una cosa que es dinero por configurarse los aspectos fácticos previamente definidos por la ley que denominamos hecho imponible”¹.

En síntesis, como apunta ATALIBA, el “objeto de la relación tributaria es un comportamiento consistente en llevar dinero a las arcas públicas”².

Ahora bien, dado su objeto, la manera más propia y perfecta de extinguir la obligación tributaria es precisamente por el cumplimiento, pago o *solutio*. Pa-

¹ ALTAMIRANO, ALEJANDRO, *Derecho tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 337.

² ATALIBA, GERARDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. Leandro Stok y Mario A. Salvo, Edit. Legis, 6ª edic., Buenos Aires, 2011, p. 25.

rafraseando a FUEYO, diremos que como efecto del cumplimiento se produce la extinción de la carga impositiva previamente aceptada. Esta extinción, pues, no es de la esencia de la obligación tributaria, es únicamente un efecto resultante del cumplimiento, como una consecuencia lógica, además de jurídica, que es propia de dicho cumplimiento³.

Sin embargo, el derecho tributario no permanece ajeno a otras formas de extinción de este particular vínculo obligacional que, si bien son toleradas, constituyen sendas excepciones, porque el principal interés del Estado es contar con esas sumas de dinero constitutivas de impuestos.

Dentro de los modos anormales o excepcionales de extinguir la obligación tributaria encontramos la compensación, institución propia del derecho civil que recibe aplicación en nuestro sistema tributario merced a la existencia de normas expresas que así lo establecen, superando la clásica discusión doctrinaria en torno a su procedencia en materias impositivas.

Es precisamente el olvido de ese carácter excepcional de que se encuentra revestida la compensación tributaria lo que genera roces entre la administración tributaria y los contribuyentes.

El objetivo del presente trabajo consiste en efectuar un análisis general de las normas que gobiernan la compensación en materia tributaria, revisando los requisitos que el legislador establece al efecto y los principales problemas prácticos que ha generado su aplicación, consultando, allí donde nos ha sido posible, la opinión de la doctrina y la jurisprudencia.

1. Concepto y fundamentos.

Compensar, según el Diccionario de la Lengua Española, es "Igualar en opuesto sentido el efecto de una cosa con el de otra"⁴. Implica, por tanto, la idea de comparar, balancear dos cosas para equipararlas⁵.

En el ámbito del derecho civil, se ha definido la compensación como "un modo de extinguir las obligaciones que opera por el solo ministerio de la ley, cuando dos personas son personal y recíprocamente deudoras y acreedoras de obligaciones líquidas y actualmente exigibles, en cuya virtud se extinguen ambas hasta el monto de la de menor valor"⁶. Esta definición corresponde a la denominada compensación

³ FUEYO LANERI, FERNANDO, *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, 3ª edic., Santiago, 2004, p. 50.

⁴ Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=compensar> (29 de octubre de 2014).

⁵ Cfr. ABELIUK MANASEVICH, RENÉ, *Las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, 6ª edic., Santiago, 2014, t. II, p. 849.

⁶ RAMOS PAZOS, RENÉ, *De las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1999, p. 404.

legal, que es aquella que se produce por el solo ministerio de la ley, y cuya regulación positiva se encuentra en el Título XVII del Libro IV, arts. 1655 al 1664 del Cód. Civil.

Como explica RODRÍGUEZ, “El fundamento de la compensación se halla en la necesidad de evitar un doble pago, ya que si dos personas son recíprocamente deudoras y acreedoras, carece de sentido que una reclame el cumplimiento de la obligación y simultáneamente se vea compelida a pagar a la otra”⁷. Desde otra perspectiva –precisa el mismo autor– “toda persona afecta su derecho de prenda general al contraer una obligación. El patrimonio responde por el obligado (artículo 2465 del Código Civil). Si en el activo del patrimonio aparece un crédito y en el pasivo una deuda respecto de la misma persona (que reúne, en consecuencia, la calidad de acreedor y deudor de un tercero), en verdad ambas cosas –crédito y deuda– se compensan hasta el monto de la menor. En otros términos no tendría sentido que se forzara a un sujeto a pagar y simultáneamente se le facultara para cobrar a la misma persona a quien debe pagar una obligación.- No se trata, entonces, tan solo de evitar un doble pago, sino ... de actualizar y transparentar el patrimonio afecto al cumplimiento de una obligación”⁸.

Ahora bien, en nuestro derecho tributario la compensación posee consagración y regulación legal expresa, a saber: a) en los artículos 6° y 7° del Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías;⁹ y b) en el artículo 177, incisos 4° a 7°, del Código Tributario¹⁰. Y se ha dicho por la doctrina que, como forma de extinción, “tiene lugar cuando el Fisco como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por aplicación de obligaciones tributarias, siempre que las deudas sean líquidas y exigibles”¹¹.

ALTAMIRANO conceptualiza la compensación diciendo que “Es un modo de extinción de la obligación tributaria que consiste en la cancelación de la obligación tributaria por tener –el contribuyente y la Administración tributaria– créditos y deudas recíprocas de manera que se extinguen las prestaciones de ambas partes”. Y agrega el mismo autor: “La compensación funciona como un doble pago cruzado, dado por la existencia de deudas recíprocas entre dos personas (en el caso, Fisco y contribuyente) que reúnen simultáneamente, entre sí, el carácter de deudor y acreedor, extinguiendo las obligaciones hasta la concurrencia de la menor de las deudas”¹².

Como se advierte, la procedencia de la compensación como modo de extinguir la obligación tributaria resulta indiscutible, aun cuando no sea el medio normal.

⁷ RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Extinción convencional de las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2010, vol. 1, p. 323.

⁸ *Ibidem.*, pp. 323-324.

⁹ En adelante, Estatuto de Tesorerías.

¹⁰ En adelante, CT.

¹¹ RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA, *Obligación tributaria*, Edit. Jurídica ConoSur Ltda., Santiago, 1998, p. 283.

¹² ALTAMIRANO, ALEJANDRO, *ob. cit.*, p. 434.

Como lo apunta ESPINOSA: “Si bien en el derecho civil se lo considera como un medio normal de extinción, no ocurre lo mismo en el derecho tributario, ya sea porque el Fisco necesita recaudar rápidamente los tributos, ya sea porque el crédito del Estado y los créditos de los particulares son de distinta naturaleza y porque los créditos contra el Estado no son ejecutables”¹³. Y en la medida en que no se le considere como medio normal de extinción de la obligación tributaria –apunta EMILFORK– “su incorporación en los textos positivos debe encararse bajo esa premisa; es decir, se trata de situaciones excepcionales en Derecho Tributario (sic), reguladas por esta disciplina y que, en consecuencia, deben analizarse e interpretarse atendiendo en primer lugar a las normas que la consagran y solo supletoriamente al derecho común”¹⁴.

Una mirada retrospectiva hacia nuestra legislación impositiva otrora vigente permite reafirmar el aserto anterior. En efecto, el D.F.L. n.º 255/1932, de Hacienda, que regulaba el cobro ejecutivo de contribuciones, establecía en su art. 9º que: “Las Tesorerías podrán suspender el pago a los acreedores del Fisco o las Municipalidades, que se encontraren en mora en el pago de algún impuesto o patente, a menos que circunstancias muy calificadas lo aconsejen, y que se garantice debidamente el pago”¹⁵.

Como se comprende, en nuestra legislación pretérita no se admitía la compensación del derecho común, tampoco existía para la Administración tributaria ninguna facultad que autorizase compensar los créditos impositivos con los que el Fisco adeudaba a los contribuyentes, y ni aun el hecho de ser estos últimos acreedores del Fisco los habilitaba para eximirse de cumplir sus obligaciones tributarias, debiendo, para obtener el pago de los créditos que el Fisco les adeudaba, pagar primeramente sus impuestos o, en circunstancias muy calificadas, garantizar debidamente su pago.

Podemos afirmar, en suma, que la compensación en este ámbito, si bien posee elementos comunes con su homóloga regulada en el Código Civil, constituye no obstante un instituto propio del derecho tributario y, por la misma razón, matizado de exigencias particulares que ya tendremos ocasión de revisar.

Por último, en cuanto a los fundamentos que sostienen su aplicación en materia tributaria, pensamos que no difieren de los del orden civil, afincándose en consideraciones de carácter práctico: por una parte, implica un ahorro importante de recursos humanos y materiales, dado que produce un resultado similar al pago,

¹³ ESPINOSA, JOSÉ ALBERTO, *Manual de derecho tributario. Primera parte*, Edit. Advocatus, Córdoba, Argentina, 2002, pp. 102-103.

¹⁴ EMILFORK SOTO, ELIZABETH, “La compensación en materia tributaria”, en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, n.º 194 (1993), p. 43.

¹⁵ Esta normativa rigió hasta la dictación de la Ley n.º 10.225, de 20 de diciembre de 1951, cuyo artículo 49 la derogó.

sin necesidad de ejercer las potestades de cobro ejecutivo de impuestos morosos, evitándose un circuito inútil; y por la otra, constituye una verdadera garantía para el Fisco acreedor, protegiéndolo contra la eventual insolvencia de su deudor.

2. Regulación normativa.

En el ámbito tributario, según ya anticipáramos, la compensación se regula específicamente: a) en los artículos 6° y 7° del Estatuto de Tesorerías; y b) en el artículo 177, incisos 4° a 7°, del Código Tributario.

Pero, como se sabe, la compensación está recogida antes como un modo de extinguir obligaciones, de carácter general, en nuestro Código Civil (arts. 1655 a 1664), cuya aplicación supletoria en materia impositiva resulta evidente por lo que dispone el artículo 2° del CT, a cuyo tenor: “En lo no previsto por este Código y demás leyes tributarias, se aplicarán las normas de derecho común contenidas en leyes generales o especiales”¹⁶.

Ahora bien, el art. 6° del Estatuto del Servicio de Tesorerías dispone: “Se autoriza al Tesorero General de la República¹⁷ para compensar deudas de contribuyentes con créditos de éstos contra el Fisco, cuando los documentos respectivos estén en la Tesorería en condiciones de ser pagados, extinguiéndose las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor”.

Agrega el art. 7° del mismo cuerpo normativo: “Cuando concurren las circunstancias señaladas en el artículo anterior, la Tesorería no aplicará intereses sobre la parte o el total de los tributos insolutos que sean iguales al monto de lo adeudado por el Fisco”.

Por su parte, el art. 177.4 del CT señala: “Sin perjuicio de las excepciones enumeradas en este artículo, el ejecutado que fuere a su vez acreedor del Fisco podrá solicitar administrativamente la compensación de las deudas respectivas extinguiéndose las obligaciones hasta la concurrencia de la de menor valor”.

De este modo, entonces, expresamente se otorga al ejecutado la facultad de solicitar la extinción de su deuda impositiva por compensación, petición que es de carácter administrativo; siempre y cuando se haya emitido la orden de pago correspondiente (art. 177.5 CT).

Para los efectos señalados, la Tesorería respectiva practicará una liquidación completa de las deudas cuyas compensaciones se solicita. Si la deuda a favor del

¹⁶ Para una lúcida explicación acerca de los alcances de esta norma, *vid.* MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de derecho tributario. Alcances generales*, Edit. LegalPublishing, 3ª edic., Santiago, 2013, t. I, pp. 216-219.

¹⁷ En adelante, TGR.

contribuyente fuera inferior a la del Fisco, aquél deberá depositar la diferencia. (art. 177.6 CT). Si, por el contrario, efectuada la compensación quedare un saldo a favor del ejecutado se le pagará en su oportunidad o se le abonará en cuenta según lo solicite (art. 177.7 CT).

Por último, consignemos que la procedencia de la compensación en materia tributaria, a mayor abundamiento, ha sido reconocida por la jurisprudencia. Así, en una sentencia se lee: "Que ... cabe tener presente que si bien el Código Civil, en el Título XVII del Libro IV, De La Compensación, en sus artículos 1655 a 1664, reglamenta esta institución, no es menos efectivo que el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 del Ministerio de Hacienda, de 16 de mayo de 1994, que contiene el Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías, en su artículo 6° autoriza al Tesorero General de la República para compensar deudas de contribuyentes con créditos de éstos contra el Fisco ... En consecuencia, la compensación, respecto del Servicio de Tesorerías, se encuentra reglamentada y autorizada en su ley orgánica, por lo que no puede discutirse, desde ese punto de vista, la efectuada al recurrente"¹⁸.

3. Requisitos de la compensación tributaria. Enumeración.

De las normas referidas en el punto anterior, relacionadas en lo pertinente con los arts. 1655 y 1656 del Cód. Civ., se infieren los requisitos que deben concurrir para que opere este modo de extinguir la obligación tributaria:

- 1) Ambas obligaciones deben ser de dinero.
- 2) Las dos partes, contribuyente y Fisco, deben ser recíprocamente deudoras y acreedoras.
- 3) Ambas deudas deben ser líquidas.
- 4) Ambas deudas deben ser actualmente exigibles.
- 5) Se opera previa actuación del Tesorero General de la República, aun cuando sea el contribuyente quien la solicite.

4. Análisis de los requisitos.

4.1 Ambas obligaciones deben ser de dinero.

Dado que la obligación tributaria se traduce en una prestación patrimonial, consistente siempre en dar una suma de dinero, la acreencia del contribuyente debe poseer idéntico objeto.

Existe, sin embargo, un punto que nos genera dudas, pues, mientras el artículo 6° del Estatuto de Tesorerías autoriza al TGR para compensar *deudas de contri-*

¹⁸ C. Arica (prot.), 21 de marzo de 2005, Rol 70-2005.

buyentes con créditos de éstos contra el Fisco, el artículo 7° del mismo texto legal da a entender que las deudas de los contribuyentes han de ser siempre por *tributos*, al señalar que, cuando concurren las circunstancias del art. anterior, “no aplicará intereses sobre la parte o el total de los *tributos insolutos* que sean iguales al monto de lo adeudado por el Fisco”.

La importancia práctica de la inquietud planteada es que si, por ejemplo, la deuda del contribuyente corresponde a un crédito del Sector Público¹⁹ que no es de carácter tributario –v. gr. una multa cursada por la Inspección del Trabajo–, no sería compensable; pudiendo generarse igual duda en relación con multas por infracciones a las normas tributarias que, en estricto rigor, no son tributos.

En nuestra opinión, el problema debe resolverse a favor de la norma del artículo 6° del Estatuto de Tesorerías, sin que la acreencia fiscal susceptible de ser compensada se reduzca única y exclusivamente a tributos, como parece insinuarlo el artículo 7° del texto legal citado. Esta última disposición solo regula en específico la situación de los recargos legales que afectan –ahora sí– a deudas de carácter tributario que han sido compensadas, y sobre cuyo particular volveremos más adelante.

Por último, estimamos que dentro de la expresión *tributos* cabe incluir todos aquellos ingresos fiscales que, sin ser propiamente tributos (género) o impuestos (especie), la ley les acuerda un tratamiento similar, como ocurre con los pagos provisionales mensuales (art. 98 de la Ley de Impuesto a la Renta).

4.2 Las dos partes, contribuyente y Fisco, deben ser recíprocamente deudoras y acreedoras.

Evidentemente, tanto contribuyente como Fisco deben ser recíprocamente deudores y acreedores, porque este es un elemento esencial para que opere la compensación.

¹⁹ El art. 2.1° del D.L. n.° 1263/1975, de Hacienda, Ley de Administración Financiera del Estado, dispone: “El sistema de administración financiera del Estado comprende los servicios e instituciones siguientes, los cuales para estos efectos se entenderá por Sector Público”. Enseguida, procede a enumerar los servicios que conforman tal sector, entre los que se cuenta al Servicio de Tesorerías.

De otro lado, el art. 30.1 del mismo texto legal expresa que “La función recaudadora de todos los ingresos del Sector Público será efectuada por el Servicio de Tesorería, salvo aquellos que constituyen entradas propias de los servicios”.

En este contexto, es importante tener presente que, conforme lo previene el art. 35.1 del texto legal citado: “El Servicio de Tesorerías tendrá a su cargo la cobranza judicial o administrativa con sus respectivos reajustes, intereses y sanciones de los impuestos, patentes, multas y créditos del Sector Público, salvo aquellos que constituyan ingresos propios de los respectivos Servicios”. Y agrega su inciso 2°: “Para tal efecto, aplicará, cualquiera que sea la naturaleza del crédito, los procedimientos administrativos y judiciales establecidos por el Código Tributario para el cobro de los impuestos morosos”.

En suma, el cobro de los créditos del Sector Público es resorte del Servicio de Tesorerías, mediante la utilización o aplicación de los procedimientos administrativos y judiciales establecidos por el CT para el cobro de los impuestos morosos, vale decir, de acuerdo a las normas contenidas en el Título V del Libro III del mismo cuerpo normativo; salvo que se trate de ingresos propios de los respectivos Servicios.

En este contexto, siguiendo a VARGAS, debemos partir del hecho de que la ley que establece un impuesto se limita a señalar el sujeto del mismo; el hecho que lo genera; la base tributaria, esto es, las reglas para valorar o dimensionar el hecho generador; y el tipo (la tasa) del impuesto, o sea, la alícuota que, aplicada a la base, determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto. Pero todos estos elementos están señalados en forma general, impersonal y abstracta, de manera que no resulta posible, con el solo enunciado legal, exigir ni cumplir la obligación tributaria²⁰.

La *liquidación*, llamada también determinación o accertamiento del impuesto, subsume en la norma impositiva un caso concreto, para establecer con respecto a dicho caso el monto del impuesto que debe satisfacerse²¹.

Dicha actividad de determinación, en principio, el legislador la entrega al contribuyente. Es el propio administrado quien reconoce el acaecimiento del hecho gravado, la base imponible, precisa la tasa a aplicar y, en definitiva, concreta el impuesto a pagar. El instrumento a través del cual se efectúa el accertamiento por el obligado tributario es la declaración de impuestos²².

El legislador, por regla general, le entrega al obligado tributario la determinación de la obligación tributaria por dos razones, de suyo importantes: (i) el contribuyente conoce la realización del hecho gravado; y (ii) además, conoce con precisión la envergadura del mismo²³.

El deber de declaración está revestido de tres exigencias insoslayables, a saber, la oportunidad, la veracidad y la integridad. La oportunidad se vincula al vencimiento de cada impuesto, el que está fijado por cada norma que regula un impuesto en particular; la veracidad se relaciona con el hecho de que el contribuyente debe declarar fiel y exactamente los eventos imposables en que ha incurrido, el monto real de ellos, exigencia que infringe cada vez que incluye o utiliza mecanismos destinados a modificar el verdadero monto de su obligación tributaria; y, finalmente, la integridad apunta al hecho de que en las declaraciones se indiquen todos y cada uno de los hechos gravados producidos²⁴.

De otro lado, si bien es cierto, el contribuyente autodetermina y paga sus impuestos, no lo es menos el que el Servicio de Impuestos Internos²⁵ tiene la

²⁰ VARGAS VARGAS, MANUEL, *Obligación civil y obligación tributaria*, Edit. Jurídica Conosur, 3ª edic., Santiago, 1995, p. 22.

²¹ Ídem.

²² ALTAMIRANO, M. y MUÑOZ, F., *Derecho tributario parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2006, p. 129.

²³ Íbidem, p. 130.

²⁴ ALTAMIRANO, M. y MUÑOZ, F., ob. cit., *passim*.

²⁵ En adelante, SII.

facultad de examinar y revisar las declaraciones presentadas por este último, dentro de los plazos de prescripción (arts. 59 y 200 del CT), vale decir, puede fiscalizar el cumplimiento de las tres exigencias apuntadas. No debe pensarse, sin embargo, que la fiscalización se circunscriba únicamente a aquellos contribuyentes obligados a presentar una declaración de impuestos y que sea la revisión de esta última su punto de partida, pues bien puede gatillar la actividad fiscalizadora la circunstancia de efectuar un gasto, desembolso o inversión (v. gr., art. 70 del D.L. n.º 824/1974, Ley de Impuesto a la Renta)²⁶.

Ahora bien, en el caso de detectarse omisiones o diferencias, el proceso de fiscalización llevado adelante por el ente fiscal concluirá con la emisión de una *liquidación* que, al decir de ZURITA, “es un acto administrativo terminal practicado por el Servicio de Impuestos Internos dentro de su competencia, mediante la [sic] cual declara la existencia de una obligación tributaria y se determinan diferencias de impuestos a un contribuyente que ha omitido una declaración o la practicada es falsa, incompleta o errónea”²⁷.

Pero la determinación referida no constituye en sí misma una orden de pago, antes bien, es necesario que el ente fiscalizador proceda al giro del impuesto.

El *giro* —expresa ASTE— “es una orden competente que el SII extiende al contribuyente para que ingrese en arcas fiscales un valor determinado por concepto de impuestos, reajustes, intereses y multas”,²⁸ y que debe conformarse estrictamente a la liquidación que le haya servido de antecedente (art. 124 CT).

Esta orden se emitirá una vez vencido el plazo que el contribuyente tenía para deducir reclamación sobre la liquidación sin hacerlo o, cuando habiéndola deducido, se hubiere notificado el fallo pronunciado por el Tribunal Tributario y Aduanero que la rechazó (arts. 24.2 y 124.3 CT) e independientemente de que el contribuyente deduzca apelación (arts. 139 y 147 CT), o incluso antes si así lo pide este último (art. 24.3 del CT). Si el reclamo contra la liquidación fuere parcial, esto es, solo sobre algunas partidas, para el giro de los impuestos y multas correspondientes a la parte no reclamada, estos se establecerán provisionalmente con prescindencia de las partidas o elementos de la liquidación que hubieren sido objeto de la reclamación (art. 24.2 CT).

Como se advierte, la importancia del giro es superlativa, porque los tributos, reajustes, intereses y sanciones deberán ser ingresados al Fisco mediante giros

²⁶ Sobre este último punto, *vid.* UGALDE PRIETO, RODRIGO, *Justificación de inversiones y secreto bancario*, Edit. Thomson Reuters Puntotex, Santiago, 2010.

²⁷ ZURITA ROJAS, MILENKO, *El acto administrativo tributario*, Edit. Libromar, Santiago, s. d., p. 303.

²⁸ ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, *Curso sobre derecho y código tributario*, Edit. LegalPublishing, 4ª edic., Santiago, 2009, p. 520.

que se efectuarán y procesarán por el SII y su pago se hará en Tesorería (arts. 37.1 y 38.1 CT).

Precisemos, enseguida, que aun cuando el CT no lo expresa, el giro es una orden inmediata de pago del impuesto, porque precisamente el contribuyente no lo enteró en arcas fiscales en su oportunidad, es decir, no lo pagó antes de la expiración del plazo legal fijado para tal efecto; orden que no dejar de ser tal, a pesar de que pueda existir una reclamación tributaria pendiente (art. 147 del CT), cuestión esta última que hace a otro de los requisitos de la compensación tributaria –exigibilidad de la obligación– y al cual nos referiremos en su ocasión.

El no pago por el contribuyente del impuesto contenido en el giro deberá ser comunicado por el SII al Servicio de Tesorerías para que proceda a su cobro compulsivo (art. 82.1 CT). Y, precisamente, la información de aquellos deudores que se encuentran en mora es la que requiere el Servicio de Tesorerías para el cumplimiento de sus funciones de cobranza, pues a partir de ella confeccionará una nómina en la que serán incluidos esos deudores y a la cual el art. 169 del CT, por el solo ministerio de la ley, le atribuye mérito ejecutivo²⁹.

En suma, tratándose de impuestos, si bien la calidad de acreedor la ostentará el Fisco cada vez que el contribuyente no los pague o lo haga en una cantidad inferior a la que legalmente le corresponde, para los efectos de la compensación, el tributo debe estar acertado y ordenado enterar en arcas fiscales mediante la emisión del correspondiente giro, porque antes de la existencia de este acto administrativo el Servicio de Tesorerías nada puede cobrar.

Por último, tratándose de otros créditos del Sector Público cuyo cobro empece a la misma repartición pública aludida, será necesario que su importe esté cargado –lo que supone la emisión de un giro u orden de pago por la autoridad respectiva– en la cuenta única tributaria que ésta administra según el art. 31.1 del D.L. n.º 1263/1975, de Hacienda, Ley de Administración Financiera del Estado, a cuyo tenor: “El Servicio de Tesorería, mediante el sistema de cuenta única tributaria, registrará todos los movimientos que por *cargos* o descargos afecten a los contribuyentes y demás deudores del Sector Público por concepto de pagos, abonos, devoluciones, cobranzas compulsivas, eliminación y prescripción de sus deudas” (cursiva nuestra).

4.3 Ambas deudas deben ser líquidas.

La exigencia de que ambas obligaciones deban ser líquidas significa que estas tienen que ser ciertas y determinadas, pero se satisface igualmente esta exigen-

²⁹ Acerca del cobro ejecutivo de impuestos morosos, *vid.* GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, *Juicio ejecutivo tributario*, Edit. Librotecnia, 2ª edic., Santiago, 2013.

cia si son liquidables. Al respecto, son válidas las reflexiones del punto anterior en torno al accertamiento de la obligación tributaria.

De otro lado, pensamos que si la acreencia del Fisco está siendo discutida merced a la oposición de una excepción de pago o prescripción (art. 177 1° y 2° CT) por parte del contribuyente, la obligación no es cierta³⁰.

La situación no es tan clara respecto a la excepción de no empecer el título al ejecutado, dado que, en su virtud, no puede discutirse la existencia de la obligación tributaria; en tal caso no se tratará de un problema de liquidez de la deuda, sino que de exigibilidad de la misma.

4.4 Ambas deudas deben ser actualmente exigibles.

En cuanto a la exigibilidad de ambas obligaciones, cabe señalar, en relación con el contribuyente, que los documentos en que conste su crédito deben estar en la Tesorería *en condiciones de ser pagados*.

El crédito no se encontrará en tales condiciones si se halla embargado por un tercero, según se desprende del art. 1661 del Cód. Civ. El inciso 1° de esta norma ordena que "La compensación no puede tener lugar en perjuicio de los derechos de tercero"; precisando su inciso 2° que: "Así, embargado un crédito, no podrá el deudor compensarlo, en perjuicio del embargante, por ningún crédito suyo adquirido después del embargo".

Aludiendo a esta última norma, expresa RODRÍGUEZ: "Nótese que esta disposición no alude a preferencia alguna, sino solo al perjuicio que puede experimentar un tercero con ocasión de la compensación".³¹ De modo, entonces, que no cabe la compensación si el crédito en contra del Fisco se encuentra embargado por un tercero, aun cuando dicha acreencia gozare de preferencia (*v. gr.* tratándose de impuestos de retención o recargo, art. 2472.9° Cód. Civ.); pudiendo eso sí, en el evento de haberse iniciado el cobro ejecutivo de impuestos morosos, trabarse embargo sobre las sumas respectivas por un recaudador fiscal (*vid.* arts. 170 y 171 CT).

La cuestión acerca de quien se pagará primero, habrá de resolverse en el procedimiento ejecutivo que corresponda, mediante la interposición de la correspondiente tercería, habida consideración de lo previsto en el artículo 513.1 del Código de Procedimiento Civil –aplicable en la especie a partir de los arts. 2 y 190.2 del CT–, a cuyo tenor: "Sin estar completamente reintegrado el ejecutante, no podrán aplicarse las sumas producidas por los bienes

³⁰ Cfr. RAMOS PAZOS, RENÉ, *ob. cit.*, pp. 407-408.

³¹ RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *ob. cit.*, p. 238.

embargados a ningún otro objeto que no haya sido declarado preferente por sentencia ejecutoriada”.

Por último, si se hubiere dictado resolución de liquidación en contra del contribuyente acreedor del Fisco –lo que supone la apertura de un procedimiento concursal de liquidación a su respecto–, debe tenerse presente que uno de sus efectos jurídicos propios es, precisamente, la prohibición de toda compensación que no hubiere operado antes por el ministerio de la ley, según lo dispone el art. 140 de la Ley n.º 20.720, de 9 de enero de 2014, Ley Sobre Reorganización y Liquidación de Activos de Empresas y Personas.

A propósito de este particular efecto, anota PUGA: “Y es de la comprensión de la naturaleza profunda del desasimiento que asoma prístina la razón del efecto de inhibición a las compensaciones legales que trae la apertura. En efecto, el embargo de un crédito impide el pago legítimo del mismo al acreedor titular; ello porque la recepción de un pago importa un acto jurídico de disposición. El art. 1578 n.º 2 del Código Civil prescribe expresamente que no puede pagarse al acreedor cuando su crédito ha sido embargado. Pues bien, en nuestro derecho la compensación legal es un pago ficticio, doble y recíproco, lo que incide en que este modo de extinguir las obligaciones se arregle a las mismas normas que el pago”³².

En el caso de la acreencia fiscal, esta no debe ser objeto de un convenio vigente para su pago, porque esta circunstancia afecta su exigibilidad (arts. 192 CT y 1656.2 Cód. Civ.), y si existe a su respecto reclamo tributario pendiente ante el Tribunal Tributario y Aduanero o ante los Tribunales Superiores de Justicia, bastará con que no exista suspensión vigente del cobro judicial (art. 147 CT).

Un punto que ha generado controversia es el relativo a la compensación de cuotas de un convenio de pago cuando existan devoluciones o créditos fiscales a favor del contribuyente, a propósito de los criterios fijados en la Circular n.º 30/2007 del TGR.

Allí, en el acápite *Condición contractual especial* (4.2) se establece que: “Los convenios de pago con la Tesorería General contienen una disposición contractual, en virtud de la cual el contribuyente faculta expresamente al Servicio de Tesorerías para compensar deudas morosas, acogidas o no a convenio de pago, reteniendo el total o parte del monto de las devoluciones o remanentes de impuestos y créditos fiscales a favor del contribuyente para este fin”. Y agrega el mismo documento que: “Por consiguiente de existir devoluciones por remanentes de impuestos o créditos fiscales a favor de las personas que suscriben

³² PUGA VIAL, JUAN, *Derecho concursal. Del procedimiento concursal de liquidación. Ley n.º 20.720*, Edit. Jurídica de Chile, 4ª edic., Santiago, 2014, pp. 404-405.

el convenio, éstas sumas se podrán compensar y se aplicarán al pago de las cuotas pendientes y/o futuras del convenio que se suscribió con Tesorerías”.

Lo primero que debemos advertir es que desde sus orígenes la figura del convenio de pago ha sido entendida como una concesión unilateral de esperas a los contribuyentes, pero no como contratos.³³ No surgen para el Fisco obligaciones que puedan atribuirse a un acuerdo de voluntades con el administrado en razón

³³ Según explica BARRA, en el Derecho Indiano los Oficiales Reales debían dar fiel cumplimiento a una serie de disposiciones legales impuestas por la Corona y en algunas ocasiones por los Virreyes. Entre estas obligaciones –además de la de llevar ciertos libros o registros– figuraba la de rendir cuenta ante los Contadores de Cuentas. Del mismo modo los Arrendadores y Receptores de impuestos debían rendir cuenta ante los Oficiales Reales. En la revisión de estas cuentas –que se hacía previa citación–, podían producirse alcances que generaban títulos ejecutivos contra unos y otros; para estos efectos llevaban un Libro de Alcances, que los obligados a pagarlos debían firmar. Al registrarse un alcance, se anotaba la fecha del cargo y aquella que el propio deudor se fijaba para el pago, siempre dentro del año al que se refería la cuenta, y si llegada la fecha del pago no lo efectuaba, este registro constituía título suficiente para ejecutarlo (BARRA HURTADO, JENNY, “Instituciones procesales del juicio ejecutivo tributario indiano conservadas hasta hoy en el derecho patrio chileno”, en *Revista Entheos*, Facultad de Humanidades, Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Las Américas, año 3, vol. único (2005), n.º 4, pp. 153-171). En otro lugar, dijimos que puede advertirse aquí un primer vestigio de los convenios para el pago de impuestos morosos, pues si bien los alcances que se producían en contra de los Oficiales Reales generaban a su respecto un título ejecutivo, se les concedían sin embargo ciertas facilidades para su pago, aun cuando estas no consistían en el otorgamiento de cuotas (*Vid.* González Orrico, Jaime, *ob. cit.*, pp. 307-308).

Bajo la vigencia de los D.F.L. nros. 148/1931 y 255/1932, ambos del Ministerio de Hacienda, se dictó por el TGR de la época, Carlos Castellón Bello, la Resolución n.º 12, de 24 de enero de 1943, que estableció la reglamentación interna para el cobro de contribuciones morosas (TESORERÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, *Cartilla de instrucciones para las tesorerías*, Imprenta Universitaria, Santiago, 1935, pp. 190-196). El n.º 30 de la referida resolución establecía: “Si el deudor notificado no pudiera de inmediato hacer el pago de su deuda, los depositarios, previa autorización del Tesorero Comunal respectivo, podrán llegar a acuerdo con aquél sobre pagos parciales, a condición de que la deuda total quede íntegramente cancelada antes de expirar el plazo de recaudación del próximo período”; y su n.º 32 regulaba las consecuencias del incumplimiento, en los siguientes términos: “Los depositarios deberán dar cuenta al Tesorero de cualquier incumplimiento de los compromisos contraídos por parte de los deudores, para que ordene los trámites judiciales que correspondan, con la debida oportunidad”.

El D.F.L. n.º 64/4488, de 1942, organizó el Servicio de Cobranza Judicial de Impuestos, a cargo de un Abogado Jefe, autorizándosele en el art. 20 para otorgar, por sí o por intermedio de los funcionarios de su dependencia, facilidades hasta de un año para el pago de impuestos atrasados; pero cuando las facilidades fueren superiores a seis meses, debían en todo caso ser autorizadas por él. Facilidades superiores a un año, se podían conceder solo con previo acuerdo del Consejo de Supervigilancia de la Cobranza.

Vigente la Ley n.º 10.225, de 20 de diciembre de 1951, se contempló también la concesión de facilidades para el pago de los impuestos atrasados por parte del Director Abogado, las que con sus prorrogas no podían exceder de un año; sin embargo, con informe favorable del Abogado Provincial podía conceder facilidades mayores de un año o prorrogar las que ya hubieren tenido un año de duración. Las facilidades concedidas por sus funcionarios dependientes no podían exceder de seis meses. Por último, en ningún caso las esperas podrían durar más de tres años en total.

Con la dictación del CT, contenido en el D.F.L. n.º 190/1960, de Hacienda, la concesión de facilidades se regula en el art. 193, norma que por primera vez habla de “convenios”. Se prohibía que estos tuvieran por objeto impuestos sujetos a retención o recargo, se aplicaban las reglas del derecho común para efectos de facilitar o garantizar el pago de las cuotas convenidas; y el tiempo máximo a conceder, era de un año. Y luego de las modificaciones introducidas por el D.F.L. n.º 2/1968, de Hacienda, la materia pasó a regularse en el art. 192 del CT, norma que, con algunas variaciones rige en la actualidad. La última modificación a esta norma fue introducida por el n.º 34 del art. 10, de la Ley n.º 20.780, de 29 de septiembre de 2014, que aumenta el plazo hasta en dos años para el otorgamiento de facilidades de pago, se eliminan las causales de exclusión para acceder al convenio, entre otros aspectos. La modificación comenzará a regir transcurrido un año desde la publicación de la ley (art. 15º.1 transitorio).

del convenio suscrito; antes bien, es la propia ley la que determina las consecuencias que se derivan del acto administrativo por el cual se conceden esperas.

Enseguida, cabe indicar que no existe ninguna norma que permita a la Administración tributaria introducir una cláusula como la que se analiza, ni menos atribuirle un carácter que claramente no posee. Los efectos jurídicos de un convenio de pago se encuentran establecidos, con claridad meridiana, en el art. 192.4 del CT, a cuyo tenor: "La celebración de un convenio para el pago de los impuestos atrasados, implicará la inmediata suspensión de los procedimientos de apremio respecto del contribuyente que lo haya suscrito. Esta suspensión operará mientras el deudor se encuentre cumpliendo y mantenga vigente su convenio de pago".

La utilización por el legislador de las expresiones *celebración de un convenio* o *del contribuyente que lo haya suscrito*, si bien parecen suponer la existencia de un acuerdo de voluntades entre el contribuyente y el Fisco, en realidad apuntan a un requisito básico del convenio de pago, a saber: que el contribuyente es quien solicita acogerse a facilidades de pago, petición que, al mismo tiempo, importa un acto de disposición, tanto cuanto que con ella estará reconociendo la existencia del crédito respectivo en favor del Fisco y, por ende, interrumpiendo o incluso renunciado a la prescripción, según corresponda (art. 201.2, numeral 2°, CT).

La jurisprudencia administrativa de la Contraloría General de la República, así lo ha entendido. En efecto, el Dictamen n.º 53.461/2007 expresa que: "... es menester considerar que, se ha visto que uno de los requisitos de la compensación, como modo de extinguir obligaciones, es que éstas sean actualmente exigibles, cuyo cumplimiento el acreedor pueda reclamar, esto es, que pueda ser inmediatamente requerida del deudor ..., calidad, por cierto, que no reúnen aquellas deudas respecto de las cuales el acreedor ha concedido una espera o plazo para su solución, como precisa el inciso final del citado artículo 1656 del Código Civil". Agrega el mismo pronunciamiento que: "... un convenio de pago suscrito entre la Tesorería General y un contribuyente, como el de la especie, implica el otorgamiento de una espera otorgada por dicho Servicio, en su calidad de acreedor, que le resta el carácter de exigible a la obligación considerada en tal convención, toda vez que, en virtud de tal pacto, se conviene un nuevo plazo para el pago de la deuda, eventualmente susceptible de ser solucionada mediante cuotas periódicas". Y concluye: "Por lo tanto, de acuerdo al razonamiento que precede, y a las disposiciones citadas, es dable concluir, contrariamente a lo sostenido por el Servicio de Tesorerías, que la obligación incluida en un convenio de pago no puede ser compensada por esa repartición, de acuerdo a sus facultades sobre la materia, mientras esté pendiente la nueva época fijada para su cumplimiento, salvo que tal término haya vencido, evento en el cual la deuda será nuevamente exigible, y podrá ser compensada por esa entidad estatal si se reúnen los demás requisitos legales al efecto"³⁴.

³⁴ Disponible para su búsqueda en www.contraloria.cl (29 de octubre de 2014).

Otro foco de conflicto se presenta en los casos en que existe reclamación tributaria pendiente.

Si se trata de un reclamo deducido en contra de una liquidación de impuestos, mientras penda el fallo de primer grado no habrá problema, pues los tributos solo podrán ser girados una vez que se notifique la sentencia definitiva de primera instancia pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo (art. 24. 2 CT). Empero, la situación no es tan nítida cuando se impugna la sentencia de primera instancia o la de segunda que rechazó el reclamo en contra de la liquidación, o cuando lo reclamado es directamente un giro de impuestos (pensamos en los casos de giros autónomos, o bien de aquellos precedidos de una liquidación, cuando se aduce que no se han ajustado a esta última); porque aquí todavía se discute en torno al accertamiento de la obligación tributaria.

La jurisprudencia ha resuelto el punto recurriendo al artículo 147 del CT, entendiendo que la interposición de un reclamo tributario no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que procedan, salvo que existiere una suspensión judicial del cobro, librada con anterioridad a la compensación; criterio que nos parece correcto.

Así, un fallo señala que: "... se ha establecido que el cobro de los impuestos de cargo de la recurrente no se encontraban suspendidos de exigibilidad a la fecha en que ... se hizo operar la compensación. En efecto, de los antecedentes aportados por ambas partes, consta que el 31 de enero de 2011 se decretó la suspensión del procedimiento de cobro de los impuestos de cargo de la recurrente por el plazo de tres meses, renovándose esta suspensión luego de haber operado la compensación y de recibido el Oficio ... remitido por la Tesorería Provincial de Ñuñoa, ... en el cual consta la decisión de no oponerse a la solicitud de suspensión" (Consid. 9º). Y agrega la misma sentencia: "Que de acuerdo a lo razonado precedentemente, fluye que la Tesorería General de la República, al ejercer su facultad de compensar devoluciones de impuestos pertenecientes a la recurrente con obligaciones tributarias existentes y líquidas de este contribuyente, no estando suspendido su cobro y, siendo a su vez actualmente exigibles, no ha incurrido en un acto arbitrario e ilegal que perturbe y vulnere las garantías que se aseguran en los numerales 3º y 24º del artículo 19 de la Constitución Política de la República. En efecto, la conducta de la recurrida se ajustó a la legalidad vigente y no se advierte una diferencia arbitraria entre la recurrente y el resto de los contribuyentes, a quienes se les devuelve oportunamente el excedente de pago de impuesto arrojado en el respectivo año tributario, como tampoco se le discrimina respecto de quienes no se persigue el cobro de impuestos si su exigibilidad está suspendida, pues en este caso ello no era así" (Consid. 10º)³⁵.

³⁵ C. Santiago (prot.), 25 de enero de 2012, Rol 7817-2011.

En el mismo sentido, otra sentencia consigna que: "... según lo dispone el inciso primero del artículo 147 del Código Tributario, la interposición de una reclamación no obsta al ejercicio por parte del Fisco de las acciones de cobro que procedan, con lo cual, el hecho que el Servicio de Impuestos Internos hubiere informado a Tesorería de la reclamación efectuada por el recurrente, no hubiese inhabilitado a esta última para seguir adelante las acciones de cobro que procedan, dentro de las cuales podría ser incluida la compensación que, en la especie, operó" (Consid. 5°)³⁶.

4.5. Se opera previa actuación del Tesorero General de la República, aun cuando sea el contribuyente quien la solicite.

Este es uno de los requisitos que genera más discusión, pues subyace aquí una interrogante fundamental: ¿la compensación en materia tributaria opera de pleno derecho?

Tradicionalmente la doctrina de los civilistas sostiene que la compensación puede ser de tres clases, a saber: legal, convencional y judicial.

Así, se afirma que la compensación que reglamenta el Cód. Civ., como modo de extinguir las obligaciones, es la legal; que, cumplidos ciertos requisitos, opera de pleno derecho o por el solo ministerio de la ley, incluso sin conocimiento de los deudores, atento lo prevenido en el art. 1656 del texto legal citado. En suma, cuando hablamos de compensación legal, nos estamos refiriendo a aquella que opera por el solo ministerio de la ley.

La compensación convencional, al decir de RODRÍGUEZ, es aquella "mediante la cual ambos deudores recíprocos, cualquiera que sea el estado de las obligaciones pendientes, acuerdan su extinción hasta la concurrencia de sus valores"³⁷. Otro autor denomina a esta figura como compensación *voluntaria*, la que "es perfectamente lícita en virtud de la autonomía de la voluntad: mediante ella las partes acuerdan poner fin a las obligaciones recíprocas existentes entre ellas que no han podido extinguirse por compensación legal por falta de alguno de los requisitos de ésta; no puede operar la compensación de pleno derecho, pero los interesados deciden que de todos modos tenga ella lugar"³⁸.

Por último, "respecto de la compensación judicial –explica Troncoso–, puede señalarse que tiene lugar cuando en un litigio en que ha habido reconvencción, el juez acoge la demanda y aquélla, compensándolas y dejando una sola cantidad debida"³⁹.

³⁶ C. Concepción (prot.), 14 de julio de 2010, Rol 228-2010.

³⁷ RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, ob. cit., p. 335.

³⁸ ABELIUK MANASEVICH, RENÉ, ob. cit., p. 852.

³⁹ TRONCOSO LARRONDE, HERNÁN, *De las obligaciones*, Edit. LegalPublishing, 7ª edic., Santiago, 2011, p. 297.

Ahora bien, como acertadamente apunta GARCÍA, “toda figura acuñada en la Teoría del Derecho, antes de ser trasladada automáticamente al Derecho tributario, debe ser contrastada con las peculiaridades de esta rama del Derecho”⁴⁰.

En el caso de la compensación, que es claramente un concepto acuñado en el estricto ámbito del derecho privado, al existir texto expreso que la hace aplicable a la extinción de la obligación tributaria –aunque no solo de esta, según vimos, sino que de cualquier otro crédito del Sector Público– la cuestión estriba ahora en determinar cuáles son los alcances de dicha aplicación en el derecho tributario patrio.

Puede advertirse, entonces, que la compensación en materia tributaria debe cumplir con los mismos requisitos que aquella regulada en el Cód. Civ., pero se le agrega otra exigencia, esto es, que el TGR ejerza la facultad que se le confiere en el art. 6° del Estatuto de Tesorerías, sea de oficio o a petición del contribuyente. Por lo anterior, la compensación en el ámbito tributario no puede asimilarse sin más a la denominada compensación *legal*, como tampoco a la compensación *convencional*: no puede operar por el solo ministerio de la ley, ya que el legislador exige el ejercicio de una potestad pública, como tampoco puede estimarse consumada sobre la base de un acuerdo de voluntades, porque el contribuyente solo se limita a solicitarla administrativamente, siendo resorte del TGR, nuevamente, resolver la petición y ejercer la potestad en cuestión. Descartamos, en consecuencia, la posibilidad de una compensación *judicial* en materia tributaria.

La razón de aquél imperativo radica, a nuestro juicio, en la indisponibilidad del tributo, la que se vería afectada si los particulares fundaren su negativa al pago en razón de ser acreedores del Fisco y en haber operado, por ende, la extinción de la obligación tributaria por el solo ministerio de la ley; esto justifica que sea la autoridad superior del Servicio encargado de la recaudación impositiva, así como del pago de las obligaciones fiscales (arts. 1 y 2.2° del Estatuto de Tesorerías y 168.1 del CT), quien deba decidir acerca de la aplicación de semejante modo de extinguir.

Y es que, como bien lo apunta DE BARROS CARVALHO, “... no podría ser diferente, pues el enunciado implícito de la indisponibilidad del interés público, que es un valor relevante ... estará siempre presente en la tutela de los derechos subjetivos del Estado. De ahí el porqué de que la actividad del agente en ese campo, ha de ser vinculada, no restándole margen alguno de discrecionalidad”⁴¹.

⁴⁰ GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 16.

⁴¹ DE BARROS CARVALHO, PAULO, *Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Edit. Ábaco, Buenos Aires, 2002, p. 219.

Frente a esta problemática, la doctrina se decanta por afirmar que la compensación es una institución excepcional en el ámbito del derecho tributario, teniendo presente que el modo normal de extinguir la obligación tributaria es a través del pago, conforme se desprende del art. 38 del CT.⁴² Se trata, por tanto, de un modo de extinguir de carácter *sui generis*, independiente de su homónimo regulado en el Código Civil; es una figura autónoma y propia del derecho tributario, que no opera por el solo ministerio de la ley.

En la misma línea argumental, RADOVIC entiende que "... en materia tributaria, este modo de extinguir obligaciones no opera por el solo ministerio de la ley como en materia civil, sino que debe cumplir con ciertas formalidades, debido a las disposiciones de derecho público que rigen el funcionamiento de las Tesorerías ..."⁴³.

EMILFORK, por su parte, señala: "Nos parece que el legislador chileno, influido probablemente por la circunstancia de ser el Derecho Tributario una rama del Derecho Público, partió del supuesto de la inaplicabilidad de la compensación civil como forma de extinción de la obligación tributaria. Sin embargo, la estableció expresamente a través de normas especiales que la hacen diferir de la del derecho común, fundamentalmente en cuanto a la necesidad de una manifestación expresa de voluntad de quien quiera hacerla valer. Así, si es el contribuyente quien, reuniendo las calidades de acreedor y deudor del Fisco, desea extinguir su deuda para con éste, debe, conforme al art. 177 del Código, exteriorizar su voluntad a través de una solicitud administrativa. Del tenor de la norma ... la solicitud no constituye la invocación de una compensación legal ya producida, sino de un requisito propio del Derecho Tributario, ajeno al derecho común y que excluye la posibilidad de que opere la compensación legal.- Si, por el contrario, es la Administración la interesada en hacerla valer, la ley autoriza al Tesorero General al efecto, le otorga una facultad que, en cuanto tal, puede o no ejercitar"⁴⁴.

Ahora bien, respecto a la forma en que la potestad pública que ostenta el TGR en este orden debe ser ejercida, cabe señalar que el CT, al igual que el Estatuto de Tesorerías, no contiene normas específicas que la regulen.

En este contexto, cabe recordar que el art. 1° de la Ley n.° 19.880, de 29 de mayo de 2003, ley de procedimiento administrativo, consagra el carácter supletorio de sus disposiciones, en caso de que la ley establezca procedimientos administrativos especiales. Sobre el particular, la Contraloría General de la República ha señalado que la supletoriedad aludida, "significa que su uso procede

⁴² Tales razones, han llevado a la Contraloría General de la República a afirmar que "dada la naturaleza excepcional del antedicho instituto compensatorio, su interpretación y consecuente aplicación, debe hacerse con carácter restrictivo". Así se indica en el ya citado Dictamen n.° 53.461/2007, disponible para su búsqueda en www.contraloria.cl (29 de octubre de 2014).

⁴³ RADOVIC SCHOEPEN, ÁNGELA, ob. cit., p. 284.

⁴⁴ EMILFORK SOTO, ELIZABETH, ob. cit., pp. 46-47.

en la medida en que la materia en la cual incide la norma de este cuerpo legal que pretende aplicarse, no haya sido prevista en el respectivo ordenamiento administrativo especial y, en tanto sea conciliable con la naturaleza del respectivo procedimiento específico, sin que pueda afectar o entorpecer el normal desarrollo de las etapas y mecanismos que dicho procedimiento contempla para el cumplimiento de la finalidad particular que la ley le asigna⁴⁵.

De esta manera, entonces, no cabe duda que frente al denunciado silencio normativo resultan plenamente aplicables las normas contenidas en la citada Ley n.º 19.880, razón por la cual, el TGR debe proceder a la dictación de un acto administrativo terminal cada vez que ejerza la potestad de compensar deudas de contribuyentes con créditos de éstos contra el Fisco. En nuestro parecer, no cabe otra interpretación.

En efecto, conforme al art. 3.1 de la ley de procedimiento administrativo, las decisiones escritas que adopte la Administración se expresarán por medio de actos administrativos. Precisa el inciso 2º de la misma disposición, que se entenderá por acto administrativo “las decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública”.

Por su parte, el artículo 5º del mismo cuerpo normativo previene que “el procedimiento administrativo y los actos administrativos a los cuales da origen, se expresarán por escrito o por medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija o permita otra forma más adecuada de expresión y constancia”.

Y, por último, el artículo 11.2 del texto legal en referencia, establece que “los hechos y fundamentos de derecho deberán siempre expresarse en aquellos actos que afectaren los derechos de los particulares, sea que los limiten, restrinjan, priven de ellos, perturben o amenacen su legítimo ejercicio, así como aquellos que resuelvan recursos administrativos”.

De las normas transcritas, se deduce con claridad meridiana que la expresión escrita de las decisiones que adopte la Administración tributaria constituye la regla general. En el otro extremo, se ha dicho, se encuentran las órdenes emitidas en supuestos de necesidad de actuación inmediata, por sucesos *in fieri* (que están por ocurrir) o que están ocurriendo, cuya inminencia impide la adopción de un acto administrativo formalizado, siendo solo posible su expresión verbal o gestual⁴⁶.

⁴⁵ Dictamen n.º 27.163 de 2009, citado por LARA, J. y HELFMANN, M., *Repertorio Ley de Procedimiento Administrativo. Jurisprudencia, Comentarios, Concordancias e Historia de la Ley*, Edit. AbeledoPerrot, Santiago, 2011, pp. 2-3.

⁴⁶ CAMACHO CÉPEDA, GLADYS, en Rolando Pantoja B. (coord.), *Tratado de Derecho Administrativo. La actividad sustancial de la Administración del Estado*, Edit. LegalPublishing, Santiago, 2010, t. IV, p. 129.

La jurisprudencia, sin embargo, se ha inclinado por sostener que la compensación en materia tributaria opera por el solo ministerio de la ley.

Así, una sentencia resolvió que: "...la compensación, en tanto modo de extinguir obligaciones, opera por el solo ministerio de la ley y aun sin el conocimiento de los deudores, siempre que se cumpla con los requisitos contemplados en el artículo 1656 del Código Civil, a saber: a) Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad; b) Que ambas deudas sean líquidas y c) Que ambas sean actualmente exigibles" (Consid. 6°). Y agrega el mismo fallo, más adelante: "Que, constatando la concurrencia de los requisitos legales para que opere, por el solo ministerio de la ley, la compensación, no cabe imputar al recurrido algún actuar ilegal o arbitrario pues, como se ha podido advertir, estando en presencia de los presupuestos previstos por el legislador, el modo de extinguir del que se trata opera de pleno derecho, aún sin el conocimiento de los deudores recíprocos. Más aún, es el propio ordenamiento jurídico, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6 del DFL N° 1 de 1994 del Ministerio de Hacienda, el que faculta al Tesorero para que proceda a la compensación de deudas ..." (Consid. 9°)⁴⁷.

Empero, otro fallo, sin desconocer expresamente que la compensación en materia tributaria opera por el solo ministerio de la ley, reprocha una que se operó según un sistema informático fijado administrativamente.

Expresa la sentencia: "Que el precepto mencionado reconoce a la recurrida la facultad de compensación, pero ello no significa que pueda aplicar tal institución vulnerando las reglas del Código Civil que fijan los presupuestos para que ella opere. En efecto, de los antecedentes aparece que la Tesorería recurrida, sin explicar el origen, naturaleza y monto de la obligación que compensa, aplicó un sistema denominado automático, actuación que resulta carente de fundamento legal, por cuanto es requisito de la esencia de este modo de extinguir que al tiempo de aplicarse, las partes, en este caso, el Fisco y el recurrente, sean recíprocamente deudores y acreedores, lo que importa determinar, en forma previa, las obligaciones líquidas y exigibles, que en los términos del artículo 1655 del Código Civil, se compensan" (Consid. 5°). Y agrega el mismo fallo: "Que la idea anterior se refuerza aun más si se tiene en consideración que la Ley n.º 19.880, sobre Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado, con el claro propósito, entre otros, de promover la transparencia de las actuaciones de la Administración Estatal, establece normas básicas a fin de que el procedimiento permita el conocimiento, contenidos y fundamentos de las decisiones que se adopten.

⁴⁷ C. Santiago (prot.), 10 de enero de 2014, Rol 30.850-2013. En igual sentido, *vid.* C. Santiago, 26 de octubre de 1993, Rol 2.550-1993; C. Concepción (prot.), 14 de julio de 2010; C. Santiago (prot.), 25 de enero de 2012, Rol 7.817-2011.

Entre estas reglas, aplicables en forma supletoria, se encuentra el inciso cuarto del artículo 41, que dispone que toda decisión, por cierto enmarcada en el ámbito de las atribuciones propias de la Administración, debe ser fundada. Esta omisión se advierte claramente del propio informe de la recurrida, en el cual expuso no estar en condiciones de determinar si la obligación tributaria que se compensa es aquella objeto de reclamación por el contribuyente y en actual tramitación ante este tribunal, pese a los antecedentes que sobre ese proceso se acompañaron a la causa. Por consiguiente, la falta de fundamento en la actuación de la recurrida queda de manifiesto, teniendo en cuenta que esa exigencia es igualmente valedera, sea que el acto administrativo se exprese por escrito o por medios electrónicos⁴⁸.

5. Efectos de la compensación.

Los efectos de la compensación tributaria son los siguientes:

- a) Se extinguen ambas obligaciones hasta concurrencia de la de menor valor (art. 6° Estatuto de Tesorerías). Así, por ejemplo, si el contribuyente debe \$1.000 y el Fisco le debe a éste \$600, la primera deuda subsiste por \$400 y la segunda se extingue totalmente.

En relación con este efecto, debe tenerse presente lo prevenido en el art. 50.1 del Código Tributario, cuando el impuesto de que se trate no alcance a ser compensado en su integridad con el crédito que ostenta el administrado en contra del Fisco. Dispone dicho artículo: "En todos los casos los pagos realizados por los contribuyentes por cantidades inferiores a lo efectivamente adeudado, por concepto de impuestos y recargos se considerarán como abonos a la deuda, fraccionándose el impuesto o gravamen y liquidándose los reajustes, intereses y multas sobre la parte cancelada, procediéndose a su ingreso definitivo en arcas fiscales".

- b) Cuando concurren las circunstancias indicadas en el art. 6° del Estatuto de Tesorerías, ya analizadas, la Tesorería no aplicará intereses sobre la parte o el total de los tributos insolutos que sean iguales al monto de lo adeudado por el Fisco (art. 7° del mismo texto legal).

Esto significa que una vez producido el calce de los créditos respectivos, e independientemente de la fecha en que el TGR materialice la compensación, aquella parte de los tributos que adeuda el contribuyente que

⁴⁸ C. Suprema (prot.), 28 de abril de 2005, Rol 1.461-2005.

sea igual al monto de lo que el Fisco le adeuda a su turno, no devengará intereses.

Surge, entonces, la duda: ¿los efectos extintivos de la obligación tributaria se producen al momento de aplicarse la facultad por el TGR? o ¿se retrotraen al momento en que se verificaron todos los demás requisitos?

EMILFORK, haciendo referencia al entonces art. 45 del antiguo Estatuto Orgánico de Tesorerías (D.S. n.º 5/1963, de Hacienda), idéntico al art. 7º del estatuto actual, dice estar consciente de que pudiere esgrimirse en apoyo de la tesis contraria, es decir, en apoyo de la postura que aboga por que la compensación opera por el solo ministerio de la ley⁴⁹. En efecto, una interpretación posible sería sostener que esta norma demuestra que en realidad la compensación se opera por el solo ministerio de la ley, pues por tal razón no se aplican intereses sobre la parte o total de los tributos insolutos que sean iguales al monto de lo adeudado por el Fisco, de manera que el aprovecharse de sus efectos dependería de la voluntad del Tesorero General, ya sea que lo decida *motu proprio*, o bien, a petición del contribuyente. Sin embargo, descartamos esta conclusión, teniendo presente que la ley es clara en cuanto faculta a este funcionario *para compensar*, para *hacer* la compensación, pero no para *invocarla*.

A partir de la norma citada, pensamos que, no obstante requerirse que el TGR ejerza la facultad concedida, los efectos de la compensación aplicada se retrotraen a la fecha en que se reunieron todos los demás requisitos exigidos por la ley para este modo de extinguir; motivo por el cual, resulta lógico y de toda justicia que no se apliquen intereses al crédito impositivo desde ese momento, lo que no excluye, ciertamente, la aplicación de los reajustes pertinentes, porque estos últimos no tienen el carácter de sanción por mora, sino que corrigen la pérdida de valor del dinero. Y esto corre para ambos créditos, según se desprende de lo prevenido en el art. 57 del CT.

De otro lado, no queda claro qué sucede con las multas por atraso en el pago de impuestos, *v. gr.* con la del art. 97.11º del CT, pero si nos atenemos al hecho generador de ambos recargos –la mora o el mero retardo–, tendremos que concluir que tampoco deben aplicarse, y deberán liquidarse a la fecha en que se reunieron todos los requisitos legales para la compensación, con excepción del ejercicio de la facultad por el TGR.

Por último, a pesar de que la compensación no esté establecida como una de las excepciones que el ejecutado puede oponer a la ejecución, porque al requerir del ejercicio de una potestad por parte de la Autoridad tributaria no es ante-

⁴⁹ EMILFORK SOTO, ELIZABETH, ob. cit., pp. 46-47.

rior al inicio de la ejecución, de ser acogida la solicitud del contribuyente, esta enervará la acción de cobro totalmente, o de modo parcial, según como haya operado, continuando el cobro ejecutivo de impuestos por el saldo insoluto.

6. Compensación e imputación.

Parte de la doctrina⁵⁰ sostiene que compensación e imputación refieren un mismo instituto. Dicho de otro modo, la imputación se asimilaría a la compensación en función de los efectos jurídicos que produce y que vendrían siendo los mismos que los generados por la compensación.

Otro sector, en cambio, postula que se trata de figuras jurídicas distintas, aun cuando posean importantes similitudes.

Aludiendo a la imputación, se ha dicho que: "En el fondo, se trata de un caso en que el contribuyente ha efectuado un pago indebido o en exceso de impuestos y, en vez de solicitar la devolución de ellos, como correspondería, imputa o aplica esa suma de dinero a impuestos que adeuda al Fisco"⁵¹.

Por nuestra parte, estimamos que se trata de figuras afines, pero distintas.

Según el Diccionario de la Lengua Española, *imputar*, en su segunda acepción, significa "Señalar la aplicación o inversión de una cantidad, sea al entregarla, sea al tomar razón de ella en cuenta".

La imputación, entonces, denota la idea de orden preestablecido conforme al cual debe procederse al pago o inversión de una cierta cantidad de dinero, y este parece ser el sentido en el cual nuestro CT lo entiende.

En efecto, la imputación aparece mencionada por primera vez en el art. 6°, letra B, n.° 8, del referido texto legal, como una facultad de los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, en términos tales que pueden: "Ordenar a petición de los contribuyentes que se imputen al pago de sus impuestos o contribuciones de cualquiera especie las cantidades que les deban ser devueltas por pagos en exceso de lo adeudado o no debido por ellos. La resolución que se dicte se remitirá a la Contraloría General de la República para su toma de razón".

⁵⁰ Vid. PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de código tributario*, Edit. LegalPublishing, 9ª edic., Santiago, 2013, p. 177.

⁵¹ ALTAMIRANO, C. y MUÑOZ, F., *Derecho tributario parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2006, pp. 257-258.

Como se comprende, nuestro legislador concibe la imputación como un mecanismo a través del cual, por orden de los Directores Regionales del SII y previa petición del contribuyente, ciertas sumas cuyo importe le deba ser devuelto a este último por pagos en exceso o indebidos, sean, en cambio, aplicadas o utilizadas para el pago de sus impuestos o contribuciones de cualquiera especie.

No se trata, en consecuencia, de un modo de extinguir distinto al pago; es, por el contrario, un mecanismo especial para que sea el Fisco quien pague por el contribuyente, pero con caudales puestos a su disposición con anterioridad por este último.

No es objeto de nuestro trabajo el análisis de los casos de imputación que contempla el CT, como también otros cuerpos normativos especiales. Por la misma razón, nos limitaremos a destacar solo algunas diferencias entre la compensación y la imputación. Estas son:

- a) La compensación es un modo de extinguir la obligación tributaria. La imputación no lo es, constituyendo únicamente un mecanismo especial para que sea el Fisco quien pague por el contribuyente, con caudales puestos a su disposición previamente por este último.
- b) Por regla general, la facultad de ordenar la imputación la ostentan los Directores Regionales del SII, y solo puede ejercerse previa petición del contribuyente (art. 6°, letra B, n.° 8, CT). Excepcionalmente podrá ordenarse de oficio, como ocurre en el art. 51.5 del CT, a cuyo tenor: "Las cantidades que correspondan a pagos indebidos o en exceso, a título de impuestos, podrán ser imputadas de oficio por el Servicio a la cancelación de cualquier impuesto del mismo período cuyo pago se encuentre pendiente, en los casos que se dicte una ley que modifique la base imponible o los elementos necesarios para determinar un tributo y ella dé lugar a la rectificación de las declaraciones ya presentadas por los contribuyentes".

La facultad de compensar, en cambio, compete exclusivamente al TGR (arts. 6° y 7° del Estatuto del Servicio de Tesorerías) y se ejerce, por regla general, de oficio. Sin embargo, también se permite al contribuyente solicitarla administrativamente, pero a condición de que se hubiere iniciado en su contra un juicio ejecutivo de cobro de impuestos morosos, pues esta facultad le asiste al *ejecutado* que fuere a su vez acreedor del Fisco (art. 177.4 CT); y

- c) Mientras la imputación no se materialice, la deuda impositiva continuará devengando intereses, sin perjuicio del reajuste que corresponda aplicar a la suma que será imputada (arts. 53 y 57 CT).

En cambio, tratándose de la compensación, una vez producido el calce de los créditos respectivos, e independientemente de la fecha en que el TGR ejerza su potestad, aquella parte de los tributos que adeuda el contribuyente que sea igual al monto de lo que el Fisco le adeuda a su turno, no devengará intereses (art. 7° del Estatuto de Tesorerías).

7. Relación entre la compensación y la prescripción de la acción de cobro ejecutivo de impuestos morosos.

En este acápite pretendemos revisar, brevemente, dos aspectos de suyo relevantes: a) qué efectos produce la compensación en relación con la interrupción de la prescripción, esto es, si interrumpe o no el término prescriptivo; y b) qué sucede en aquellos casos en que ha operado la compensación tratándose de impuestos cuyo plazo de prescripción ya se completó, pero sin que exista declaración judicial en tal sentido.

Nuestro análisis supone que los impuestos respectivos ya fueron girados y, por consiguiente, que el Servicio de Tesorerías está en condiciones de iniciar el cobro ejecutivo de los mismos.

7.1 Compensación e interrupción de la prescripción.

El art. 201.1 del CT establece tres causales de interrupción de la prescripción de la acción de cobro, a saber: 1) el reconocimiento u obligación escrita; 2) la notificación administrativa de un giro o liquidación, y 3) el requerimiento judicial.

De estas causales, a efectos de nuestro estudio, interesa la primera; que en realidad contempla dos circunstancias interruptivas, según veremos.

La primera causal está constituida por el reconocimiento de la obligación, el cual no necesariamente ha de constar por escrito.

En efecto, basta con que el deudor efectúe pagos parciales, porque "... dichos pagos implican un reconocimiento de deuda con Tesorería ..., el que, de acuerdo al tenor literal de la norma [art. 201.1.1° CT] no exige como presupuesto un acto de escrituración emanado del deudor, como sí lo hace cuando se refiere a obligación escrita al utilizar este último verbo en femenino y singular"⁵².

Pero también se ha precisado por la jurisprudencia que, "habiéndose cumplido el plazo de prescripción, el pago calificado como un reconocimiento de deuda

⁵² C. Punta Arenas (ap.), 22 de junio de 2007, Rol 95-2007.

carece de efectos interruptivos, pues los actos que los producen actúan sobre prescripciones en curso; en cambio, cuando el plazo se ha completado no hay nada que interrumpir⁵³.

La segunda causal es la obligación escrita. Aquí el deudor, de manera escrita, reconoce ante la Administración tributaria –SII o Tesorerías– la existencia del crédito impositivo. A guisa de ejemplo, si el deudor solicita al Director Regional del SII respectivo que le otorgue condonación de intereses y multas, o si suscribe un convenio para el pago de los impuestos morosos con el Servicio de Tesorerías, estaría reconociendo la existencia de los impuestos adeudados.

Ahora bien, como puede advertirse, las causales a que nos hemos referido suponen un acto deliberado o consciente del deudor, vale decir, es su voluntad la que lo mueve a efectuar semejante reconocimiento. Por lo tanto, no opera esta causal en aquellos casos en que el TGR, en uso de la facultad que le confiere el art. 6° del Estatuto del Servicio de Tesorerías, procede a compensar deudas de contribuyentes con créditos de éstos contra el Fisco; aquí derechamente actuará como el modo de extinguir la obligación tributaria que es, siempre en el entendido de que la acción de cobro no está prescrita.

Así, por ejemplo, si el contribuyente adeuda IVA del mes de marzo de 2011 (supuesto un término de prescripción de tres años), y se le compensa en parte con un crédito que este tiene en contra del Fisco, en el mes de mayo de 2011, cabe afirmar que la obligación tributaria se extinguió en parte, por el modo de extinguir compensación.

Ahora bien, continuando con nuestro ejemplo, nada impide que el contribuyente sea requerido de pago por el saldo, luego de transcurrido el lapso de tres años contados desde la expiración del plazo legal en que se debió efectuar el pago del impuesto. En tal evento podrá oponer la excepción de prescripción, y el Fisco no podrá alegar en su favor la interrupción de la prescripción por haber operado la compensación, porque en esta no intervino la voluntad del contribuyente, lo que no significa que tal compensación no sea válida; por el contrario, extinguió legítimamente la obligación tributaria, obrando la prescripción solo por el saldo.

Respecto a la compensación que opera a petición administrativa del contribuyente, conforme lo autoriza el art. 177.4 del CT, entendemos que aquí tampoco actúa como causal de interrupción de la prescripción. Lo que interrumpe la prescripción en este caso no es la compensación, sino que la petición del contribuyente, toda vez que importa reconocer por escrito la existencia de un crédito a favor del Fisco. Desde otro ángulo, ahora, si bien la compensación no interrumpe el plazo de

⁵³ C. Suprema (cas.), 20 de enero de 2010, Rol 2.025-2008. En igual sentido, C. Suprema (cas.), 23 de octubre de 2012, Rol 203-2010.

prescripción que corre en contra del Fisco, no puede afirmarse lo propio en relación con la que corre a su favor por los créditos que el contribuyente ostenta a su respecto.

En efecto, tal como lo punta ESPINOZA: "... si el Fisco hace uso de su facultad de compensar los saldos acreedores de un contribuyente con sus deudas tributarias, eso importa reconocer la existencia de esos saldos acreedores favorables al contribuyente ... y ... ese reconocimiento por el Fisco opera como interruptor de la prescripción que podría estar corriendo a su favor"⁵⁴.

7.2 Compensación de impuestos cuyo plazo de prescripción ya se completó, pero sin que exista declaración judicial en tal sentido.

Podemos distinguir aquí dos hipótesis.

La primera es aquella en que la compensación operó de modo parcial, una vez expirado el plazo de prescripción, siendo luego el contribuyente requerido de pago por el saldo, ocasión en la que opone la excepción respectiva y esta es acogida.

El problema concreto en este caso, consiste en determinar la suerte de la compensación efectuada antes de la declaración de prescripción, pero con posterioridad al transcurso íntegro del lapso prescriptivo.

Pensamos que el Fisco no podrá alegar en su favor la extinción de parte del crédito impositivo fundado en la compensación, porque la prescripción extingue la acción tan pronto se completa el plazo, supuesta la inactividad del acreedor y, en la hipótesis que analizamos, a la época en que operó la compensación, la prescripción se había verificado e integraba el patrimonio del contribuyente. En otros términos, solo puede extinguirse una obligación vigente, pero no una ya fenecida.

De otro lado, la cuestión se vincula con el rol que juega la alegación de la prescripción y la sentencia que al efecto habrá de dictarse (o la resolución fundada del Abogado del Servicio de Tesorerías, a quien toca pronunciarse sobre la excepción pertinente, conforme lo previenen los arts. 178.3 y 179.2 del CT), porque este modo de extinguir las acciones y derechos ajenos exige solamente cierto lapso de tiempo durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones (art.2514.1 Cód. Civ.).

⁵⁴ ESPINOSA, JOSÉ ALBERTO, ob. cit., p. 103.

Sobre este punto, DOMÍNGUEZ expresa: "... para conciliar el supuesto efecto extintivo por el solo transcurso del tiempo con la necesidad de la alegación y en definitiva de que ella sea acogida por la sentencia, se ha sostenido también, y a nuestro parecer más legítimamente, que no deben confundirse los efectos sustanciales de la prescripción que sí se producen por el solo transcurso del tiempo, es decir, *ipso jure*, con el medio necesario para hacer valer ese efecto en juicio por el deudor. El efecto extintivo que se produce en el ámbito sustancial está limitado al derecho del acreedor que quiere demandar; porque para el deudor éste debe hacer valer ese efecto extintivo mediante la alegación pertinente".⁵⁵ Agrega el mismo autor: "Y es precisamente el momento en que se produce la extinción de la obligación o el derecho lo que interesa precisar, al efecto de entender consolidada la situación en beneficio del deudor. Si éste queda liberado por el solo transcurso del tiempo, es allí que esa situación pasa a integrar su patrimonio, por más que, a efectos procesales, frente a demanda del acreedor o a desconocimiento de terceros, deba invocarla en juicio, y tal nos parece la solución pertinente en nuestro derecho"⁵⁶.

Por nuestra parte, estimamos que los efectos sustanciales de la prescripción de la acción de cobro ejecutivo de impuestos morosos que ostenta el Fisco se producen con el solo transcurso del tiempo, supuesta su inactividad, limitándose la autoridad llamada a resolverla –Abogado del Servicio de Tesorerías y/o juez civil– a constatar este hecho. En otros términos, y como ya lo afirmáramos en otro lugar, la alegación constituye la vía de expresión de la voluntad del deudor en orden a aprovecharse de la prescripción y, al mismo tiempo, su decisión de no renunciarla⁵⁷.

Consignemos, por último, en relación con esta primera hipótesis, que la jurisprudencia ha reconocido que los efectos sustanciales de la prescripción tributaria se producen con el solo transcurso del plazo. Así, para una sentencia, no es posible que pueda exigirse la fecha de giro como fórmula para iniciar el cómputo de la prescripción, "... ya que se así fuere, en el hecho sería impracticable esta institución porque dependería de la discrecionalidad del Servicio y no de su esencia, el transcurso del tiempo"⁵⁸.

Una segunda hipótesis es aquella en que la compensación operó de modo total, una vez expirado el plazo de prescripción, haciendo inviable el ejercicio posterior por parte del Fisco de acciones de cobro.

⁵⁵ DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *La prescripción extintiva. Doctrina y jurisprudencia*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2004, p. 68.

⁵⁶ *Ibídem*, p. 69.

⁵⁷ GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, *ob. cit.*, p. 185.

⁵⁸ C. Antofagasta (ap.), 29 de septiembre de 2014, Rol 16.845-2004. En igual sentido, C. Suprema, (cas.), 9 de abril de 2013, Rol 7.149-2012.

No obstante que los efectos sustanciales de este modo de extinguir se producen con el solo transcurso del tiempo, sabemos que una regla común a toda clase de prescripción es que deba ser alegada y, por ende, declarada judicialmente.

El problema no es menor, entonces, pues mientras no medie semejante declaración, el Fisco compensará los créditos respectivos sin considerar el tiempo transcurrido desde el vencimiento legal del plazo en que se debió efectuar el pago del impuesto de que se trate.

Esta tesis ha sido recogida por una sentencia, la cual estableció que: "... si bien el instituto de la prescripción liberatoria descansa en el presupuesto básico del transcurso de un determinado plazo, este único elemento no es suficiente por sí para extinguir una obligación; se requiere, además, que la prescripción sea formalmente alegada en sede jurisdiccional, por vía de acción o de excepción, quedándole incluso al juez vedado declararla de oficio (artículo 2493 del Código Civil), salvo en situaciones expresamente contempladas en la ley, como ocurre con el artículo 442 del Código de Procedimiento Civil; de lo que se sigue que la prescripción adquiere vigencia concreta solo una vez que ha sido declarada, dentro del procedimiento judicial idóneo, mediante resolución pasada en autoridad de cosa juzgada.- No siendo tal la situación de los créditos que el Fisco posee contra el recurrente, no puede sin riesgo de incurrirse en una aberración jurídica, sostenerse que el simple cumplimiento del plazo produjese, al margen del cauce jurisdiccional, la extinción de las obligaciones, por vía de la prescripción liberatoria" (Consid. 9°)⁵⁹. Y concluye el mismo fallo: "Las reflexiones precedentes permiten, entonces, desestimar los cargos de arbitrariedad que se achacan al funcionario recurrido, basados en haber compensado obligaciones no exigibles, por hallarse prescritas ...".

Pensamos, no obstante, que en estos casos el contribuyente deberá incoar un juicio de hacienda y solicitar del tribunal civil que declare que, antes de operar la compensación, la obligación tributaria se había extinguido por prescripción, debiendo, en consecuencia, procederse a la restitución de los dineros indebidamente compensados.

Cobra aquí especial relevancia lo dicho en relación con el rol que juega en esta materia la sentencia que declara la prescripción, que simplemente se limita a constatar el transcurso del tiempo sumado a la inactividad del acreedor.

En este contexto, resulta interesante traer a colación lo que consigna el voto de prevención de una sentencia de la I. Corte de Apelaciones de Santiago, recaída en el caso *Impresora y Editorial Ograma S.A. con Fisco de Chile*.

⁵⁹ C. Punta Arenas (prot.), 2 de febrero de 1990, Rol 3-90.

Allí, el Fisco fue demandado por un contribuyente, quien solicitó se declarase la prescripción de las acciones de cobro de ciertos derechos aduaneros. La defensa fiscal, entre otros argumentos, alegó en su favor la compensación, señalando que esta siempre es procedente mientras ninguna de las deudas haya sido declarada prescrita. El fallo, confirmando en esta parte lo resuelto por el juez a quo, acoge la demanda y desestima la compensación invocada por el demandado, esto último por no haberse acreditado la concurrencia de los requisitos establecidos en los arts. 1656 y 1664 del Cód. Civ.

Empero, el voto de prevención aludido se hace cargo del problema de fondo subyacente a la compensación que fuera invocada por el Fisco, señalando que: "...el asunto a dilucidar es si al efectuarse la compensación por el Servicio de Tesorerías, en aplicación de la norma contenida en el artículo 1656 del Código Civil, ha de entenderse que ambas obligaciones se encontraban vigentes y en consecuencia exigibles, pues, de ser así, habría procedido la compensación y en consecuencia, se habrían extinguido ambas hasta concurrencia de sus valores, pero, si no lo estaban, dicho modo de extinción de las obligaciones no habría podido operar y por ende, lo obrado por dicho servicio habría sido ineficaz. Y en este contexto, [se] entiende que la obligación del contribuyente y demandante de autos al momento de efectuarse la compensación ya no existía civilmente ni era exigible, desde que el artículo 2514 del Código Civil expresa que la prescripción que extingue las acciones y derechos ajenos exige solamente cierto lapso de tiempo durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones y eso es precisamente lo que sucedió en este caso, siendo un hecho que, en cuanto tal, no ha sido controvertido por las partes. De modo que la deuda aduanera ya estaba extinguida al momento en que la demandada pretendió efectuar la compensación, lo que no se altera por la circunstancia de que la prescripción no haya sido declarada antes –conforme lo establece el artículo 2493 del mismo código–, ya que eso no obsta a que opere, sino que, en tanto ello no ocurra, no puede aprovechar el prescribiente, quien podría incluso renunciarla, lo que no significa que la obligación haya pervivido. Es decir, esta declaración constata el fenecimiento de la obligación, pero no tiene un efecto constitutivo, pues la prescripción ya operó y lo hizo cuando se cumplieron los requisitos que la autorizan"⁶⁰.

Bibliografía.

ABELIUK MANASEVICH, RENÉ, *Las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, 6ª edic., Santiago, 2014, t. II.

ALTAMIRANO, ALEJANDRO, *Derecho tributario. Teoría general*, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012.

ALTAMIRANO, M. y MUÑOZ, F., *Derecho tributario parte general. Determinación de la obligación tributaria*, Edit. LexisNexis, Santiago, 2006.

⁶⁰ C. Santiago (ap.), 24 de agosto de 2006, Rol 1.309-2001.

ATALIBA, GERARDO, *Hipótesis de incidencia tributaria*, trad. Leandro Stok y Mario A. Salvo, Edit. Legis, 6ª edic., Buenos Aires, 2011.

ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, *Curso sobre derecho y código tributario*, Edit. LegalPublishing, 4ª edic., Santiago, 2009.

BARRA HURTADO, JENNY, "Instituciones procesales del juicio ejecutivo tributario indiano conservadas hasta hoy en el derecho patrio chileno", en *Revista Entheos*, Facultad de Humanidades, Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Las Américas, año 3, vol. único (2005), n.º 4, pp. 153-171.

CAMACHO CÉPEDA, GLADYS, en Rolando Pantoja B. (coord.), *Tratado de Derecho Administrativo. La actividad sustancial de la Administración del Estado*, Edit. LegalPublishing, Santiago, 2010, t. IV.

DE BARROS CARVALHO, PAULO, *Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Edit. Ábaco, Buenos Aires, 2002.

DOMÍNGUEZ ÁGUILA, RAMÓN, *La prescripción extintiva. Doctrina y jurisprudencia*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2004.

EMILFORK SOTO, ELIZABETH, "La compensación en materia tributaria", en *Revista de Derecho*, Universidad de Concepción, n.º 194 (1993), pp. 41-49.

ESPINOSA, JOSÉ ALBERTO, *Manual de derecho tributario. Primera parte*, Edit. Advocatus, Córdoba, Argentina, 2002.

FUEYO LANERI, FERNANDO, *Cumplimiento e incumplimiento de las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, 3ª edic., Santiago, 2004.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Edit. Marcial Pons, Madrid, 2011.

GONZÁLEZ ORRICO, JAIME, *Juicio ejecutivo tributario*, Edit. Librotecnia, 2ª edic., Santiago, 2013.

LARA, J. y HELFMANN, M., *Repertorio Ley de Procedimiento Administrativo. Jurisprudencia, Comentarios, Concordancias e Historia de la Ley*, Edit. AbeledoPerrot, Santiago, 2011.

MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de derecho tributario. Aspectos generales*, Edit. Thomson Reuters, 3ª edic., Santiago, 2013, t. I.

MASSONE PARODI, PEDRO, *Principios de derecho tributario. Aspectos generales*, Edit. Thomson Reuters, 3ª edic., Santiago, 2013, t. II.

PÉREZ RODRIGO, ABUNDIO, *Manual de código tributario*, Edit. LegalPublishing, 9ª edic., Santiago, 2013.

PUGA VIAL, JUAN, *Derecho concursal. Del procedimiento concursal de liquidación. Ley n.º 20.720*, Edit. Jurídica de Chile, 4ª edic., Santiago, 2014.

RADOVIC SCHOEPEN, ANGELA, *Obligación tributaria*, Edit. Conosur Ltda., Santiago, 1998.

RAMOS PAZOS, RENÉ, *De las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 1999.

RODRÍGUEZ GREZ, PABLO, *Extinción convencional de las obligaciones*, Edit. Jurídica de Chile, Santiago, 2010, vol. 1.

TRONCOSO LARRONDE, HERNÁN, *De las obligaciones*, Edit. LegalPublishing, 7ª edic., Santiago, 2011.

UGALDE PRIETO, RODRIGO, *Justificación de inversiones y secreto bancario*, Edit. Thomson Reuters Puntolex, Santiago, 2010.

VARGAS VARGAS, MANUEL, *Obligación civil y obligación tributaria*, Edit. Jurídica Conosur, 3ª edic., Santiago, 1995.

ZURITA ROJAS, MILENKO, *El acto administrativo tributario*, Edit. Libromar, Santiago, s. d.