

**UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
ESCUELA DE DERECHO
CHILE**

**R E V I S T A
D E
D E R E C H O**



**AÑO XXXIX - Nº 157
SEPTIEMBRE - DICIEMBRE DE 1971**

Director:

JUAN ARELLANO ALARCON

Subdirector:

RENATO GUZMAN SERANI



EDITORIAL ANDRES BELLO

OPORTUNIDAD Y FORMA DE HACER VALER EL PAGO EN LA EJECUCION FORZADA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

p o r

AUGUSTO PARRA MUÑOZ

Departamento de Derecho Económico

I

El pago constituye la forma natural y normal de extinguir la obligación tributaria. Sólo a través de él se obtiene el objetivo perseguido por el legislador, generalmente de orden fiscal, al instituir un determinado tributo.

De ahí que haya sido objeto de una cuidadosa reglamentación en todo cuanto se refiere a su oportunidad, lugar, forma, etc... y que se vinculen a la mora en el pago de la obligación tributaria una serie de derechos para el fisco acreedor y de sanciones para el deudor (intereses penales, recargos, multas).

No siendo, sin embargo, el pago el objeto inmediato del presente estudio nos limitaremos a señalar algunas reglas que deben ser consideradas para analizar su contenido.

A) La ley señala como lugar del pago la Tesorería Comunal respectiva, que unas veces es la del lugar de ocurrencia del hecho gravado y otras la del domicilio del sujeto pasivo de la obligación. Sólo por decreto del Ministerio de Hacienda podría autorizarse a los contribuyentes de un determinado tributo (en general y no a uno o más de ellos en particular) a pagar en Tesorería distinta. También le es dado a dicho Ministerio disponer la recepción del pago de un período y un tributo determinados por los Bancos (Arts. 38, 42 y 47 del Código Tributario).

B) Tesorería debe rechazar el pago de un tributo cuando existen períodos anteriores pendientes del mismo tributo, salvo que estos últimos se encuentren formalmente reclamados. Esta norma, que se

contiene en el Art. 49 del Código reformado por la Ley 17.073 de diciembre de 1968, ha suscitado en la práctica graves dificultades para algunos contribuyentes, especialmente de impuesto territorial, que han debido soportar la ejecución por imposibilidad de pagar.

C) Lo anterior no obsta a la posibilidad de hacer pagos parciales (Art. 50), a condición de que el tributo se encuentre girado y que la parte que se cancela no sea inferior a un 5% de un sueldo vital anual. Tales pagos parciales no suspenden los apremios ni la ejecución sobre el saldo insoluto. Su ventaja, nada despreciable, por lo demás, es disminuir el monto de los intereses penales a que haya lugar por la mora y que en nuestro medio son de un 3,6% por cada mes o fracción de mes de retardo en el pago.

D) El pago se prueba mediante la exhibición del respectivo recibo, timbrado por Tesorería y firmado por el funcionario de caja correspondiente, o con el certificado de exención en su caso (Art. 92).

E) No debe pensarse, por último, que el Fisco sea un acreedor despiadado; que los servicios públicos encargados del cumplimiento de la ley tributaria la impongan a costa de cualquier injusticia. El tributo persigue, además de procurar financiamiento al Estado, por regla general, fines económicos y sociales que se frustrarían con una conducta de esa naturaleza. De ahí, pues, que el deudor enfrentado a la imposibilidad, temporal o aparentemente definitiva, de dar cumplimiento a su obligación tributaria puede arbitrar dos posibilidades:

1º) Solicitar la declaración de incobrabilidad del tributo, en los casos especiales y en las condiciones que se previenen en los Arts. 197 y 198 del C. T.

2º) Obtener la celebración de convenios de pago con Tesorería, mediante los cuales pueden otorgarse facilidades hasta de un año para el pago del tributo respectivo; beneficio destinado justamente a "aquellos contribuyentes que acrediten su imposibilidad de cancelarlos al contado" (Art. 192 del C. T.).

No es aventurado sostener, entonces, que la ejecución será completa, alcanzará al remate de los bienes embargados y el pago con el producido de éste o a la adjudicación en pago de bienes del deudor, sólo en casos de irresponsabilidad y falta de conciencia tributaria manifiestas... o de ignorancia de la ley.

II

Parece necesario, por otra parte, antes de entrar al tema mismo de este trabajo, señalar que la ejecución forzada de la obligación tributaria se rige por el procedimiento que señala el Título V del Libro III del Código Tributario, Arts. 168 a 200.

El procedimiento referido presenta, entre otras características, la de ser completo, de suerte que la solución a los problemas que en él se planteen debe buscarse en sus propias normas o en aquellas a las que expresamente se remite.

En efecto, no existe aquí disposición alguna que llame a otro procedimiento a ser supletorio del que se comenta, en todas aquellas partes en que existan vacíos o deficiencias en él.

No obstan a esta conclusión los Arts. 148 y 190 inc. 2º del Código. El primero porque se limita a dar el carácter de supletorio al libro primero del Código de Proc. Civil para todos los procedimientos que contempla el Libro III del Código Tributario, entre los cuales se encuentra el procedimiento ejecutivo.

El segundo, que a la letra dice: "En lo que fuere compatible con el carácter administrativo de este procedimiento se aplicarán las normas contempladas en el Título I del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil", esto es las normas que regulan el juicio ejecutivo en las obligaciones de dar, porque no tiene un carácter general, sino que está limitado a las "cuestiones que se susciten entre los deudores morosos de impuestos y el Fisco, que no tengan señalado un procedimiento especial" y que se planteen ante el Tesorero Comunal, quien debe fallarlas en un procedimiento incidental previo informe del Abogado Provincial del Departamento de Cobranza Judicial.

En otras palabras, la supletoriedad que consagra el Art. 190 está referida a los problemas entre deudor y acreedor, planteados en la etapa administrativa del procedimiento y que carezcan de procedimiento especialmente señalado en la ley.

Por lo demás, ese precepto, en su redacción actual, reemplazó a los Arts. 190 y 192 antiguos. El último de los mencionados, ya definitivamente derogado, disponía: "En lo que no fuere contrario a las disposiciones del presente Título, se aplicará en estos juicios el procedimiento establecido en el Título I del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil". Resulta de toda evidencia el propósito legislativo de eliminar una supletoriedad general.

Podría sostenerse, sin embargo, que las disposiciones del Código de Procedimiento Civil son de derecho común y que, consecuentemente, podrían llenar cualquier vacío que deje el Código Tributario en atención a lo que dispone su Art. 2º. Creemos que esa disposición no alcanza a materias de procedimiento tributario en razón de las normas especiales ya comentadas que, por su propia naturaleza, han de primar sobre ella.

Por último, de no ser completo el procedimiento para el cobro ejecutivo de una obligación tributaria, carecerían de sentido los frecuentes llamados que en sus disposiciones encontramos a artículos determinados del Código de Procedimiento Civil.

III

En el procedimiento referido el pago debe hacerse valer mediante excepción que se oponga a la demanda ejecutiva. En la práctica y merced a una jurisprudencia que, movida por aparentes razones de equi-

dad, tiende a proteger al ejecutado, se acepta alegar el pago hasta antes de que se perfeccione el remate de los bienes embargados al deudor.

Cabe preguntarse si tales prácticas se ajustan a la ley, si son convenientes y si debieran sancionarse por una reforma del Código.

IV

Es posible que en el tiempo que media entre la confección de las nóminas de deudores morosos y su remisión al Departamento de Cobranza Judicial de Tesorería, por una parte, y el requerimiento de pago, por la otra, el contribuyente hubiere hecho pago de su obligación en Tesorería.

En tal caso, frente a la demanda ejecutiva y en el plazo de diez días contados desde su notificación, debe excepcionarse alegando el pago (Arts. 176 y 177 N° 1 del C. T.).

En el hecho los funcionarios encargados de la ejecución "borran" de la lista de deudores morosos al contribuyente que exhibe el recibo o comprobante de pago, sin exigir la oposición ni esperar resolución del Tesorero Comunal que aparece encargado por la ley de fallar la excepción (Art. 178). Procedimiento, como se comprenderá, absolutamente extrajurídico, no exento de riesgos aunque también muy operante.

V

Si el deudor paga con posterioridad al plazo para deducir excepciones, pero pendiente la ejecución, ¿podrá hacer valer el pago en alguna forma, obtener que se alce el embargo y se finiquite la ejecución en su contra? En caso afirmativo: ¿Hasta qué momento?

En la práctica el Departamento de Cobranza Judicial conserva el expediente en su poder hasta la fecha misma de realización del remate y, como se anticipó, elimina de las nóminas de deudores morosos a aquellos que exhiben el respectivo comprobante de pago. El título ejecutivo es, en la especie, justamente la lista de deudores morosos. La exclusión de esa lista hace desaparecer el título y deja sin fundamento la ejecución. Para tal efecto no se dicta resolución alguna sino que, de hecho, se limita la ejecución a quienes conservan la calidad de morosos.

Si se siguieran estrictamente las normas procesales del Título V del Libro III y la etapa judicial adquiriera en la práctica la singularidad que le otorga la ley, pensamos que el Abogado Provincial, representante en esa etapa del Fisco ejecutante, debería hacer presente el pago y desistirse de la ejecución respecto de quienes han pagado ya su obligación.

El problema, naturalmente, se complica cuando el deudor moroso se limita a pagar y no hace presente el pago en forma alguna,

permitiendo así la prosecución de la ejecución y el remate de los bienes que se le hubieren embargado. La jurisprudencia ha aceptado, en tales casos, los incidentes de nulidad del remate en razón de carecer éste de causa al estar ya extinguida la obligación que lo origina. (En tal sentido, por ejemplo, sentencias del Segundo Juzgado de Letras de Concepción de 3 de diciembre de 1970 y 26 de octubre de 1971, en expedientes "Fisco con Deudores Morosos").

VI

Es también un expediente utilizado y aceptado en la práctica judicial consignar a la orden del tribunal, antes y más frecuentemente después del remate, en la cuenta corriente bancaria de éste, las sumas adeudadas (1).

En nuestra opinión no debería aceptarse como pago de la obligación tributaria esta consignación, primero porque no corresponde a las formas de pago de la obligación tributaria que previene la ley y, luego, porque, como se ha advertido, la mora lleva aparejada una serie de sanciones de orden pecuniario que corresponde a Tesorería y no al contribuyente calcular, resultando en la práctica un pago que sólo cubre el capital y una suma adicional arbitrariamente calculada, pago insuficiente que pondría al Fisco en la necesidad de proseguir la ejecución con las consiguientes perturbaciones para la administración.

Sería aconsejable, por lo mismo, que los Tribunales observaran las normas sobre el pago de la obligación tributaria y desestimaran estas consignaciones.

VII

En ocasiones las consignaciones se hacen con posterioridad al remate, pero antes de que se extienda la escritura pública, y basándose en jurisprudencia que interpreta el Art. 490 del Código de Procedimiento Civil en el sentido de que el remate no está completo hasta tanto no se extienda la referida escritura, piden los ejecutados el alzamiento del embargo en razón del pago. Posibilidad que ha sido aceptada por los Tribunales (sentencia de la Corte de Apelaciones de Concepción, confirmatoria de la del Juzgado de Coelemu que falla incidente de este tipo en autos rol 689; octubre de 1971).

La tendencia protectora del ejecutado que, en estos casos, han desarrollado con generosidad los Tribunales, los han llevado a acoger tales presentaciones contraviniendo la ley.

(1) En tales casos suele discutirse entre subastador y ejecutado la suficiencia del pago de este último. Acertadamente los Tribunales han señalado que la calificación de la suficiencia del pago corresponde al Fisco en su calidad de acreedor (Sentencia 2º Juzgado, 26 de octubre de 1971: "Fisco - Deudores Morosos").

No nos corresponde, desde luego, discutir los fundamentos de la interpretación de esa norma del Código de Procedimiento Civil. Sostene-mos que ella no es en absoluto aplicable en los juicios ejecutivos de que tratamos y que, por lo mismo, no cabe aceptar el "alzamiento del embargo" que solicita el deudor ejecutado.

En efecto, el Art. 490 del Código de Procedimiento Civil no es aplicable: a) porque el procedimiento para el cobro ejecutivo de la obligación tributaria es un procedimiento completo, como quedó demostrado, y sólo pueden aplicarse en él sus propias disposiciones y las de otros cuerpos legales a que expresamente se remita. No es éste el caso del Art. 490.

b) Por otra parte, hasta el 1º de agosto de 1968, fecha de publicación del D.F.L. 2 del Ministerio de Hacienda que fijó el nuevo texto del Título V del Libro III del Código Tributario, se preveía esta situación y reconocía al ejecutado el derecho a obtener que se dejara sin efecto el remate merced al pago de la obligación.

Así lo demuestra el Art. 189 del texto anterior. Dicha disposición, referida exclusivamente al remate de bienes raíces, estatúa:

I) Que inmediatamente después de la subasta debían publicarse, por cuenta del adjudicatario, un cierto número de avisos en diarios locales (3) y de Santiago (1).

II) Entre otras cosas tales avisos debían contener el apercibi-miento "de que transcurrido el plazo de dos meses desde la publicación del último aviso se extenderá escritura de venta".

III) En el plazo de dos meses ya mencionado, el ejecutado podía alegar las nulidades procesales correspondientes y, cuando el funda-mento de éstas fuere la falta de emplazamiento, liberar el bien del embargo mediante el pago.

IV) En este último caso el pago debía comprender "el total de los impuestos cobrados, intereses, sanciones y multas, así como las costas causadas en la ejecución o aquellas en que hubiere incurrido el subastador y los intereses corrientes por las sumas consignadas por éste con ocasión de la subasta".

Fácil es advertir que dicho precepto tampoco abría paso a la aplicación del Art. 490 del Código de Procedimiento Civil y que su eliminación obedeció al propósito de eliminar la incertidumbre en que quedaba el subastador.

La jurisprudencia, al acoger estas incidencias del ejecutado, ha mantenido en el hecho la situación anterior a la reforma de 1968, sin las garantías que antes la ley otorgaba al subastador, lo que ha deter-minado que un número cada vez menor de personas se interese en los remates originados en la ejecución de deudores morosos de im-puesto.

Creemos que, en estricto derecho, sólo podría darse cabida al incidente de nulidad de todo lo obrado por falta de emplazamiento, pues éste se contiene en el Título Primero del Código de Procedimiento Civil, que sí tiene aplicación supletoria en la materia que nos ocupa.

Nos hemos preguntado, sin embargo, si esa solución tan apegada a la ley es justa. Pues ella convierte la ejecución no sólo en un medio para obtener el pago del crédito que la origina, sino que también en una sanción más para el deudor ejecutado: la pérdida de un bien de su dominio.

El remate se produce, en el hecho, después de quince o más meses de mora, requerimientos de por medio, con una ley que le permite ponerse a cubierto de la ejecución en casos de imposibilidad de pagar. Pero no siempre ello es producto de la desidia o la irresponsabilidad; en ocasiones lo es también del desconocimiento de la ley.

En todo caso, de imponerse definitivamente el criterio jurisprudencial, bien valdría reponer, con las debidas adecuaciones, el Art. 189 derogado y lograr así una más justa composición entre el interés fiscal, el del ejecutado y el del subastador.