

Nº 211
Año LXX
Enero-Junio 2002
Fundada en 1933
ISSN 0303-9986



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE
CONCEPCION^{MR}

Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales

NOTAS SOBRE LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCION EN MATERIA DE TRIBUTACION FISCAL INTERNA (PRIMERA PARTE)

JORGE MONTECINOS ARAYA
Profesor de Derecho Económico
Universidad de Concepción

1. DELIMITACION DE LA MATERIA EN ESTUDIO

Se pretende analizar el estado de la cuestión respecto de la tributación fiscal interna o, lo que es lo mismo, dentro del ámbito de aplicación del Código Tributario, fijado por su artículo 1: "Las disposiciones de este Código se aplicarán a las materias de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos"¹. Lo dicho, por lo demás, resulta obvio si se considera que el estudio se circunscribe, de modo principal, al análisis de los artículos 200 y 201 de ese cuerpo de leyes. De modo, pues, que lo expuesto no se refiere necesariamente a los tributos municipales ni aduaneros, salvo que exista una referencia expresa en tal sentido.

Estas notas, yendo al fondo, pretenden demostrar que el artículo 200 se aviene mejor a un plazo de caducidad de la potestad de un órgano público; y el artículo 201, en cambio, con un plazo de prescripción de la acción de cobro de los impuestos, recargos y sanciones pecuniarias. La prescripción, como modo de extinguir las obligaciones, opera de manera clara respecto del plazo establecido en el artículo 201, siendo discutible, desde un punto de vista conceptual, que

¹ En el seno de la Comisión Revisora del Código Tributario de 1960, que introdujo el precepto, se dejó expresa constancia que: "...el art. 1º, al utilizar el término fiscal, excluía automáticamente a lo municipal y, al decir interna, implícitamente dejaba fuera del ámbito de aplicación del Código a los derechos e impuestos aduaneros, con lo que quedaban excluidas las materias que, según acuerdos previos de la comisión, no se deseaba que entraran en el ámbito de aplicación del Código", Vid. Luis Ugas Canelo, *El Código Tributario. Sus normas complementarias y jurisprudencia*, Editorial Jurídica de Chile, 1965, p. 11.

tenga cabida tratándose de una potestad de que es titular un órgano público. Con mayor rigor, la cuestión llama la atención acerca de la naturaleza de Derecho Público de la obligación tributaria y, en su anverso, del carácter bicéfalo que reviste el sujeto activo del crédito tributario. El Fisco no es un acreedor cualquiera, sino uno que reviste además la calidad de autoridad administrativa, dotado de potestades desconocidas y exorbitantes para el acreedor de una obligación civil e incluso del mismo contribuyente las pocas veces en que actúa, por la inversa, como sujeto activo². Corresponde, pues, distinguir las veces en que el Fisco actúa como autoridad y como acreedor; distinción que, en la materia que nos ocupa, efectúa el legislador en los artículos 200 y 201. Dualidad de tratamiento, por lo demás, como se verá, que no es original en el Derecho Comparado, ni en la doctrina tributaria.

Tal enfoque descansa en aspectos sustantivos y no depende de la terminología y de la defectuosa técnica jurídica, adoptada en general por el legislador tributario.

2. LA POTESTAD DE FISCALIZACION

La doctrina tributaria moderna ha tratado de explicar, sin ponerse de acuerdo, el mecanismo jurídico que justifique la exacción pecuniaria que representa el tributo³. Desde este punto de vista, abandonada la idea de la relación de poder absoluto, los autores han puesto el acento en la existencia de una relación jurídica de obligación, en un vínculo jurídico que une al acreedor y al deudor, por mandato directo de la ley. Dicha obligación *ex lege*, similar en su naturaleza y estructura a las del Derecho Privado, constituye el núcleo de la configuración jurídica del tributo⁴.

² El maestro uruguayo Ramón Valdés Costa apuntó que el Fisco reviste, en esta materia, una "triple condición", pues, es el Estado quien crea mediante una ley la obligación a su favor; la hace efectiva mediante la actividad administrativa y todavía resuelve las controversias que se plantean, mediante sus órganos jurisdiccionales. Llamó, por lo mismo, a distinguir las actuaciones que efectúa la administración tributaria, como autoridad y como acreedor, las que se desarrollan en planos distintos. Vid. *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, 1992, p. 277.

³ El estado de la cuestión puede consultarse, por todos, en Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2000, pp. 251 y sgtes.; y en Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Astrea, 2002, pp. 209 y sgtes.

⁴ La exacción tributaria aparece justificada, en un estado de derecho, afincándola en la teoría de las obligaciones, milenaria creación del Derecho Civil. Con razón ha escrito Héctor Belisario Villegas: "Ello sucede porque las figuras e instituciones contenidas en el Código Civil no sólo tienen prelación en el tiempo, sino que además reflejan criterios de validez universal referidos al derecho indistinto o a sus ramas, que expresan reglas de justicia, de lógica y de equidad como base permanente de todo orden jurídico". Ob. cit., p. 223.

Se ha dicho que tal solución tiene el mérito de situar al tributo sobre una sólida base, cual es la teoría general de las obligaciones, y por esa vía conectarlo al resto del ordenamiento jurídico; asimismo, en un plano concreto, hacer posible una relación de igual sometimiento a la ley y al derecho, tanto del contribuyente, como del Fisco⁵.

Tal concepción, empero, no logra explicar a cabalidad los poderes exorbitantes que ostenta el sujeto activo de la relación de obligación⁶. Los autores, a renglón seguido, agregan, por lo mismo, que se trata de una obligación de Derecho Público. Al efecto se ha escrito: "En cuanto a obligación de Derecho Público, tanto su contenido como su régimen jurídico quedan al margen de la voluntad de las partes, radicando en ello su mayor diferencia con las obligaciones de Derecho Privado..."⁷. Lo que significa que el régimen jurídico, fijado por la ley, es indisponible⁸. La adscripción al Derecho Público, sin embargo, revela un problema mayor, pues cuestiona las ventajas mismas de la concepción del tributo como *vinculum iuris*, señaladas en el párrafo precedente. La solidez conceptual que representa la reconducción del tributo a la teoría de las obligaciones, en primer lugar, choca con la constatación de que "nunca se ha elaborado una teoría

⁵ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero español*, volumen II, *Derecho Tributario*, 22ª edición, Marcial Pons, 2000, p. 13. Continúa, destacando el último aspecto señalado: "En este segundo plano, el tributo, como obligación, como relación que une al acreedor-administración con el deudor-contribuyente, rompe su ligazón con el poder, legislativo, que lo establece. Estado y contribuyente no están aquí, en la relación tributaria obligacional, unidos por una línea vertical que sitúa en un extremo superior al Poder Legislativo, a la ley, que el ciudadano, colocado en el extremo inferior, ha de obedecer. En la obligación tributaria Estado y ciudadano están en los extremos de una línea horizontal; de un plano horizontal e inferior al plano o techo en el que se sitúan las normas jurídicas que atribuyen derechos y obligaciones a todos –también al Estado-administración– los que a ellas están sometidas". Ob. cit., p. 13.

⁶ No queremos omitir que a partir de esta constatación, ciertos autores han puesto el acento, en vez de la relación de obligación, en el llamado procedimiento de imposición, esto es, en un conjunto de actos ejecutados por la administración tributaria, cuyo fundamento se encuentra en el poder de imperio y que, correlativamente, implica la existencia de deberes del contribuyente. Tal concepción, que no compartimos exactamente, ha sido objeto de fuertes críticas, por todos, Ferreiro Lapatza: "El peor defecto de estas teorías es su desconocimiento de las exigencias de un ordenamiento democrático que rechaza la unión en línea recta, vertical e ininterrumpida del poder con sus súbditos". Ob. cit., p. 17.

⁷ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Tejerizo López, ob. cit., p. 254.

⁸ Esta adscripción, con todo, ha sido rebatida por Antonio Berliri, como irrelevante, por lo que respecta a la aplicación supletoria de las normas del Código Civil: "...las disposiciones del Código Civil son también aplicables a las obligaciones de Derecho Público, siempre que no haya normas o principios relativos a esta o aquella obligación que sean incompatibles con las disposiciones del Código". *Principios de Derecho Tributario*, volumen II, Editorial de Derecho Financiero, 1971, p. 150. En nuestro país, tales disposiciones son aplicables, en lo no previsto por la ley tributaria, como normas de derecho común, de conformidad al art. 2 del Código Tributario.

de las obligaciones en Derecho Público”⁹. Esta rama del derecho, en segundo lugar, al decir de Jacques Chevallier, fue construida a partir de un principio fundamental de unilateralidad y de no reciprocidad de la relación de obligación, en condiciones tales que el concepto mismo parece estar en oposición con esta asimetría, con el “desequilibrio fundamental de la relación jurídica” entre el Estado y los administrados¹⁰.

De esta forma, en palabras de José María Lago Montero, “se sigue reconociendo, no obstante, aun dentro de la doctrina de la relación jurídica obligacional, por los detractores de la relación de poder, la existencia de cierta supremacía de la administración frente al ciudadano en el ámbito de los deberes formales, pues la administración aparece dotada de prerrogativas que no son propias de una relación obligacional de Derecho Privado”¹¹. En la fase de fiscalización, entre nosotros, por vía de ejemplo, el Servicio de Impuestos Internos podrá pedir y obtener se decreta, por la justicia ordinaria, el apremio del contribuyente que “no exhiba sus libros o documentos de contabilidad o entrase el examen de los mismos” (art. 93 inc. 3° del Código Tributario), o podrá proceder a la confección o confrontación de inventarios, en cualquier momento, pudiendo recurrir al auxilio de la fuerza pública y proceder con allanamiento y descerrajamiento con el solo mérito de una resolución administrativa (art. 60 incs. 4 a 7)¹².

Esta constatación, con todo, ha sido enfrentada por la doctrina reforzando la tesis de que el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica,

⁹ Roland Drago, “La notion d’obligation: droit public et droit privé”, en *Archives de Philosophie du Droit, L’Obligation*, t. 44, Dalloz, 2000, pp. 43 a 49. Lo que puede constatar, por lo demás, de la revisión de cualquier obra de Derecho Administrativo: conceptos tales como legalidad, potestad, acto administrativo, competencia resultan tan abundantes, como escaso el empleo de la voz obligación, salvo quizás en materia de responsabilidad del Estado y de los llamados contratos administrativos.

¹⁰ Jacques Chevallier, “L’obligation en droit public”, en *Archives de Philosophie du Droit, L’Obligation*, t. 44, Dalloz, 2000, pp. 179 a 194.

¹¹ José María Lago Montero, “El control judicial de la actividad administrativa financiera y tributaria. Una nota codificadora”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, año XXXV, N° 103, enero-abril 2002, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, p. 127.

¹² Manifestación de estos poderes exorbitantes, en nuestro concepto, es la obligación impuesta a los contribuyentes y aun a terceros de informar y declarar un sinnúmero de datos de significación tributaria, que alimentan las bases de datos del órgano fiscalizador, con grave amenaza del derecho a la privacidad e intimidad de los contribuyentes. El legislador chileno, por lo mismo, con ocasión de la modificación del art. 85 del Código Tributario, por la Ley 19.738, exceptuó de los datos que deben suministrar los bancos e instituciones financieras aquéllos referidos a “las operaciones de crédito de dinero otorgadas para el uso de tarjetas de crédito que se produce entre el usuario de la tarjeta y el banco emisor, cuyos titulares no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta y se trate de tarjetas de crédito destinadas exclusivamente al uso particular de una persona natural...”. En España, vid. Manuel Lucas Durán, *El acceso a los datos en poder de la administración tributaria*, Aranzadi Editorial, 1997.

un conflicto de intereses regulado por el derecho, conforme a la definición de Carnelutti, y no una relación de poder¹³. La naturaleza especial del sujeto activo de la obligación tributaria, en esta línea, explica por sí sola sus poderes exorbitantes, desconocidos por el acreedor de una obligación civil; pero en vez de atenuar su dependencia y subordinación estrictas al ordenamiento jurídico, tal fenómeno la refuerza, en verdad, la torna imprescindible. Los autores, como decíamos anteriormente, distinguen la actuación del Fisco en dos planos, como acreedor y como autoridad. Mucho se ha escrito de la existencia de un Derecho Tributario material y de un Derecho Tributario formal o administrativo, distinción que quiere hacerse cargo de esta dicotomía, apuntando el primero a la relación jurídica de obligación *strictu sensu*, y el segundo a la aplicación de la norma tributaria al caso concreto, actuando la administración tributaria dotada de potestades de derecho público, diferentes de los derechos de los acreedores de Derecho Privado¹⁴.

Como ha escrito el autor alemán Heinrich Wilhelm Kruse: "Mientras que las pretensiones impositivas y las pretensiones de reintegro y repetición son objeto de la relación obligacional impositiva, el hacer prevalecer estas pretensiones es objeto del derecho impositivo administrativo. No es suficiente con que nazcan estas pretensiones. Deben ser averiguadas, ejercitadas y, en caso necesario, impuestas obligatoriamente"¹⁵. Y más adelante, "la administración debe ocuparse no sólo de las pretensiones nacidas, sino también de las sólo supuestas"¹⁶. Por esta misma razón conceptual, la Ordenanza Tributaria alemana de 1977 establece un plazo de prescripción "del derecho a liquidar" y separadamente un plazo de "prescripción del pago"¹⁷.

¹³ Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª edición, Depalma, Temis, Marcial Pons, 1996, pp. 295 y sgtes.

¹⁴ El Derecho Tributario material, al decir de Ferreiro Lapatza, se configura como un derecho de obligaciones: "Puede decirse, desde luego, que las normas que regulan el nacimiento, los sujetos, el contenido y la extinción de las obligaciones tributarias forman parte del Derecho Tributario material o sustantivo. También forman parte de él las normas que establecen y regulan las obligaciones accesorias de carácter pecuniario. El Derecho Tributario material se configura así, fundamentalmente, como un derecho de obligaciones..." *ob. cit.*, t. II, pág. 21.

¹⁵ Heinrich Wilhelm Kruse, *Derecho Tributario*, Parte General, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 302.

¹⁶ *Ibidem*, p. 303.

¹⁷ La prescripción del derecho a liquidar se establece en la Parte Cuarta (Realización de la imposición), Capítulo III (Procedimiento de determinación y liquidación), Sección Primera (Liquidación del impuesto), Apartado II (Prescripción del derecho a liquidar), § 169, 170 y 171. La prescripción del pago, en tanto, se establece en la Parte Quinta (Procedimiento de Recaudación), Capítulo I (Realización, vencimiento y extinción de los créditos derivados de la obligación tributaria), Sección Tercera (Prescripción del pago), § 228, 229, 230, 231, y 232. Vid. Ordenanza Tributaria alemana, *Abgabenordnung*, 2000, Editorial Colex, 2001, traducción Carla Schuster.

No queremos terminar este apartado, sin dejar establecido que en esta fase previa a la determinación exacta del crédito impositivo, la autoridad tributaria actúa en el ejercicio de una potestad de Derecho Público, esto es, la potestad de fiscalización. No hay duda, entre nosotros, que en materia de tributación fiscal interna el titular de esta potestad es el Servicio de Impuestos Internos. El art. 1 del D.F.L. N° 7, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, establece que le corresponde "la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente". El art. 6 del Código Tributario, por su parte, le confía "el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias". Lo importante es que se trata de una potestad, al decir de Garrido Falla. "Un poder de actuación que, ejercitándose de acuerdo con normas jurídicas, produce situaciones jurídicas en las que otros sujetos resultan obligados"¹⁸. Lo importante es que no se trata, por lo mismo, de un derecho personal o crédito, ni siquiera de un derecho potestativo¹⁹. El titular de la potestad no es enteramente libre para decidir ejercerla o no, el sello público le imprime el carácter de un poder-deber, en cuanto deberá ser necesariamente utilizada cuando concurran las circunstancias previstas en la norma²⁰.

La potestad, por último, es consecuencia del principio de legalidad de la administración, supone su atribución previa por parte del legislador y no puede confundirse con el derecho subjetivo. Los autores españoles Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, al efecto, señalan: "... la potestad no se genera en relación jurídica alguna, ni en pactos, negocios jurídicos o actos o hechos singulares, sino que procede directamente del ordenamiento jurídico. En segundo término, no recae sobre ningún objeto específico y determinado, sino que tiene un carácter genérico y se refiere a un ámbito de actuación definido en grandes líneas o direcciones genéricas. No consiste en una pretensión particular, sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, de donde eventualmente pueden surgir, como una simple consecuencia de su ejercicio, relaciones jurídicas particulares..."²¹.

¹⁸ Fernando Garrido Falla, Tratado de Derecho Administrativo, volumen I, duodécima edición, Tecnos, 1994, p. 391.

¹⁹ Acerca del concepto y problemas que plantean los llamados derechos potestativos, por todos, puede consultarse a Daniel Peñailillo Arévalo, Obligaciones, tomo I, Departamento de Derecho Privado, Escuela de Derecho, Universidad de Concepción, 1992, p. 42.

²⁰ Juan Miguel de la Cuétara, Las potestades administrativas, Tecnos, 1986, p. 49.

²¹ Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, décima edición, tomo I, Civitas Ediciones, 2000, pp. 441 y 442.

La potestad de fiscalización que ostenta el Servicio de Impuestos Internos, en nuestro país, por ende, debe ejercitarse con estricto acatamiento a la ley, siendo como es una manifestación del principio de legalidad de la administración. Ya el art. 63 del Código Tributario, en esta línea, manda que "el Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse"²². Dada su naturaleza de órgano del Estado, de otro lado, el Servicio de Impuestos Internos queda sujeto al Principio constitucional de juridicidad o legalidad consagrado en los arts. 6 y 7 de la Constitución Política de la República²³.

3. LA CADUCIDAD COMO LIMITE TEMPORAL DEL EJERCICIO DE LA POTESTAD DE FISCALIZACION DE QUE ESTITULAR EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

El artículo 200 del Código Tributario en su inciso 1º establece que este servicio "podrá liquidar un impuesto, revisar cualquier deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar", dentro del término que indica²⁴.

La primera constatación es que este precepto se halla ubicado dentro del Título VI, cuyo epígrafe es, precisamente, "De la prescripción", del Libro III denominado "De los tribunales, de los procedimientos y de la prescripción". El Código hasta la Ley 19.506, del 30 de julio de 1997, no empleaba en el art. 200, de modo expreso y directo, la voz prescripción o alguna forma verbal

²² La Comisión Revisora del Código Tributario de 1960, al tipificar las infracciones tributarias, dejó constancia que sólo merece reproche el entramamiento de la fiscalización que se realice con estricto apego a la ley. En la Sesión 38ª, del 28.11.1959, se dejó establecido, con ocasión de la discusión del actual art. 97 N° 6: "El señor Pulido (Don Alberto) hizo presente que debería aclararse que la fiscalización cuyo entramamiento acarrea sanciones es el que se ejerza en la forma que establece la ley, ya que no podría sancionarse el impedir una fiscalización extemporánea o que se realice sin sujeción a las normas legales, lo que fue aprobado por la Comisión". Vid. Luis Ugas Canelo, ob. cit., p. 171.

²³ No debe olvidarse que, como se ha escrito, el Derecho Público, específicamente el Derecho Administrativo, coloca, junto a los privilegios, las garantías. Justamente, se trata de obtener un equilibrio entre unos y otras, de perseguir y obtener el eficaz servicio del interés general sin mengua de las situaciones jurídicas, igualmente respetables de los ciudadanos. Eduardo de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, ob. cit., p. 49. Así planteadas las cosas, nos parece que el reconocimiento de la obligación tributaria, como de Derecho Público, no deja en la indefensión al contribuyente, en línea vertical frente al Fisco; por el contrario, tiene el amparo de principios y normas de rango constitucional y legal.

²⁴ Dejamos anotado que la doctrina nacional, en general, no trata con mayor detención este punto, salvo Paola Peirano Zuñiga, La prescripción de las acciones fiscalizadora y de cobro en el Código Tributario, Editorial Jurídica ConoSur Ltda., 2000, pp. 134 y sgtes., y tal vez Pedro Massone Parodi, Principios de Derecho Tributario, Edeval, 1979, p. 282.

semejante. Fue esta ley la que intercaló un nuevo inciso 3° y un inciso final, en que se hizo expresa referencia a la prescripción. No obstante, el Código primitivo en diversos otros preceptos se refiere al plazo del art. 200, calificándolo de prescripción²⁵.

Más allá de las cuestiones terminológicas, como anticipáramos, nos parece que el art. 200 del Código Tributario consagra un plazo de caducidad a que se sujeta el ejercicio legítimo de la potestad de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, tanto para la determinación administrativa del crédito impositivo, como para perseguir la aplicación de sanciones. No se trata, en nuestro concepto, del ejercicio de un derecho potestativo o de una facultad, sino hablando estrictamente de una potestad, de un poder-deber²⁶. Con el objeto de cautelar el cumplimiento de las normas tributarias y, en definitiva, el pago oportuno e íntegro de los tributos, la administración actúa como autoridad, dotada de poderes exorbitantes y de que carecen los acreedores de una obligación civil.

La potestad fiscalizadora, como toda potestad, no puede prescribir. La prescripción, como modo de extinguir las obligaciones, opera en la esfera del derecho subjetivo o crédito, y la caducidad, en cambio, respecto de la figura del poder o de la potestad, los que son inalienables, intransmisibles, irrenunciables y, por ende, imprescriptibles²⁷. No podría decirse, en el caso, que el no ejercicio de la potestad por el Servicio de Impuestos Internos, el transcurso del tiempo, y el no reconocimiento del deudor, produzca por efecto su extinción. El ejercicio válido de la potestad, empero, puede limitarse en el tiempo, sujetarse a un plazo de caducidad. De modo, pues, que el ejercicio extemporáneo se sanciona con la nulidad, pero la potestad en sí no se extingue por la inactividad de su titular dentro de un cierto lapso. Como ha escrito Santi Romano: "La prescripción determina la extinción de un derecho; la caducidad no produce la extinción de un poder, sino la imposibilidad de ejercitarlo en un caso singular, pese a que dicho poder continúe con vida para todos los demás casos en que se presente...

²⁵ Al efecto, pueden citarse, entre otros, los arts. 63 inciso final, 97 N° 16 inciso 5°, y 136 inciso 1°.

²⁶ Desde una perspectiva funcionaria, el art. 101 N° 2, del Código Tributario, sanciona con suspensión de su empleo por dos meses a los funcionarios del servicio por "permitir o facilitar a un contribuyente el incumplimiento de las leyes tributarias". Frente a tal cumplimiento, el Servicio no es libre para decidir actuar o no, debe hacerlo a menos que la ley expresamente autorice lo contrario.

²⁷ Fernando Hinestrosa, *La prescripción extintiva*, Universidad Externado de Colombia, 2000, p. 231. En el mismo sentido, Bernardo Gómez Corraliza, *La caducidad*, Editorial Montecorvo, 1990, pp. 195 y sgtes.; Luis Díez-Picazo y Antonio Gullón, *Sistema de Derecho Civil*, novena edición, volumen I, Tecnos, 1998, p. 457; Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, ob. cit., tomo I, pp. 443; Fernando Garrido Falla, ob. cit., volumen I, p. 391; Juan Miguel de la Cuétara, ob. cit., p. 46.

La prescripción atañe a derechos y a la pérdida de ellos; la caducidad atañe a los poderes y no a su pérdida, sino a su ejercicio”²⁸.

El Código Tributario en su art. 60, en este sentido, establece: “Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes”. Abstracción hecha del empleo de la voz “prescripción”, el mandato legal es que la potestad puede ejercitarse válidamente sólo dentro de un cierto lapso, expirado el cual, su ejercicio tardío se expresa en actos de determinación nulos. Por esta misma razón, el Código más adelante, dentro del procedimiento general de reclamaciones, en su art. 136 manda: “El director regional dispondrá en el fallo la anulación o eliminación de los rubros de la liquidación reclamada que corresponden a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción”. La forma verbal imperativa “dispondrá” denota el deber del juez de anular o eliminar, de oficio, aun sin petición de parte, los actos de determinación extemporáneos. El llamamiento de la ley es, advertimos, a anular o eliminar, y no a declarar de oficio la prescripción, lo que es propio de la caducidad de una potestad pública y no de la prescripción extintiva. En esta misma línea argumental, útil resulta consignar que de las Actas de la Comisión Revisora del Código Tributario de 1960, del todo semejante en esta parte al actual, por lo menos, en sus aspectos sustantivos, se desprende que la fiscalización extemporánea se equipara a la fiscalización ilegal²⁹.

La prescripción extintiva, asimismo, no se concilia con el efecto que el actual inciso penúltimo del art. 200 concede a la citación³⁰. Dispone el legislador: “Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación...”. Este “aumento” no deja de ser peculiar, pues supone que el acreedor ha dejado de permanecer en inactividad, fundamento de toda prescripción extintiva. Lo notable es que la citación no

²⁸ Citado por Fernando Hinestrosa, ob. cit., pp. 231 y 232.

²⁹ Vid. nota 22.

³⁰ A propósito de la citación se ha escrito, “que constituye un importante medio de fiscalización con que cuenta el S.I.I., puesto que mediante ella puede requerir al contribuyente para que presente una declaración omitida; o bien para que proceda a su verificación, aclaración o modificación, todo ello derivado de los antecedentes que le sirven de fundamento al Servicio”; asimismo, “que constituye la última etapa de la revisión que practica el Servicio en uso de sus facultades fiscalizadoras, antes de concluir sobre la procedencia del cobro de un impuesto o de una diferencia, vía la formulación de una liquidación o de una reliquidación”. Manual de Consultas Tributarias, Asociación de Fiscalizadores de Impuestos Internos, septiembre de 2002, N° 297, Código Tributario, tomo I, p. 442.

interrumpe el plazo, sino que lo aumenta por un breve lapso; lo que se aviene mejor con un plazo de caducidad antes que con uno de prescripción³¹.

El art. 201, en cambio, establece un plazo de prescripción extintiva a la "acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos". Opera, por su anverso, la prescripción como modo de extinguir la obligación tributaria. El Fisco actúa aquí como acreedor, no como autoridad³². El juez no puede, por lo mismo, declarar de oficio la prescripción sino que el deudor debe alegarla, sea por vía de acción o de excepción. Hay que tener presente, asimismo, que ambos plazos corren paralelamente y tienen el mismo principio ("desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago"). De modo que ambos plazos se yuxtaponen, lo que, como se verá, es la causa de la mayoría de las dificultades que presenta la materia.

³¹ Lo mismo puede decirse del aumento o renovación del plazo establecido en el art. 200, por tres meses, por la recepción de la carta certificada establecido en el actual inciso 4º del art. 11, agregado por la Ley 19.506, del 30 de julio de 1997.

³² A juicio de Paola Peirano Zúñiga: "Si la ley separa claramente los supuestos de los arts. 200 y 201 del C.T., es porque ellos recaen sobre aspectos diversos de una misma realidad. De este modo, tratándose del crédito tributario, existen dos tipos de inactividades, cada una de las cuales origina una prescripción (caducidad) diferente, aun cuando ambas se proyectan sobre una misma relación obligacional. Por un lado, la prescripción (caducidad) de las facultades de autotutela declarativa ... da lugar a la inalterabilidad de la obligación y, por otro, la inactividad de las potestades de autotutela ejecutiva ... produce la inexigibilidad de la misma". Ob. cit., p. 48.