

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE CHILE,  
ROL N° 1951(1952)-2011-INA (ACUMULADOS)\*,  
DE 13 DE SEPTIEMBRE DE 2012, RELATIVA A LA  
INAPLICABILIDAD DE NORMAS REGULADORAS DEL COBRO  
DE INTERESES POR MORA EN EL PAGO DE TRIBUTOS  
(MINISTRO REDACTOR SR. ENRIQUE NAVARRO; MINISTRO  
REDACTOR DEL VOTO DISIDENTE SR. GONZALO GARCÍA).  
ALCANCES DOGMÁTICOS  
¿QUÉ HAY DE RELEVANTE?  
ACERCA DE INSTITUCIONES, PRINCIPIOS Y REGLAS**

**PATRICIO MASBERNAT MUÑOZ\*\***

1) En sentencia de mayoría, el Tribunal Constitucional acoge requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad de ley deducidos por un contribuyente, declarando que el inciso 3° del art. 53 del Código Tributario<sup>1</sup>

\* La sentencia puede encontrarse en el sitio de Internet del Tribunal Constitucional de Chile: <http://www.tribunalconstitucional.cl/>

\*\* Licenciado en Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile; Magíster en Derecho, Universidad de Chile; Doctor en Derecho (Instituto Universitario de Derecho Comparado, Facultad de Derecho) Universidad Complutense de Madrid. IP del Grupo Iberoamericano de Estudios Jurídicos de la Empresa. Correo electrónico: pmasbernat@alburquenque.cl. El presente trabajo se enmarca en el Proyecto FONDECYT N° 11100190 “Construcción de una dogmática de los principios materiales de la tributación en Chile, a la luz del Derecho Comparado”, 3° periodo (2012/2013), del cual el autor es investigador responsable. Agradezco las clarificantes conversaciones sostenidas con el profesor Sergio Alburquenque, como también los diálogos llevados a cabo con los integrantes del Observatorio que dirige el citado profesor en la Universidad Diego Portales, a quienes tuve la oportunidad de presentar este trabajo antes de su envío a publicación. Los errores que mantuviera son de mi responsabilidad.

<sup>1</sup> “Art. 53.- *Todo impuesto o contribución que no se pague dentro del plazo legal se reajustará en el mismo porcentaje de aumento que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes que precede al de su vencimiento y el último día del segundo mes que precede al de su pago. / Los impuestos pagados fuera de plazo, pero dentro del mismo mes calendario de su vencimiento, no serán objeto de reajuste. Sin embargo, para determinar el mes calendario de vencimiento, no se considerará la prórroga a que se refiere el inciso tercero del art. 36 si el impuesto no se pagare oportunamente. / **El contribuyente estará afecto, además, a un interés penal del uno y medio por ciento mensual por cada mes o fracción de mes, en caso de mora en el pago del todo o de la parte que adeudare de cualquier clase de impuestos y contribuciones. Este interés se calculará sobre valores reajustados en la forma señalada en el inciso primero. / El monto de los intereses así determinados, no estará afecto a ningún recargo. / No procederá el reajuste ni se devengarán los intereses penales a que se refieren los incisos precedentes, cuando el atraso en el pago se haya debido a causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería, lo cual deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso. / Sin embargo, en caso de convenios de pago, cada cuota constituye un abono a los impuestos adeudados y, en consecuencia, las cuotas pagadas no seguirán devengando intereses ni serán susceptibles de reajuste.**”*

no podrá recibir aplicación en dos procesos de apelación individualizados en los cuales el requirente es parte en contra del Servicio de Impuestos Internos. Dichas apelaciones cuestionan sentencias desestimatorias de primera instancia recaídas en acciones de reclamación de liquidaciones administrativas de impuestos. En otros términos, el Tribunal Constitucional decreta que en ambas causas no se le podrá aplicar al contribuyente un interés penal del 1,5% mensual (sobre el capital reajustado) por cada mes o fracción de mes que se encontrare en mora en el pago impuestos adeudados.

La *ratio decidendi* es posible ubicarla en una serie de afirmaciones, existiendo una que se destaca como respaldo concluyente (se analiza en el apartado 4º de este comentario). Antes de referirme a ello, deberé enmarcar circunstanciar la sentencia.

2) Como marco general, puede observarse que el Tribunal Constitucional (TC, en lo sucesivo) sigue la jurisprudencia de la Corte Suprema en un conjunto genérico de casos, que a su vez se sujeta a lo dispuesto en el art. 53 inciso 5º del Código Tributario, el que libera al contribuyente del pago de intereses en caso de que la demora en el pago de tributos se deba a causas que son imputables a la Administración Tributaria (Considerando 33º)<sup>2</sup>.

En este punto específico, la sentencia comentada no se diferencia de las sentencias de la Corte Suprema. Con todo, a diferencia de la Corte Suprema, el TC omite aludir a los reajustes que genera la deuda tributaria (quizás por el grave problema que implica dejar de aplicar una norma legal sin pronunciarse expresamente acerca de su inaplicabilidad). Por esto, debemos atender a las observaciones de la Corte Suprema en casos análogos.

3) Como ha sido indicado, el art. 53 del Código Tributario contiene una norma por la cual se impone un interés penal de 1,5% mensual

<sup>2</sup> Sentencia comentada, C. 32º, sostiene que “la situación que ha dado origen a este proceso constitucional es imputable al accionar del propio Estado, desde que la delegación contraria a la Carta Fundamental se realizó por el propio Servicio de Impuestos Internos. En tal sentido, debe tenerse presente la reiterada jurisprudencia de la propia Corte Suprema, quien ha señalado la improcedencia del cobro de intereses durante el período respectivo.” La jurisprudencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema que se cita, que sostiene que no se ajusta a la legalidad el cobro al contribuyente de intereses moratorios por atrasos en el pago de impuestos por causas que no le son imputables, sino al Servicios de Impuestos Internos: “*Por consiguiente, durante el tiempo que transcurrió entre las fechas en que se dictó la resolución inválida que tuvo por interpuesto el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto, no se cumple con la exigencia requerida por la ley para que nazcan intereses moratorios, de suerte que dicho período de tiempo no puede ser tomado en consideración para aumentar la obligación tributaria.*” (Roles 847/2009; 1677/2009; 3839/2009; 5708/2009; 5995/2009; 6380/2009; 6704/2008; 7308/2009; 7321/2009)”.

sobre el monto del impuesto en mora de pago, reajustado conforme a las disposiciones del mismo artículo. A su vez, el inciso 5° del citado artículo excepciona tanto de los reajustes como de los intereses penales a los contribuyentes en mora de pago de impuestos cuando dicha mora se deba a “causa imputable a los Servicios de Impuestos Internos o Tesorería”. En el mismo sitio, el Código Tributario establece un requisito formal para que se haga efectivo este derecho del contribuyente, disponiendo que dicha responsabilidad de la Administración Tributaria “deberá ser declarado por el respectivo Director Regional o Tesorero Provincial, en su caso”.

Nótese que el Código Tributario no prescribe una regla de excepción general, sino muy específica. Es decir, que el contribuyente estará obligado a pagar reajustes e intereses penales en caso de mora en dos supuestos: cuando se deba a causas que le sean imputables; cuando se deba a causas que sean imputables a cualquier tercero excepto a la Administración Tributaria.

Ahora, el problema operativo, para efectos de hacer valer este derecho (liberación de la carga de pagar reajustes e intereses), se encuentra en que se requiere de una declaración de la propia Administración Tributaria en orden a reconocer que la mora del pago de impuestos se debe a causas que le son imputables a su propia institución.

Esta norma ha sido objeto de discusiones en el foro. Y lo ha sido en un grupo de casos judiciales bastante genéricos, a cuyo contenido es preciso aludir<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Sentencias de la CORTE SUPREMA, recaídas en recurso de casación en el fondo: de fecha 16/03/2011, caso “Carlos N. Gasaly Hanuch c. S.I.I.”, Rol 1677-2009 (Cita online: CL/JUR/2157/2011, Doc. online: 48546); de fecha 08/03/2012, caso “Comercial Andrómeda Limitada con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 8378-2009 (Cita online: CL/JUR/534/2012, Doc. online: 59375); de fecha 17/01/2012, caso “Constructora Ferga S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/125/2012, Doc. online: 57989); de fecha 02/01/2012, caso “Santa Victoria S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/19/2012, Doc. online: 57516); de fecha 02/01/2012, caso “Monsalve Alvarado Flavio con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 14/12/2011 (Cita online: CL/JUR/9279/2011, Doc. online: 57086); de fecha 28/12/2011, caso “Forestal Diguillín S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 1107-2011 (Cita online: CL/JUR/11371/2010, Doc. online: 47081); de fecha 18/11/2011m caso “Sociedad López y Cía. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 4761 2009 (Cita online: CL/JUR/8738/2011, Doc. online: 56440); de fecha 04/11/2011, caso “Agrícola Santa Isabel Ltda. c. S.I.I.”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/8566/2011); de fecha 14/11/2011, caso “Comaco Ltda. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7321-2009 (Cita online: CL/JUR/8823/2011, Doc. online: 55273); de fecha 27/09/2011, caso “Cía. Pesquera Mediterráneo Ltda. c. S.I.I.”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/7874/2011); de fecha 06/04/2011, caso “Nelson Toro Paz c. Director Regional del Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/2991/2011, Doc. online: 48705); de fecha 31/05/2011, caso “Lorena Flores Vivar c. Director Regional del Servicios de Impuestos Internos de Iquique”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/4543/2011, Doc. online: 49105); de fecha 13/03/2012, caso “Raúl Escobar Donoso con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 8761-2009 (Cita online: CL/JUR/574/2012, Doc. online: 59464); todos extraídos de base de datos [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) [fecha de visita 8 de octubre de 2012].

El origen de estos casos se encuentra en la existencia de procesos de reclamo de liquidaciones de impuestos que han sido declarados nulos por la Corte Suprema (nulidad de derecho público) en virtud de existir una delegación inconstitucional de potestades jurisdiccionales por parte del Director Regional del Servicios de Impuestos Internos a funcionarios de dicho Servicio (siendo dicho Director el habilitado legalmente para ejercer dichas potestades). Esto más tarde derivó en sentencias del TC estimatorias de acciones de inaplicabilidad por inconstitucionalidad en contra de la norma legal que otorgaba las potestades de delegación (a partir de la reforma constitucional de 2005), lo que finalmente condujo a una declaratoria de inconstitucionalidad de la norma legal implicada (art. 116 Código Tributario)<sup>4</sup>.

Ocupándonos de los casos concretos, cabe mencionar que muchos procesos por reclamación en contra de liquidaciones administrativas de impuestos han tardado muchos años en resolverse, repitiéndose dos veces el proceso completo de primera instancia, debido a que todo un periodo de discusión de la primera instancia y su secuela de segunda instancia (en su caso), era declarado nulo por haberse sustanciado, en su primera instancia, ante funcionario del Servicios de Impuestos Internos carente de jurisdicción.

Esos años de litigio, en muchas ocasiones, excedían los plazos de prescripción de las acciones de cobro de los impuestos y sus accesorios (intereses, reajustes, multas, etc.). Con el fallo de nulidad, los procesos debían volver a comenzar, y los contribuyentes solicitaban el correspondiente reconocimiento de la prescripción de la deuda tributaria. Usualmente las Cortes no han concedido la prescripción, aduciendo diversos argumentos, entre ellos, que era la interposición del reclamo del contribuyente (en el plazo legal y con cumplimiento de los requisitos formales) lo que generaba la suspensión de la prescripción, por lo que aunque se decretara la nulidad de la providencia que recaía en el reclamo (demanda), la suspensión de la prescripción continuaba vigente.

Con todo, quedaba pendiente la otra arista, conectada a la obligación de pagar reajustes e intereses por un periodo largo de tiempo, que correspondía a aquel en el cual se había sustanciado el procedimiento (ante un funcionario carente de jurisdicción) decretado nulo por inconstitucionalidad de delegación de potestades jurisdiccionales efectuadas por el Director Regional del Servicios de Impuestos Internos. En relación a este punto, se comenzó a asentar la idea de que la demora en el pago del

<sup>4</sup> Sentencia del TC 26/03/2007, en proceso de oficio acerca de la inconstitucionalidad del art.116 del Código Tributario, Rol N° 6812006. Esta sentencia se dictó luego de muchas otras pronunciadas por el TC en procesos de inaplicabilidad por inconstitucionalidad. Esto fue objeto de múltiples pronunciamientos de la CORTE SUPREMA y las Cortes de Apelaciones. Ver, *v.g.*, Sentencia de la Corte Suprema de 18/03/2005, Rol N° 1589-2003.

impuesto, en este periodo, se debía a una causa atribuible a la Administración Tributaria.

El mecanismo usado por los contribuyentes para solicitar esto (básicamente, prescripción y/o exclusión del deber del pago de intereses moratorios) ha sido el recurso de casación en el fondo.

Las Cortes de Apelaciones (mediante sus mecanismos procesales específicos, especialmente en apelación) y sobre todo la Corte Suprema (mediante el recurso de casación en el fondo o la casación de oficio) han sostenido que conforme al art. 53 inciso 3° del Código Tributario “constituye una exigencia legal para que se produzcan intereses moratorios respecto de impuestos adeudados que el tiempo transcurra por causa atribuible al contribuyente”, lo que no sucede en los casos en que “la extensión del proceso inválido se debió a una circunstancia no imputable a este, sino que al propio Estado al originar y proseguir con una organización de tribunales no establecidos por la ley para el conocimiento y juzgamiento de asuntos tributarios”<sup>5</sup>.

El discurso judicial añade que de lo anterior “...es posible concluir que en el caso propuesto la generación de intereses durante el transcurso de tiempo descrito carece de base legal, por cuanto no se ha producido por la simple mora en el pago del impuesto. En otras palabras, los intereses han quedado despojados de su causa y circunscritos a la situación puramente objetiva del retraso que le sirve de fundamento. Por consiguiente, durante el tiempo que transcurrió entre las fechas en que se dictó la resolución inválida que tuvo por interpuesto el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto, no se cumple con la exigencia requerida por la ley para que nazcan intereses moratorios, de suerte que dicho periodo de tiempo no puede ser tomado en consideración para aumentar la obligación tributaria”<sup>6</sup>.

Pese al claro tenor del mandato legal (inciso 5° del art. 53), las Cortes (especialmente cabe referirse a la Corte Suprema) no han aplicado la ley respecto de la exclusión de los reajustes dados los mismos hechos reconocidos en las sentencias, sosteniendo que: “...es conveniente señalar que las consideraciones que anteceden no pueden extenderse a los reajustes que han de aplicarse al tiempo de duración del proceso aunque se encuentren previstos en la misma norma, porque su justificación es distinta y no puede ser desatendida. En efecto, con los reajustes se persigue mantener el valor de lo debido y para alcanzar tal finalidad han de ser dispuestos, ya que si así no se hiciera el contribuyente no llegaría a solucionar completa-

<sup>5</sup> C. 29°. Sentencia de la CORTE SUPREMA, de fecha 28/12/2012, recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Forestal Diguillín S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 1107-2011 (Cita online: CL/JUR/11371/2010, Doc. online: 47081, [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl)) [fecha de visita 8 de octubre de 2012].

<sup>6</sup> Misma sentencia y considerando que en nota anterior.

mente el tributo debido. En cambio, los intereses constituyen sanción por la falta de pago y, en el caso de autos, la dilación no es atribuible al particular sino, como se ha dicho, al Estado”<sup>7</sup>.

Para sustentar su decisión, además del claro tenor de la ley, las Cortes se han respaldado en la “regla de equidad interpretativa” (que permite adecuar la norma aplicada “en su sentido y finalidad del modo más justo a la solución del caso concreto que se debe resolver”, buscando una solución razonable y guardando “coherencia con la nulidad judicialmente declarada por haber sido tramitado el proceso por un tribunal no establecido por la ley”<sup>8</sup>); y las “exigencias de justicia correctiva” (que “llevan a concluir que no sea lógico ni coherente que se produzca un efecto patrimonial respecto de un periodo que procesalmente fue ineficaz. Lo opuesto significaría enfrentar principios tales como el de completa reparación del daño en este caso el perjuicio tributario y el de enriquecimiento sin causa”<sup>9</sup>).

4) En este apartado y los siguientes, describiré los diferentes argumentos de la sentencia, identificándolos en cada caso como de *ratio decidendi* o de *obiter dicta*.

En el Considerando 33° (C., en adelante), se declara inaplicable el art. 53 inc. 3° del Código Tributario dada la cuantía del interés fijado, en razón de que “produce efectos contrarios a la Constitución en el caso concreto, desde que obliga a pagar una suma que a todas luces se presenta

<sup>7</sup> C. 33°. Sentencia de la CORTE SUPREMA, de fecha 28/12/2012, recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Forestal Diguillín S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 1107-2011 (Cita online: CL/JUR/11371/2010, Doc. online: 47081, [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl)). En el mismo sentido: Casación de oficio, C. 15°. Sentencia de la CORTE SUPREMA, de fecha 02/01/2012 recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Santa Victoria S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/19/2012, Doc. online: 57516, [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl)); C. 20°, Sentencia de la CORTE SUPREMA, de fecha 18/11/2011 recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Sociedad López y Cía. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 4761 2009 (Cita online: CL/JUR/8738/2011, Doc. online: 56440, [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl)), [fecha de visita 8 de octubre de 2012].

<sup>8</sup> C. 2 de la Sentencia de Reemplazo, CORTE SUPREMA, de fecha 28/12/2012, recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Forestal Diguillín S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 1107-2011 (Cita online: CL/JUR/11371/2010, Doc. online: 47081, [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl)), [fecha de visita 8 de octubre de 2012].

<sup>9</sup> C. 3°. Sentencia de Reemplazo, CORTE SUPREMA, de fecha 28/12/2012, recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Forestal Diguillín S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 1107-2011 (Cita online: CL/JUR/11371/2010, Doc. online: 47081). En el mismo sentido: Sentencia de la CORTE SUPREMA, de fecha 02/01/2012 recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Santa Victoria S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/19/2012, Doc. online: 57516); Sentencia de la CORTE SUPREMA, de fecha 17/01/2012 recaída en recurso de casación en el fondo, caso “Constructora Ferga S.A. con Servicios de Impuestos Internos”, Rol 7308-2009 (Cita online: CL/JUR/125/2012, Doc. online: 57989). Casación de oficio, sentencia de reemplazo, C. 2° y 3°. ; todos extraídos de base de datos [www.westlaw.cl](http://www.westlaw.cl) [fecha de visita: 8 de octubre de 2012].

como desproporcionada, injusta y abusiva, máxime si se tiene presente que durante la casi totalidad del período en que se impone la sanción respecto de las sumas adeudadas y reajustadas (específicamente el tiempo transcurrido entre las fechas de la resolución anulada y de la que tuvo definitivamente por interpuesto el recurso), se está frente a situaciones no imputables al deudor, puesto que han sido dejadas sin efecto las actuaciones practicadas en el juicio tributario, como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, de forma tal que se trata de hechos atribuibles a la propia administración, a lo que debe agregarse que no resulta equivalente la sanción a la que tendría que aplicar el propio Fisco tratándose de sumas pagadas injustificadamente por el contribuyente”.

Aquí hay al menos dos cuestiones.

La primera, es una pregunta, acerca de si el TC considera efectivamente como una regla general o absoluta que el monto de interés legal moratorio de 1,5% es “a todas luces”, desproporcionado, injusto y abusivo. Esta pregunta, creo, el mismo TC la respondería negativamente dada la constante referencia al “caso concreto”, lo que implicaría que lo inconstitucional es una determinada aplicación de ley. En este contexto, la frase “a todas luces”, usada por el TC, sería un giro retórico para acentuar la relevancia de los hechos propios del caso concreto. En otros términos, las sentencias del TC recaídas en acciones de inaplicabilidad solo tienen efectos relativos, para el caso en el cual se pronuncian, atendidos los hechos particulares de la causa<sup>10</sup>.

Volvamos. Esta tasa aparece como injusta en el caso concreto dado los montos que se cobran como interés penal moratorio (a ello se dirige la expresión “a todas luces”).

La dificultad para comprender los alcances de la sentencia se encuentra en que la expresión “a todas luces” no constituye una categoría jurídica

<sup>10</sup> Cabe destacar que el requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad tiene como característica la de generar un pronunciamiento para el caso concreto y considerando los hechos concretos de la causa, lo que se encarga de recordar el TC en esta sentencia, en sus considerandos 29 al 31. El TC menciona diversas sentencias en que ha destacado que la acción de inaplicabilidad “dice relación con el examen concreto de si un determinado precepto legal invocado en una gestión judicial pendiente y correctamente interpretado producirá efectos o resultados contrarios a la Constitución”, es decir, no efectúa un examen abstracto (y universal) de constitucionalidad del precepto legal impugnado o una confrontación abstracta entre la norma impugnada y la Constitución (C. 29°). En tal sentido, una sentencia estimatoria del requerimiento de inaplicabilidad no declara “que siempre y bajo cualquier supuesto la norma impugnada sea *per se* inconstitucional, sino que únicamente en el caso concreto dentro del cual se formula el respectivo requerimiento” (TC Roles N°596; N°480; N°478; N°546; N°473; N°517; N°535), con lo que “lo que podrá ser declarado inconstitucional, por motivos de forma o de fondo, es la aplicación del precepto legal impugnado a un caso concreto” (C 30). Por ello, son “las características y circunstancias particulares y precisas del caso concreto de que se trate” las sustancialmente relevantes para decidir, con lo que “el Tribunal debe efectuar –en este caso– es un examen concreto de si la norma aplicada a la gestión pendiente produce efectos o resultados contrarios a la Constitución Política” (C 31°).

ca propiamente tal, por lo que habría que transformarla en un argumento jurídico. El dato clave estaría en que *en este caso concreto* los intereses alcanzan un porcentaje cercano al 200% del monto de los impuestos debidos y reajustados (y esto con independencia del tiempo transcurrido, ya que la sentencia no hace mención al factor tiempo, sino solo a los hechos descritos en el mismo modo en que lo hacen las sentencias de la Corte Suprema)<sup>11</sup>.

Si es así, podríamos señalar la regla del siguiente modo: *En los casos en los cuales los intereses alcanzan una cifra muy alta en relación a los impuestos debidos* [cifra indeterminada, lo que constituiría un ámbito reclamado como de discrecionalidad judicial], *y claramente cuando se alzan a proporciones cercanas o superiores al 200% del monto de los impuestos, considerando los reajustes* [esto está determinado expresamente en la sentencia comentada], *se debe excluir la aplicación de la norma contenida en el art. 56 inc. 3º, dado que dichos intereses se convierten en desproporcionados, injustos y abusivos, es decir, contrarios a Derecho.*

Esta sería la afirmación “A”. Claramente, el argumento considerado concluyente.

La segunda cuestión se vincula a los respaldos que se agregan a la “injusticia de trato”, luego de las expresiones “*máxime*” y “*a lo que debe agregarse*”. Se probaría la injusticia de la norma inaplicable en el caso concreto (la que fija interés moratorio de 1,5% mensual) dado que: (a) se está frente a situaciones no imputables al deudor, puesto que han sido dejadas sin efecto las actuaciones practicadas en el juicio tributario, como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad, de forma tal que se trata de hechos atribuibles a la propia Administración [esto sería aplicable a toda esta clase de casos, que como he mostrado son muchos, y sería el argumento “B”]; (b) [siempre y en todo caso, porque lo señala expresamente la legislación tributaria] “no resulta equivalente la sanción a la que tendría que aplicar el propio Fisco tratándose de sumas pagadas injustificadamente por el contribuyente” (sería el argumento “C”).

De los argumentos A, B y C, el último siempre se presentará porque constituye una norma legal; el argumento B siempre se dará en esta clase

<sup>11</sup> De acuerdo al C 7º de la sentencia comentada, en relación al escrito de requerimiento con que se inició la causa, en su página 3 se señala: “..., en octubre de 2010, el Servicio de Impuestos Internos emitió un giro total de 36 millones de pesos y fracción por impuestos, 16,2 millones por reajustes y 107 millones y fracción por intereses”. El C 7º de la sentencia que se comenta señala: “Que, así las cosas, lo que se cuestiona en estos autos es los efectos contrarios a la Constitución que la disposición produce, en el caso concreto, desde que se aplica una pena o interés moratorio de 1,5% mensual, que corresponde al 18% anual. Su contradicción con el art. 19, N°2º, constitucional radicaría en carecer de fundamento y ecuanimidad y, en definitiva, ser desproporcionado y abusivo. En cuanto a los efectos monetarios concretos que produciría su aplicación práctica, a una deuda tributaria ascendente a \$ 36.620.704 se le deben sumar \$ 38.118.660 por concepto de intereses moratorios”.

de casos (constituye la puerta de entradas al litigio). Solo el argumento *A* es prudencial (es decir, queda vinculada a la evaluación judicial de los hechos del caso concreto), y haría que en un determinado caso las sumas cobradas en virtud de intereses penales moratorios no fueran “desproporcionadas, injustas y abusivas”. Aquí opera la regla que se ha formulado.

Esto es relevante, porque si consideramos que *siempre* “el inciso tercero del artículo 53 del Código Tributario, en cuanto fija un interés penal moratorio ascendente al uno coma cinco por ciento mensual, produce efectos contrarios a la Constitución Política de la República”, implicaría que su inconstitucionalidad es una regla general. Pero no lo es. La misma frase de la sentencia agrega “en el caso concreto”. Esto trae una consecuencia importante, que la pasaré a comentar en el siguiente apartado, vinculado al ejercicio del derecho fundamental de tutela judicial efectiva.

5) El derecho de tutela judicial efectiva se entiende como un derecho humano, que reconoce la facultad de una persona para solicitar y obtener un pronunciamiento judicial fundado en Derecho, acerca de un asunto jurídico determinado. En otros términos, ha sido conceptualizado como “el poder de exigir del órgano judicial, en tiempo razonable, el desarrollo completo de sus actividades, tanto decisorias, con emisión de un pronunciamiento procesal o de mérito sobre el objeto de la pretensión procesal, como que pueda ser realizado efectivamente desde el punto de vista material”<sup>12</sup>.

El derecho a la jurisdicción se encuentra incorporado en el art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos, que en su número 1° dispone lo siguiente: “Artículo 8. Garantías Judiciales. 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> DE OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro. “El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva desde la perspectiva de los derechos fundamentales”. *Rev. derecho (Valdivia)* [online]. 2009, vol.22, n.1 pp. 185-201. Disponible en: <[http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0718-09502009000100009&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502009000100009&lng=es&nrm=iso)>. ISSN 0718-0950. doi: 10.4067/S0718-09502009000100009. Página 192, [fecha de visita 2012-10-17].

<sup>13</sup> Asimismo, el art. 25 de esta Convención señala lo siguiente “Artículo 25. Protección Judicial. 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales. 2. Los Estados Parte se comprometen: a) a garantizar que la autoridad competente

El contribuyente es titular y se encuentra legitimado para ejercer el derecho fundamental de tutela judicial efectiva en el ámbito fiscal. Es decir, tiene el derecho a recurrir a un juez, y a discutir judicialmente una liquidación administrativa de sus tributos, y en particular, aspectos tales como los hechos, la prueba de los hechos, la interpretación jurídica de los hechos, las normas implicadas o que debieran implicarse y su interpretación.

Existiendo un derecho fundamental involucrado, existe una legitimidad en su ejercicio, que en principio no puede ser condicionado y menos aún limitado por norma legal. De ello se sigue que la dilación del pago del tributo en razón del ejercicio de un derecho fundamental (como lo es el de acceso a la jurisdicción) no puede ser calificado como base de una sanción, entendiéndose que el interés penal en materia tributaria constituye sanción, como lo ha sostenido la doctrina y la jurisprudencia.

Lo indicado debe enmarcarse en la tramitación normal o legal de los procesos tributarios (típicamente el de reclamo), no (o no solo) en el caso de los que involucren delegación inconstitucional y su correlativa nulidad. Debe tenerse presente el hecho que, en el viejo sistema tributario (que aún rige en lugares con tanta incidencia de casos como Santiago), la dilación del proceso puede depender de la propia Administración Tributaria, quien lo sustancia como juez (y que a la vez es parte, en términos sustantivos), por lo que con su propia demora en tramitar el proceso regula los intereses penales que en definitiva serán exigidos al contribuyente.

Existiendo un debate judicial acerca de la liquidación de un impuesto, en el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva, no puede exigirse el pago de intereses penales como sanción por la demora en el pago de tributos por estimarse un hecho imputable al contribuyente, ya que la titularidad y el ejercicio de un derecho fundamental no pueden constituir base de una imputación de infracción culpable de obligación legal.

Como, por cierto, puede existir un supuesto de abuso del derecho fundamental (lo que no cabe presumir), y al existir legitimidad *prima facie* de su ejercicio, puede establecerse un freno a los abusos a través de mecanismos tales como el de la condena en costas procesales y personales, entre otros.

Nótese que este problema es divisado (aunque en otros términos, y de modo incidental y parcial) en la etapa de formación de la ley que establece estos intereses, y que la propia sentencia comentada refiere (en su página 20): ...“el Señor Abud manifestó su inquietud respecto a la situación del contribuyente que tiene su propia y legítima interpretación de la ley tributaria y que, en consecuencia, tiene derecho a discutir con

---

prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”

Impuestos Internos si correspondía pagar o no pagar el tributo. En este caso, opina que la situación de justicia sería que no se le aplicara ningún recargo hasta que se resolviera quién tiene la razón. Respecto de dicho contribuyente, entiende, debería existir la posibilidad de condonación total de intereses, por asistirle el derecho a discutir que las circulares no eran claras o que eran contradictorias, o que el Servicios de Impuestos Internos no precisó adecuadamente cómo se interpretaban o que él hizo una interpretación distinta (p. 630)".

Como se ve, en este punto directamente nos encontramos regulando derechos fundamentales. Una opción sería la de comenzar a exigir los intereses cuando la sentencia condenatoria se encuentre firme, momento en el cual la deuda se hace exigible (al modo en que un problema análogo es resuelto en la sentencia de la Corte Suprema de 4 de noviembre de 2002, recaída en causa Rol 4601/2001). Lo que habría que balancear es el interés fiscal (concreción del bien común), el principio de igualdad, y un "deber fundamental a contribuir a los gastos públicos", dado que el litigio no debe convertirse en herramienta de planificación tributaria (esto se puede evitar con mecanismos que impidan la presentación de reclamaciones infundadas –condena en costas, en incluso multas, mediante una configuración y procedimientos específicos–; o las maniobras dilatorias del procedimiento).

## 6) CRITERIOS INTERPRETATIVOS DEL TC EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

**6.1)** A continuación el TC efectúa una serie de análisis relativos a la norma sobre la que toma la decisión, es decir, aquella que fija intereses penales por deudas tributarias morosas.

El primero es histórico, en que pone de relieve las variaciones de tasas legales entre 2,5% y 1,5%. La sentencia señala que no existen análisis en la doctrina ni en la jurisprudencia que fundamenten estas cifras, pero que "su determinación... ciertamente se enmarca en períodos económicos con un más elevado índice inflacionario" (nótese que hablamos de intereses, no de reajustes, los que también la norma contempla). Con todo, la idea de que su monto se encontrara ligeramente sobre la tasa de interés de mercado buscaba "*que dicha tasa de interés penal guarde concordancia con la reducción experimentada en general por las tasas de interés del sistema financiero, sin dejar de ser, de todos modos, un mecanismo disuasivo de la morosidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*". Asimismo, el legislador estableció la posibilidad de que la Administración Tributaria rebajara parcial o totalmente los intereses para eliminar distorsiones e injusticias en casos particulares.

Una segunda cuestión se vincula a la referencia de las tasas de interés por mora de tributos de cuatro países: España; Francia; Colombia; Perú. Se concluye que no existe una regla general en esta materia en Derecho Comparado. Pero no se explica qué metodología se usó para seleccionar esos países, y bajo qué bases debiera validarse la aludida comparación y sus conclusiones.

En tercer término, la sentencia destaca que “ni el Consejo de Defensa del Estado ni el Servicio de Impuestos Internos han aportado datos que permitan explicar de manera inequívoca la razón y el sentido de la proporción de la norma legal de que se trata, salvo referencias de carácter general a la situación que presenta el interés bancario”.

**6.2)** La sentencia, luego, de remite a la jurisprudencia del TC sobre la igualdad ante la ley.

El discurso no siempre es claro, pero trataré de sistematizarlo.

Comienza refiriéndose a características propias que deben tener las leyes (trato igualitario *en la ley*, no discriminatorio; trato diferenciado, de acuerdo a criterios de razonabilidad y objetividad que lo justifiquen; en consonancia con la finalidad de la norma; adecuada, necesaria y tolerable para su destinatario; de acuerdo a fines objetivos y constitucionalmente válidos y suponiendo el control de proporcionalidad). Se trata de *condiciones de la norma*.

Luego alude al trato igualitario o diferenciado en la aplicación de la ley, conforme a situaciones en que las personas se encuentren (en los hechos concretos). Se trata de *condiciones de aplicación de la norma*.

La *condición de la norma* y la *condición de aplicación de la norma* se amalgaman en una frase final de la sentencia: “De esta forma, un primer test para determinar si un enunciado normativo es o no arbitrario, consiste en analizar su fundamentación o razonabilidad y la circunstancia de que se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador” (C. 16°). Es decir, pareciera que el test de igualdad constitucional se cumple cuando la ley se aplica o esta se cumple por sus destinatarios.

Luego hace mención a un tercer aspecto (C. 18°): a las consecuencias jurídicas que derivan de las diferenciaciones establecidas en la ley; o al resultado que produce. Indica la sentencia que las distorsiones (diferenciación) deben ser “adecuadas y proporcionadas al fin de la norma, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos” (sentencias del TC Rol N°76/1990 y Rol N°253/2004). Se trata del control de proporcionalidad. Con esto, volvemos al primer criterio, relativo a las *condiciones de la norma*.

**6.3)** A continuación el TC aborda la justicia constitucional en lo mediato. En este ámbito, la sentencia afronta el régimen jurídico de los intereses. Recuerda que los intereses son frutos civiles o utilidades; que constituyen el precio del dinero y que se trata de un precio variable conforme al mercado; y que la ley N°18.010 regula el interés corriente, el interés convencional y sus límites, Agrega que en un “análisis comparativo de la legislación”, el art. 19 inc. 10° del DL N° 3.500 de 1980, respecto a las cotizaciones no pagadas oportunamente por el empleador, dispone un interés penal diario sobre la deuda reajustada equivalente a la tasa de interés corriente para operaciones reajustables en moneda nacional *ex art. 6°* de la ley N° 18.010, aumentado en un 50%.

**6.4)** En cuanto a la “justicia concreta en lo inmediato”, el TC menciona que el art. 2207 del Código Civil y el art. 5° DL N°455, de 1974, establecían tasas de interés alta de carácter supletoria o en ausencia de la voluntad declarada de las partes de un contrato, lo que se modificó con la Ley N°18.010, que en este caso dispone en su art. 19° aplicar “*el interés corriente en todos los casos en que las leyes u otras disposiciones se refieran al interés legal o al máximo bancario*”. Asimismo, comenta que la Corte Suprema ha sustentado que en caso de ausencia de norma que indique la clase de intereses que deben cobrarse, serán los corrientes para operaciones reajustables.

Finalmente, defiende la fijación jurisdiccional de los intereses (C. 28°), es decir, la discrecionalidad judicial: “...cabe tener presente que la determinación adecuada y razonable del interés forma parte de las facultades jurisdiccionales propias e inherentes de los jueces de la instancia, conforme a lo establecido en el art. 76 de la Constitución”.

## 7) VOTO DISIDENTE

Cuatro Ministros estuvieron por desestimar el requerimiento, y presentaron un voto disidente. En él exponen importantes objeciones de carácter procesal constitucional, de las cuales destacaría aquella que sostiene que en el libelo “no existen hechos, racionios ni criterios que orienten el modo en que se produce esta infracción constitucional, lo cual acentúa la dimensión abstracta de su potencial vulneración”, lo que no permite contrastar vulneraciones al principio de igualdad o de interdicción de la arbitrariedad.

En cuanto al fondo, y dejando a salvo esta primera objeción, analizan tres cuestiones previas, para luego profundizar en la institución de la cláusula penal y su límite máximo legalmente válido.

Como primera cuestión previa (N°7 a N°9), sustentan que los “deberes ciudadanos y obligaciones del contribuyente” constituyen un deber de contribuir con el bien común lo que implica, entre otras cosas, la obligación de pagar impuestos (deber que se encuentra articulado por el legislador y en tal medida resulta exigible). Dicha obligación busca coleccionar recursos para satisfacer los bienes públicos “que el constituyente y el legislador definen sistemáticamente en el marco de la democracia constitucional”, lo que justifica el establecimiento de infracciones para el caso de incumplimiento.

En segundo término, (N°10 y N°11), defienden una concepción amplia de tributos (contenida en las palabras del Comisionado Bertelsen en las Actas de la CENC, sesión 398a., del 11 de julio de 1978.), comprensiva de impuesto, contribución, arancel, derecho o tasa, y “cualquier prestación que los particulares tengan que satisfacer al Estado”, es decir, extremos tales como los reajustes y la “cláusula penal tributaria o interés penal de demora”. Incluyen a estas últimas categorías, por cuanto acceden y nacen en virtud del tributo, lo garantizan; y, además, este les otorga sentido y razón de ser. Agregan que las características del interés penal de demora se identifican sustantivamente con todos los elementos de un impuesto (nótese que esta vez saltan del tributo, al cual se referían, al impuesto), *i.e.*, “corresponden a prestaciones pecuniarias, exigidas por vía de autoridad, determinadas definitivamente en la ley y sin devolución, no obligando a ninguna contraprestación directa y teniendo por objetivo financiar el gasto público.” Esto es relevante, sostienen los disidentes, porque el concepto de “tributo” define el ámbito de aplicación del art. 19 N°20 constitucional.

Como tercera cuestión previa (N°12 a N°19), efectúan precisiones relativas al concepto de interés y las tasas de interés y sus límites. Para ello, acuden a la Ley N°18.010, que establece normas sobre las operaciones de crédito de dinero. Destacan dos conceptos legales que consideran clave: el interés corriente y el interés máximo convencional (no superior en un 50% del corriente). De la ley se deriva que “el retardo importa para todo tipo de operaciones la deuda de un interés y este será el interés corriente, salvo que se estipule uno específico u otro legalmente superior”. Nunca se presume la gratuidad.

En cuanto al requerimiento, los disidentes observan dos cuestiones diferentes: la cláusula del interés penal; y el monto determinado por el legislador (21° a 52°).

Respecto de la institución jurídica de la cláusula penal, la interpretan como una “institución del ámbito civil que se aplica al contribuyente y no es propiamente ni una pena ni una sanción administrativa”. Se encuentra legalmente definida en el art. 1535 del Código Civil, enfatizando una función indemnizatoria, a la que la doctrina agrega otra punitiva, y

cuyas características son las de ser consensual, condicional y accesoria. De acuerdo a lo indicado, este instituto se encuentra desvinculado del ámbito del Derecho Administrativo Sancionador y de las decisiones previas a su respecto del TC (*v.g.*, TC Rol N°1886), y tampoco se supedita al artículo 19 N°3 en lo relativo a la proporcionalidad de la pena.

Con esto, se pasa a estudiar la institución de la cláusula penal tributaria o interés penal de demora; y su límite jurídicamente posible.

La cláusula penal tributaria constituye, para los disidentes, un interés penal de demora en el cumplimiento de la deuda tributaria (de carácter indemnizatorio, para asegurar perjuicios extracontractuales) y no una sanción tributaria o administrativa, puesto que no se ha cometido ninguna infracción tributaria por parte del contribuyente que deba ser verificada mediante un debido proceso administrativo.

Se justifica –abstractamente, y sin referencia a su monto– en el hecho de que el no pago de un tributo, legalmente impuesto, corresponde a la privación que el particular hace de un monto que le corresponde al Estado, y compromete el cumplimiento de sus objetivos de bien común.

Respecto de su límite legal y constitucionalmente posible (vinculado a la proporcionalidad indicada en el art. 19 N°20 inciso 2°), llega a la conclusión de que la norma cuestionada se ajusta tanto a los parámetros de Derecho Comparado como a los de tasas de interés de mercado (recogidas por la autoridad financiera). En efecto, la historia fidedigna del establecimiento de la norma muestra que se rebajó de 2,5% mensual a 1,5% para ajustarla a los precios de mercado, no rebajándola del todo para concordar ello con la finalidad disuasiva del incumplimiento tributario.

Tampoco resulta en una cláusula penal enorme *ex art.* 1544 Código Civil, porque el propio Código Tributario admite reglas que la modulan en la situación concreta, que ajustan el monto cobrado de acuerdo a las condiciones del caso concreto, lo que se manifiesta en la posibilidad de condonaciones parciales o totales (*ex art.* 56 Código Tributario) en caso de que la demora no sea imputable al contribuyente o por razones ligadas a la conducta de este.

En otro aspecto, los disidentes defienden que no cabe comparar la tasa de interés de la deuda tributaria con la tasa de interés de los impuestos pagados indebidamente o en exceso, usada por el Estado-Fisco para devolverlos al contribuyente (ascendiente al 0,5 mensual), dado que se trata de operaciones tributarias no vinculadas. Su fundamento es diferente: “Los intereses de demora tributaria tienen una justificación en fines constitucionales y configuran un mecanismo compulsivo a su cumplimiento. En cambio, la devolución reajustada y con intereses adicionales corresponde a una operación aritmética de devolución inspirada en la justicia básica de no generar enriquecimiento ilícito para el Estado” (N°37).

Con lo anterior, los disidentes concluyen que acoger la inaplicabilidad en este caso implica liberar al contribuyente de la obligación de pagar el interés penal respectivo, lo que solo puede hacerse por ley, ya que la acción de inaplicabilidad genuinamente tiene naturaleza meramente supresiva (45°). Por lo demás, el requirente obtuvo la condonación de los intereses penales en sentencia de la Corte Suprema Rol N°7322/2009, expedida en este mismo caso. La Corte Suprema confirmó la sentencia apelada y junto a ello decretó que el contribuyente no deberá pagar los intereses moratorios generados en el periodo en que el procedimiento de reclamo (acción judicial en contra de las liquidaciones de impuestos) fue sustanciado por funcionario que se atribuyó jurisdicción (juez tributario con facultad delegada de modo inconstitucional), por no serle imputable el atraso durante ese periodo –durante el período comprendido entre las fechas en que se dictó la resolución inválida que tuvo por deducido el reclamo y la que lo tuvo por definitivamente interpuesto, de modo legal– (N° 46°).

Agregan que buscar obtener una total condonación a través de este requerimiento, superior a la establecida en la sentencia de la Corte Suprema ya aludida, pugna con los criterios de legalidad tributaria, puesto que las condonaciones deben ser definidas expresamente y jamás pueden presumirse, ya que el legislador tributario está sometido a una estricta reserva de ley, lo que resguarda la previsibilidad, la igualdad y el trato no discriminatorio (TC Rol N°1234, C. 21°). En efecto, la condonación constituye una potestad otorgada por el legislador de modo expreso al Director Regional del Servicios de Impuestos Internos, de acuerdo al art. 6°, letra B, N° 4° del Código Tributario. Por otro lado, el propio TC ha sostenido que la concesión de beneficios tributarios forma parte de la potestad tributaria del Estado, entendida como “la facultad que tiene el Estado de establecer tributos por ley, modificarlos y derogarlos” (TC Rol N°1452, c. 19°).

El resumen de sus planteamientos, los disidentes los sintetizan del siguiente modo: “51°. Que, por tanto, estos Ministros sostienen que no concurre en la causa ninguna vulneración que permita expresar que nos encontramos frente a un guarismo que determine un *‘tributo manifiestamente injusto o desproporcionado’*. Se trata de una institución jurídica conocida –cláusula penal– aplicada a los tributos, en donde la eventualidad de una lesión enorme o tributo manifiestamente injusto no se produce porque el estándar fijado opera bajo o en la regla de mercado, pasa el test comparativo con otras legislaciones y sirve a un propósito razonable de contribuir a la eficacia de la ley, al pago oportuno de los tributos y a la satisfacción del interés público asociado a estos objetivos”.

**8)** Al comenzar a leer esta sentencia, probablemente todos hemos esperado observar un desarrollo de la frase contenida en la Constitución

Chilena en su art. 19 N° 20 inciso 2º, que reza que “*En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifestamente desproporcionados o injustos*”.

Una evaluación final deja en claro que esto no se produce.

Las razones las he expuesto en otros lugares<sup>14</sup>. En la medida en que el contenido de esta norma se encuentre vinculado a la tutela de la propiedad privada (y, en definitiva, a los contenidos de las actas de la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución), no podrá existir un desarrollo dogmático a su respecto, *i.e.*, configurarla como una categoría tributaria. Ahora, de una perspectiva más amplia que la de las cifras o los guarismos (por ejemplo, 200%), necesariamente el análisis debe considerar otros elementos, y no me refiero solo a agregar la dimensión vinculada al transcurso del tiempo (que es relevante).

En casos como este, el debate debiera incorporar categorías tales como los principios materiales tributarios (entre ellos, la capacidad contributiva), el deber de contribuir (de un modo más completo que como lo hace el voto de minoría), el estatuto de derechos fundamentales, los mecanismos de interpretación constitucional (interpretación sistemática, control de proporcionalidad, balance de derechos y obligaciones), etc.

Por otro lado, podrían ser reformulados los criterios atendidos en la sentencia y en el voto disidente.

En primer término, incorporando el factor “tiempo” o “transcurso del tiempo”, ya que incide en los montos finales de la deuda (por la variación en reajustes e intereses). Esto conduce a la necesidad de resolver los litigios tributarios en plazos breves, haciendo uso de mecanismos procesales adecuados a ello y respetuosos, por cierto, de los derechos de los intervinientes. No puede darse lugar a dilaciones procesales indebidas, que manipulen los tiempos del proceso en beneficio o en contra de los intereses de una de las partes (sea para aumentar la deuda o por hacer uso del proceso como mecanismo de planificación fiscal). Esto implica incorporar mecanismos procesales que limiten y en su caso sancionen las dilaciones indebidas.

Asimismo, las tasas de interés por deudas tributarias no debieran vincularse a tasas promedios de instituciones bancarias, dado que en Chile son muy altas, y existen discusiones muy profundas y determinantes acerca del modo en que ellas son fijadas por el conjunto de las instituciones financieras. Por otro lado, dichas tasas (de las instituciones bancarias) generan ingresos y utilidades muy altas y se supeditan a altos gastos (y a

<sup>14</sup> MASBERNAT, Patricio (2012) “Un análisis crítico de la doctrina relativa a los principios materiales de la tributación en Chile”, en *Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Santiago de Chile: Librotecnia. pp. 433-476; MASBERNAT, Patricio (2012) “El desarrollo de los principios constitucionales tributarios de carácter material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional chileno”, *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Norte*, 19 N°1, año 2012, pp. 129-196.

veces superfluos, desde un punto de vista público) por parte de las instituciones financieras, todo lo cual no se aviene con la racionalidad de la función del Estado. Es decir, tasas de intereses bancarias tienen diferente naturaleza que tasas de deudas fiscales. Si el Estado hiciera uso de las primeras (o las usara como parámetro) se encontraría lucrando con los tributos y estos dejarían de responder a su propia naturaleza, cual es, de constituir una obligación del contribuyente de acuerdo a los principios de justicia tributaria<sup>15</sup>.

Nótese que en este punto no me refiero a los principios de legalidad y de igualdad ante la ley (formal), pues de sus respectivas perspectivas estas tasas de interés (sucedáneas de las bancarias) quedan a salvo. Me refiero a otros principios, complementarios de los anteriores, tales como el de igualdad material o de capacidad contributiva, que son principios materiales o de justicia tributaria.

En efecto, debe recurrirse a estrategias propias de control del abuso de los contribuyentes, por ejemplo, las multas; y a través de sus propios mecanismos de aplicación.

La finalidad debiera ser que el contribuyente cumpla con su obligación de contribuir, en tiempo y forma, y dentro de los márgenes propios de los principios materiales o de justicia tributaria (y de los formales, por cierto). Ni más ni menos. Y ello pasa necesariamente por respetar los derechos fundamentales, entre los que se encuentra el de acceso a la jurisdicción.

En tal sentido debe comprenderse el deber de contribuir como una categoría constitucional con contenido y límites perfilados (no como un concepto genérico y difuso de concurrencia a los gastos públicos), y en cuanto tal, el obligado, que es el contribuyente, no por ser obligado queda desvestido de sus derechos fundamentales. Por cierto que construir una categoría jurídica de ese nivel de complejidad requiere un enorme esfuerzo, tanto de la doctrina de los autores como de las instituciones (sean de los tribunales como de la propia Administración Tributaria). Pero la dificultad de la tarea no libera de la obligación de llevarla a cabo, ni de su crucial importancia.

---

<sup>15</sup> Estos principios son universales. Sobre este tema, P. MASBERNAT, C. BILLARDI, J.A. FERNÁNDEZ, M.A. SÁNCHEZ, "Los principios materiales de la tributación en las constituciones de Argentina, España e Italia. Algunas luces para la construcción de una dogmática en Chile.", de próxima publicación.