

**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

LA PRESCRIPCION COMO MODO DE EXTINGUIR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

por

ALEJANDRO DUMAY PEÑA

Departamento de Derecho Económico

Generalidades

La prescripción extintiva puede definirse, de conformidad a lo que dispone el artículo 2.499 del C. Civil, como un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido durante cierto lapso. Puede considerarse una sanción a la inactividad del acreedor y se fundamenta, principalmente, en la necesidad de estabilizar situaciones jurídicas inciertas.

Esta prescripción, llamada también liberatoria, está reglamentada en el C. Civil, Arts. 1.567 N° 10 y 2.492 y siguientes. Sin embargo, por la importancia que reviste en el campo tributario, el legislador ha estimado de utilidad señalar algunas reglas especiales en el Código del ramo.

En el ámbito de la tributación fiscal interna la prescripción extintiva tiene múltiples aplicaciones. Analizaremos específicamente aquella de que trata el artículo 201 del Código Tributario y que constituye una forma de extinguir la acción del Fisco para el cobro de impuestos insolutos.

Extinción de la obligación tributaria por la prescripción de la acción de cobro

Establecido que la prescripción, como modo de extinguir obligaciones, tiene lugar en materia tributaria, vale decir, que el contribuyente moroso, al igual que cualquier deudor, se ve liberado de cumplir su obligación si el acreedor (Fisco) no ejercita oportunamente sus derechos, corresponde preocuparse de las normas que regulan este

modo de extinguir y, en particular, de las reglas especiales que al efecto señala el Código Tributario.

Requisitos. Dicho de un modo general, los requisitos de la prescripción extintiva son: el transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor. Sin embargo, con mayor acuciosidad, podemos consignar los siguientes elementos:

- a) Que haya transcurrido un lapso durante el cual no se haya ejercido la acción.
- b) Que la prescripción no se encuentre suspendida.
- c) Que no haya sido renunciada por el beneficiario.
- d) Que no haya operado la interrupción.
- e) Que el interesado la alegue.

Plazo

Iniciación. El plazo se empieza a contar desde que la obligación se ha hecho exigible o, en otros términos, desde que el acreedor puede ejercitar libremente su acción. Tratándose de obligaciones tributarias el Art. 200 del Código establece que el término necesario para que opere la prescripción se cuenta desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago. En consecuencia, la prescripción empieza a correr en la fecha en que debió cancelarse el tributo.

Tratándose de créditos fraccionados, cada uno de los períodos o cuotas comienza a prescribir a medida que se hacen exigibles (1).

La circunstancia de que cada período o cuota prescriba independientemente permite que distintos períodos de un mismo tributo prescriban en plazos diversos según las particulares situaciones que puedan producirse en cada caso.

La prórroga que se hubiere concedido al contribuyente para el pago del tributo no altera los plazos de prescripción pues, como se ha dicho, éstos se cuentan desde la expiración del plazo *legal* de pago.

Cómputo. No existen, sobre este punto, reglas particulares, por lo que se concluye la aplicación amplia de las normas que sobre el particular contiene el C. Civil. Tratándose de plazos de años, debe entenderse que corre en forma continuada, es decir, se trata de un plazo de días corridos que no se suspende en días inhábiles ni durante el feriado judicial.

Suspensión de la prescripción

Las únicas normas que sobre la materia contempla la ley tributaria son las que se contienen en los Arts. 97 Nº 16 del Código Tributario y 94 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

(1) Sentencia Corte Suprema. "Revista de Derecho y Jurisprudencia". Tomo XLVIII. Segunda Parte. Sección Primera, pág. 288.

La suspensión que se reglamenta en el Código no es aplicable a la prescripción del Art. 201, de modo que ella sólo se suspende por la causal mencionada en el Art. 94 de la Ley de la Renta. Al respecto el Servicio de Impuestos Internos ha emitido instrucciones en Suplemento 5-4 de 27-X-69.

Sobre la materia cabe traer a colación la situación prevista en el Art. 147 del Código Tributario. De su contenido se desprende claramente que la interposición de un reclamo en contra de un giro o liquidación no es motivo de suspensión de la acción de cobro del Fisco, pero si se obtiene la suspensión del cobro judicial no podrá alegarse el abandono de la instancia.

Duración

Plazo normal

Por referencia hecha al Art. 200 del Código Tributario, se colige que el plazo en que prescribe la acción del Fisco para el cobro de obligaciones tributarias insolutas es de tres años. Excepcionalmente el plazo aumenta a seis años cuando se cumplen los requisitos que señala el inciso 2º de la norma citada.

El plazo anterior puede verse aumentado por el término de tres meses si hubiera mediado citación al contribuyente. Este plazo puede extenderse si ha habido prórroga de la citación (Arts. 63 y 200 inc. 3º, Código Tributario).

De conformidad a ello y a lo que anteriormente se expresara, si un contribuyente no ha cancelado un impuesto cuya fecha de pago expiró el 31-III-68, la acción del Fisco para cobrar dicho tributo venció el 1º-IV-71 a las 24 horas. El cálculo anterior está hecho sobre la base del plazo normal y de la aplicación de las reglas generales sobre cómputo de los plazos de años.

Se ha dicho, sin embargo, que el plazo anterior puede verse aumentado en tres meses o transformarse en un plazo de seis años cuando concurren determinadas circunstancias que pasamos a analizar.

Como consideraciones previas y esenciales, nos interesa precisar lo siguiente: a) Las circunstancias que motivan estas ampliaciones son *exclusivamente* las que se señalan en el Art. 200 del Código Tributario; y b) En ambos casos, la posibilidad de ampliación se refiere a impuestos *declarables*. Siendo éste el presupuesto básico de ambas causales de prórroga, puede concluirse, desde ya, que el plazo de prescripción de la acción del Fisco para el cobro de tributos no sujetos a declaración es siempre de 3 años.

Aumento del plazo de prescripción por el término de tres meses

Se refiere a esta situación el Art. 200 del Código Tributario en su inciso 3º. Supone que haya mediado citación al contribuyente en relación con el impuesto respectivo.

El aumento puede prolongarse más allá de los tres meses cuando, a su vez, ha sufrido prórroga similar el plazo concedido en la citación.

El trámite de la citación está reglamentado en el Art. 63 del Código Tributario y tiene lugar respecto de tributos sujetos a declaración.

Aplicación del plazo extraordinario de seis años

Se refiere a esta situación el inc. 2º del Art. 200 del Código Tributario.

El plazo extraordinario opera cuando, tratándose de impuestos declarables, el contribuyente no hubiere presentado declaración o lo hubiere hecho en forma maliciosamente falsa.

Impuestos sujetos a declaración

Como puede apreciarse, sólo cabe hablar de aumento de los plazos cuando nos encontramos ante un impuesto sujeto a declaración. Siendo éste un requisito fundamental, el legislador se preocupó de señalar de un modo expreso, en el mismo Art. 200, lo que debe entenderse por impuesto declarable. La referida disposición expresa que, para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o responsable del impuesto.

A pesar de la claridad de la norma se ha producido controversia por el ánimo natural del Fisco de aplicar los plazos extraordinarios más allá de su campo legal de operación.

En efecto, existen impuestos que, obviamente, no son declarables, como es el caso del tributo establecido en la ley sobre Impuesto Territorial a pesar de lo cual el Servicio de Impuestos Internos ha pretendido hacerles aplicable el plazo extraordinario de 6 años con el argumento de que los sujetos afectados estarían, eventualmente, obligados a hacer ciertas declaraciones, como ocurre en el caso de nuevas construcciones.

Al respecto es necesario precisar que existen dos tipos de declaraciones que la ley puede exigir de los contribuyentes. Las primeras son aquellas destinadas a servir de base a la liquidación del tributo, es decir, por la cual el contribuyente proporciona los antecedentes necesarios para la cuantificación de la obligación. Aparte de ellas, puede exigirse al contribuyente la presentación de declaraciones e informes que no constituyan la base inmediata para la determinación del tributo, sino que obedecen a una finalidad de control distinta de la liquidación y que, por lo mismo, no dan al tributo respectivo el carácter de un impuesto declarable.

Esta distinción se refleja también en el terreno de las sanciones.

El Art. 97 del Código Tributario establece penas diversas para las omisiones o retardos según el tipo de declaración en que incidan.

Es en base a estos antecedentes que la jurisprudencia ha rechazado de un modo sistemático los intentos de aplicar plazos extraordinarios de prescripción a tributos no sujetos a declaración.

Nuestro más alto tribunal ha expresado que los impuestos sujetos a declaración son aquellos en que la declaración se exige como trámite previo para la fijación del impuesto, o sea, cuando la declaración determina lo que en Derecho Tributario se denomina "el accertamiento", que es establecer la existencia del hecho gravado, de la obligación tributaria, el monto líquido de ella y la determinación del sujeto pasivo de la misma. Agrega que en los impuestos sujetos a declaración, ésta se efectúa en los períodos previamente establecidos por la ley, operando el principio consagrado en el Art. 67 de la Ley de la Renta.

El tribunal hace referencia a las Circulares 107 y 116 del Servicio de Impuestos Internos que distingue entre impuestos sujetos a declaración y los que no tienen este carácter y señala, como ejemplo típico de esta última especie, al Impuesto Territorial, aun cuando la ley respectiva o su reglamento puedan exigir determinadas declaraciones a los sujetos pasivos del tributo (2).

Establecido que el tributo de cuya prescripción se trata es de aquellos sujetos a declaración se presenta la posibilidad de aumentos al plazo normal, ya se trate de la prórroga de tres meses o la ampliación a seis años.

Como ya se ha explicado, la prórroga de tres meses está supe-
ditada a la existencia de una citación. Por su parte, el lapso necesario para que opere la prescripción aumenta a seis años cuando, tratándose de impuestos sujetos a declaración, ella se hubiere omitido o la presentada fuere maliciosamente falsa.

Esto significa decir que la mala fe del contribuyente tiene, aparte de sus efectos penales, una consecuencia civil, ya que las dos circunstancias que producen la ampliación del plazo corresponden a infracciones tributarias.

Declaración maliciosamente falsa

El Art. 97, en su Nº 4, sanciona como delito tributario la presentación de declaraciones maliciosamente falsas y el Art. 200 del mismo Código Tributario recoge esa conducta para darle el efecto de aumentar el plazo de prescripción.

Lo anterior permite extraer algunas conclusiones, a la vez que plantea interrogantes que conviene señalar:

(2) Sentencia Excm. Corte Suprema. "Rev. Derecho y J.". T. XLVI. Segunda parte, sección primera, pág. 201.

A) Para que opere el plazo excepcional de seis años por la causal que se analiza, no basta una declaración errónea o incompleta sino que debe tratarse, expresa y determinadamente, de una declaración "maliciosamente falsa".

B) ¿Quién y cómo se califica esta malicia?

Para efectos penales (Art. 97 N° 4 del Código Tributario), la calificación del dolo y configuración de la infracción corresponde exclusivamente a los Tribunales Ordinarios (Arts. 105 y 162).

En lo que dice relación con el efecto civil, aumento del plazo de prescripción (Art. 200 inc. 2°, Código Tributario), puede el Director Regional respectivo calificar la malicia, debiendo atenerse al sentido natural y obvio de dicha expresión (3).

C) De lo expresado anteriormente se deduce la absoluta independencia de los aspectos civil y penal que derivan de un mismo hecho: presentación de una declaración maliciosamente falsa. En consecuencia, la calificación que hace el Director regional para los efectos civiles no compromete la responsabilidad penal del contribuyente.

Omisión de declaración

Se origina también la ampliación del plazo de prescripción a seis años, cuando el contribuyente omite presentar la declaración exigida por la ley. Esta causal requiere algunos comentarios:

A) La declaración omitida debe ser de aquellas que la ley exige como requisito previo a la liquidación y no otra cualquiera de aquellas que para diversos efectos administrativos puede exigir el Servicio o la ley respectiva.

Sobre el particular, recuérdese lo expresado a propósito de los diversos tipos de declaración.

B) ¿De qué naturaleza debe ser esta omisión?

Sabemos que un mismo acto puede tener distinta relevancia jurídica según la intención con que se haya realizado. Es así como señalábamos en el caso anterior que, dentro de las declaraciones inexactas, la ley distingue las simplemente incompletas o erróneas y las maliciosamente falsas y que sólo estas últimas producen la ampliación del plazo de prescripción.

Respecto de las omisiones, el Código Tributario conserva el distinguo sólo en lo que se refiere a los efectos penales y es así como sanciona en el N° 2 del Art. 97 la simple omisión, y en el N° 5, la

(3) Sentencia Corte Suprema. "Boletín del Servicio de Impuestos Internos", julio de 1969, pág. 6.610 y "Fallos del Mes", N° 122. Enero de 1969.
Sentencias Corte de Santiago, publicadas en Boletín del Servicio de I. I. Nos. 145, pág. 4.771; N° 161, pág. 5.457 y N° 165, pág. 5.639.
Circular del Servicio de 24-XI-68 e Informe de 25-VI-67 publicados en Boletín del Servicio de Impuestos Internos, N° 166, pág. 5.673.

omisión maliciosa. En cuanto a las consecuencias civiles —efecto en los plazos de prescripción— el Art. 200 no hace distingo. En consecuencia, debe estimarse que ambas omisiones originan la ampliación del plazo de prescripción a seis años.

C) ¿Qué ocurre si la declaración se presenta con retardo?

E. Charad (4) estima que esta situación debe asimilarse a la falta de declaración, en lo que respecta a sus efectos sobre el plazo de prescripción.

Nos parece que, si bien la declaración presentada fuera de plazo produce respecto de la Administración un efecto muy similar a la omisión, no puede perderse de vista el que se trata de dos situaciones que jurídicamente y en el hecho difieren esencialmente, por lo que no es factible asimilarlas ni aun en sus efectos civiles. Por otra parte, tal criterio contraviene el texto de la ley, que sólo hace referencia a la omisión.

Basados en que la situación prevista en el inc. 2º del Art. 200 del Código Tributario constituye una especie de sanción civil al contribuyente doloso, somos partidarios de una interpretación restrictiva y rechazamos el mero retardo como causal de ampliación del plazo de prescripción.

Plazo que corresponde aplicar en el caso de declaraciones discontinuas.

Nos referimos al contribuyente que ha declarado algunos períodos del tributo en forma correcta y en otros ha dejado de hacerlo o sus declaraciones han sido maliciosamente falsas.

En armonía con el principio de que la prescripción corre independientemente para cada período o cuota del tributo, es decir, que debe computarse separadamente respecto de cada deuda tributaria, los plazos podrán ser diversos —tres o seis años— según la situación que se haya dado en cada período. Es también la tesis del autor E. Charad, citado recientemente (5).

En síntesis, el plazo para que prescriba la acción del Fisco para el cobro de tributos impagos es, por regla general, de tres años y, excepcionalmente, podrá elevarse a seis, si concurre alguna de las circunstancias analizadas. A ello debe agregarse la prórroga de tres meses en los casos en que haya mediado citación al contribuyente.

La interrupción

El Art. 201 del Código Tributario señala que la prescripción que extingue la acción del Fisco puede interrumpirse por alguna de las causales que allí se indican.

(4) Emilio Charad D.: "El Código Tributario". 1970, pág. 573.

(5) Idem.

Concepto

Se entiende por interrupción de la prescripción, la acción o hecho jurídico que impide que ésta tenga lugar, produciendo el doble efecto de detener su curso y hacer ineficaz el tiempo transcurrido con anterioridad.

Causales

Los hechos que interrumpen la prescripción de la acción de cobro del Fisco, están señalados taxativamente en el Art. 201 del Código y guardan estrecha similitud con las causales de interrupción contenidas en el Art. 2.523 del Código Civil.

Las tres únicas formas de interrumpir la acción del Fisco para el cobro de tributos morosos, son las siguientes:

1ª Causal. Reconocimiento u obligación escrita por parte del contribuyente. Es un caso típico de interrupción "natural" ya que se produce por la actividad del deudor.

Debe tratarse de una aceptación o reconocimiento expreso y por escrito, como el que tiene lugar cuando el contribuyente solicita, a través de un documento, el giro del impuesto; celebra convenio de pago u otorga documentos para la cancelación del tributo.

En definitiva, no basta el reconocimiento tácito o simplemente verbal, ni aquellos actos que no reflejen de un modo claro el reconocimiento de la obligación.

Cabe hacer notar que el Servicio ha aceptado la posibilidad de hacer valer la prescripción, incluso después de haber operado el pago de un impuesto prescrito y que, con mayor razón, se ha estimado que los depósitos del contribuyente en abono de una deuda tributaria girada, no producen necesariamente una interrupción ni importan una renuncia a la prescripción (6).

En cuanto a la renuncia de la prescripción, tema íntimamente ligado con el que se analiza, debemos señalar que no existen normas especiales, por lo que cabe concluir que los actos que la originan deben tener una naturaleza similar a los que producen la interrupción, con la particularidad de que tienen lugar una vez cumplidos en su integridad los plazos necesarios.

Efecto. Habiendo mediado un reconocimiento eficaz la prescripción se interrumpe y la sucede la de largo tiempo establecida en el Art. 2.515 del Código Civil, lo que significa que será necesario el transcurso de 5 años, contados desde la interrupción, para que se extinga por este medio la acción del Fisco.

(6) Boletín Servicio de Impuestos Internos. Sept. 1966, pág. 5.152.

2ª Causal. Notificación administrativa de un giro o liquidación.

De acuerdo al Art. 168 del Código Tributario, corresponde al Servicio de Tesorerías la cobranza administrativa de las obligaciones tributarias.

Cobranza administrativa es aquella que se ejercita mediante el envío de una carta de apercibimiento, llamada telefónica o contacto personal con el contribuyente moroso (7).

Hacemos referencia a lo anterior, precisamente para destacar que la causal indicada en el N° 2 del Art. 201 del Código Tributario, que ahora se analiza, no se refiere a las actuaciones que el Servicio de Tesorerías pueda realizar en orden a la cobranza administrativa de los tributos. En efecto, la notificación administrativa que produce la interrupción, es la que da cuenta de un giro o liquidación de impuestos y que corresponde practicar exclusivamente al Servicio de Impuestos Internos, en uso de su facultad fiscalizadora.

En consecuencia, esta forma de interrupción opera cuando el Servicio de Impuestos Internos, en su papel fiscalizador, notifica al contribuyente un giro o liquidación relativo al tributo que está en vía de prescribir.

La liquidación y el giro son actuaciones administrativas que normalmente se suceden dentro del proceso de configuración de la obligación tributaria.

La primera consiste en la determinación del monto de la obligación. El giro es la orden de pago que se envía a Tesorería para que ésta reciba la cancelación del tributo, que es el medio normal por el cual el contribuyente extingue la obligación.

Para que se produzca la interrupción por la causal que analizamos, es necesario que alguna de estas actuaciones (giro o liquidación), sean notificadas válidamente al contribuyente.

Debe entenderse que la notificación es válida cuando se ajusta a lo dispuesto en el Art. 11 del Código Tributario. En otros términos, es preciso que medie una notificación personal, por cédula o por carta certificada, que cumpla los requisitos que para cada caso exige la ley.

La notificación personal, como su nombre lo indica y lo disponen los artículos 40 del Código de Procedimiento Civil y 12 del Código Tributario, implica entregar personalmente al notificado copia íntegra de la liquidación o giro de que se trate.

La notificación por cédula opera excepcionalmente en materia tributaria y debe ceñirse a lo que dispone el Art. 12 del Código del ramo.

La notificación por carta certificada, que constituye la regla general en materia tributaria, se practica enviando al contribuyente el giro o liquidación que se desea notificar en una carta que se entrega al Servicio de Correos y se dirige al contribuyente en el domicilio que

(7) E. Charad: Ya citado, pág. 534.

éste haya señalado en la última declaración del impuesto respectivo, cumpliendo las formalidades de la carta certificada. La carta certificada puede ser entregada en el domicilio del interesado a cualquier persona adulta que se encuentre en él, debiendo ésta firmar el recibo respectivo.

En consecuencia, puede señalarse que la notificación por carta certificada consta de los siguientes trámites: a) El envío y constancia del mismo; b) La entrega por el funcionario de Correos y c) La recepción por cualquier persona adulta en el domicilio del contribuyente. El transcurso del plazo de tres días a que se refiere el Código Tributario es también un requisito para que la notificación produzca efecto, pero no constituye propiamente un trámite. Este lapso debe completarse antes de que expire el plazo de la prescripción.

Si se omite cualquiera de los trámites señalados para cada especie de notificación, ésta no será válida y, por ende, no tendrá la virtud de interrumpir la prescripción.

Efectos. El efecto de esta forma de interrupción es hacer perder todo el tiempo transcurrido y se inicia un nuevo plazo de tres años que sólo se interrumpe por el reconocimiento u obligación escrita o requerimiento judicial.

En cuanto al momento en que empieza a correr el nuevo plazo, es necesario distinguir el tipo de actuación que ha sido notificado. Si el Servicio de Impuestos Internos ha notificado, en alguna de las formas analizadas, el giro de un impuesto, el nuevo plazo empieza a correr al día siguiente del vencimiento del giro, ya que desde ese momento el Servicio de Tesorerías está facultado para iniciar la ejecución.

Si la interrupción ha operado por notificación administrativa de una liquidación, el nuevo plazo empieza a correr desde la fecha en que venza el giro de los impuestos respectivos, según se desprende de lo que disponen los artículos 24 y 147 del Código Tributario, ya que sin este trámite indispensable Tesorería no podría proceder al cobro y, por lo mismo, no corre prescripción en su contra.

3º Causal. Requerimiento judicial.

La última forma de interrupción que señala el C. Tributario (Art. 201 Nº 3), corresponde al medio más corriente de interrupción en el derecho privado: la notificación judicial de la demanda ejecutiva, es decir, de la acción de cobro.

El contribuyente que está prescribiendo y que antes de cumplir el plazo necesario es requerido judicialmente de pago por los impuestos, intereses y demás recargos adeudados, pierde todo el tiempo corrido con anterioridad.

El requerimiento judicial significa que el Fisco (Servicio de Tesorerías), en su calidad de acreedor, ejercita su derecho a exigir el cumplimiento forzado de la obligación tributaria.

Para que el requerimiento judicial interrumpa la prescripción, debe ser practicado en tiempo y forma. Además es necesario que no se produzca el abandono de la instancia.

El requerimiento será oportuno en cuanto se practique antes del vencimiento del plazo de prescripción. En cuanto a la forma, su eficacia está supeditada al cumplimiento de las formalidades que señala el Art. 171 del C. Tributario, esto es, que sea notificado personalmente al deudor por un Recaudador Fiscal revestido de la calidad de Ministro de Fe. En caso de no ser habido el deudor, y previa certificación del hecho por el recaudador, la ley autoriza que la notificación personal se sustituya por la que se reglamenta en el Art. 44 del C. de Procedimiento Civil, con la particularidad de que no es indispensable cumplir con lo dispuesto en el inciso 1º del citado artículo y de que no se requiere nueva providencia del Tesorero Comunal para la entrega de las copias respectivas. No existe otra forma de practicar válidamente el requerimiento.

Efectos. En principio, pareciera inoficioso preocuparse de los efectos que produce esta forma de interrupción, ya que debe entenderse que el juicio ejecutivo que se inicia con el requerimiento culminará con el pago de la deuda. Sin embargo, si ello no ocurriera, debe entenderse que con posterioridad al requerimiento empieza a correr un nuevo plazo de tres años.

Formas de hacer valer la prescripción extintiva

De lo dicho en los párrafos anteriores se colige, necesariamente, que una de las formas de extinguir las obligaciones tributarias es la prescripción extintiva de la acción de cobro del Fisco.

Nos hemos referido a los elementos que configuran este modo de extinguir, en especial, al plazo y las circunstancias que provocan su ampliación, suspensión o interrupción.

Corresponde ahora tratar los aspectos procesales de la institución, o más concretamente, la necesidad de que ella sea alegada y la forma y oportunidad en que debe hacerse valer.

Dentro de las reglas comunes, el Art. 2493 del C. Civil establece la obligación de alegar la prescripción, prohibiendo a los tribunales declararla de oficio. Esta exigencia tiene plena validez respecto de la prescripción que analizamos y que el C. Tributario reglamenta en el Art. 201.

El contribuyente que desee aprovecharse de la prescripción debe alegarla, es decir, hacerla valer en forma legal. Sobre esta premisa entramos a analizar la vía procesal, tribunal y oportunidad procesal.

La prescripción extintiva como excepción. Sin duda, la vía normal para hacer valer este modo de extinguir es la excepción que se opone a la acción ejecutiva por la cual el Fisco pretende, extemporáneamente, hacer efectiva la obligación tributaria. Esta posibilidad está aceptada y reglamentada por el propio Código Tributario, en el Nº 2 del Art. 172, que se refiere a la prescripción como excepción perentoria, o sea, como medio de paralizar la acción de cobro del Fisco.

El plazo de que dispone el contribuyente es de diez días hábiles contados desde el requerimiento (Art. 176). El escrito respectivo deberá presentarse al Tesorero Comunal, quien le dará la tramitación prevista en el Título V del Libro III del C. Tributario, que trata del Cobro Ejecutivo de las Obligaciones Tributarias de Dinero.

La prescripción extintiva como acción. Lo dicho anteriormente no implica, en modo alguno, una limitación a la posibilidad de alegar la prescripción extintiva como acción.

A falta de norma expresa sobre el particular debe recurrirse al derecho común, que no señala obstáculos a esta vía procesal. Por lo demás, ello ha sido ratificado por la jurisprudencia de nuestros tribunales y aceptado expresamente por el Servicio de Impuestos Internos.

La ausencia de normas expresas sobre el particular encuentra su explicación en la circunstancia de que, por regla general, el deudor carece de interés para solicitar se declare prescrita la acción del acreedor.

Transcurridos los plazos necesarios, le bastará abstenerse de cumplir la obligación y, en el evento de que el acreedor pretendiera exigir el cumplimiento forzado, excepcionarse en las condiciones y forma ya señalada. No obstante, existiendo algún interés en la declaración inmediata, la posibilidad de accionar con este objeto es innegable.

La jurisprudencia ha admitido de un modo expreso la procedencia de esta alegación, basada, entre otras consideraciones, en que no puede admitirse que el derecho de los actores quede entregado, para su reconocimiento judicial, a la voluntad de su contendor, que puede deducir o no la demanda de cobro (8).

El autor Emilio Charad, señala: "Es indiscutible que si surge un interés para el deudor en que la prescripción se declare y se le proclame oficialmente libre, puede instar en tal sentido, es decir, ejercitar la acción de prescripción" (9).

Por su parte, el autor Luis R. Ugas C., acepta la posibilidad de hacer valer la prescripción extintiva en cualquier forma y señala: "Si se alega como acción debe hacerse en Juicio Ordinario" (10).

En cuanto al interés que debe asistir al actor, nos parece que concurre en el común de los contribuyentes, de modo que difícilmente será un elemento que dificulte esta vía procesal. En efecto, sin perjuicio de situaciones especiales que pudieran afectar a determinados deudores, por razones de viaje o negocios, existe una razón que es común y general y que deriva de lo que dispone el artículo 49 del Código Tributario. En virtud de la citada norma, el contribuyente que

(8) Revista de Derecho y Jurisprudencia. Tomo XLV. Segunda parte. Sección segunda, pág. 49. Tomo XXXII. Sección primera, pág. 373.

(9) E. Charad. Ob. cit., pág. 574.

(10) Luis R. Ugas C.: "El Código Tributario", pág. 402.

tuviere deudas por concepto de impuestos se ve imposibilitado de cancelar los períodos siguientes del mismo tributo.

De lo anterior se desprende que, si los períodos adeudados no le son exigibles por haber prescrito la acción del Fisco, será manifiesto el interés que le asiste por obtener una declaración judicial que lo libere definitivamente de los períodos ya prescritos y le permita regularizar su situación respecto de los períodos posteriores que debe cancelar, sin incurrir en mayores intereses y recargos.

En todo caso, existiendo notificación judicial de la demanda ejecutiva, la prescripción deberá alegarse en dicho procedimiento y en forma de excepción.

Establecida la posibilidad de alegar la prescripción extintiva del Art. 201 del C. Tributario por la vía de la acción, sólo resta determinar el procedimiento a que debe sujetarse la demanda, así como el tribunal competente para efectuar dicha declaración.

La necesidad de una declaración judicial ha sido interpretada en el sentido de que corresponde a la Justicia Ordinaria el conocimiento de esta materia. Según las reglas de competencia, se concluye que la demanda deberá presentarse ante el Juez de Letras de Mayor Cuantía que corresponda y se sujetará a los trámites del Juicio Ordinario de Mayor Cuantía, con las particularidades propias del Juicio de hacienda, por el hecho de figurar el Fisco como demandado.

En dicho pleito bastará al actor precisar la obligación que estima prescrita y acreditar el transcurso del plazo necesario para la configuración de este modo de extinguir. El Fisco, representado al efecto por el Consejo de Defensa del Estado, podrá excepcionarse alegando causales de suspensión o interrupción o la circunstancia de ser aplicables plazos mayores a los sostenidos por el recurrente. Será de su cargo el peso de la prueba de cualquiera de estas circunstancias.

Conclusión

La acción del Fisco para el cobro de tributos morosos, cuyo ejercicio corresponde al Servicio de Tesorerías, puede extinguirse por la prescripción, si no se hace valer oportunamente.

El plazo necesario para que opere este modo de extinguir es de tres años. Excepcionalmente puede ser mayor, bajo las circunstancias ya analizadas y a condición de que se trate de un tributo sujeto a declaración.

— Los actos que producen el efecto de interrumpir la prescripción son los que taxativamente se señalan en los tres numerandos del artículo 201 del C. Tributario. En cuanto a su origen, estos actos presentan la siguiente particularidad:

La causal del Nº 1 se produce por *actos del contribuyente deudor*;

La causal del Nº 2 por *actos del Servicio de Impuestos Internos*; y,

La del Nº 3 por *actos del Servicio de Tesorerías*, encargado de la cobranza.

— La declaración de la prescripción que extingue la acción de cobro del Fisco, por tributos morosos, corresponde a la Justicia Ordinaria, ya sea que el deudor —prescribiente— la haga valer como excepción, dentro del Juicio Ejecutivo de cobro, o como acción a través de un Juicio Ordinario que se ajusta a las modalidades del Juicio de Hacienda.

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA:

**SITUACION TRIBUTARIA DE UN CONTRIBUYENTE
QUE ARRIENDA EL USUFRUCTO DE UN PREDIO
AGRICOLA CUYA NUDA PROPIEDAD
LE PERTENECE**

Sentencia Corte de Temuco en causa "Jorge Prat E. con Rol 97-71 Impuestos Internos". Fallo de 4-8-71.

Antecedentes previos:

La Primera Categoría del Impuesto Cедular a la Renta grava, entre otras, las rentas provenientes de la actividad agrícola (Art. 20 N° 1 de la Ley). Al efecto, la norma citada distingue una serie de situaciones que determinan, en definitiva, diversos montos por concepto de este tributo.

Es así como pueden distinguirse los siguientes tratamientos:

a) Si el contribuyente es una sociedad anónima, debe tributar según renta efectiva. Esto significa que, cualquiera sea la calidad en que explota el predio o las características de éste, estos contribuyentes deben llevar contabilidad y tributar según las utilidades que de conformidad a ella se determinen.

b) Si el contribuyente no es sociedad anónima —caso de autos— es necesario distinguir:

1° Si explota el bien raíz en calidad de propietario o usufructuario, la renta a gravar se determina en base a una presunción de derecho del 10% del avalúo fiscal. Por otra parte, estos contribuyentes tienen derecho a rebajar del impuesto resultante lo que hubieren pagado, en relación con el inmueble, por concepto de Impuesto Territorial.

2° Si lo explota en una calidad distinta de la anterior, es decir, no como propietario ni usufructuario, sino que como arrendatario, mero tenedor, etc., también tributa según presunción, que en este caso es del 4% del avalúo. Estos contribuyentes no tienen derecho a la rebaja de lo que pudieran haber pagado por Impuesto Territorial.

3º Si el propietario no explota directamente el bien raíz, sino que lo arrienda, da en usufructo, o lo cede a cualquier título temporal, su renta, para efectos tributarios, será la que se señale en el contrato respectivo y el cesionario, que explotará el predio directamente, tributará en la forma ya señalada en el número anterior.

Por último, el artículo 33 N° 12 de la misma Ley de la Renta, exime del Impuesto Cedular de Primera Categoría a las rentas de los bienes raíces "sólo respecto del propietario o usufructuario que no sea sociedad anónima".

Ese es, en términos generales, el régimen tributario conforme al cual se gravan las rentas que producen los bienes raíces agrícolas, y con referencia al cual deben solucionarse las situaciones que puedan presentarse respecto de cada uno de los contribuyentes de este grupo.

Hechos de la causa: El fallo que comentamos resuelve la situación tributaria de un contribuyente que adquirió de un tercero la nuda propiedad de un predio agrícola y, con posterioridad, arrendó el usufructo del mismo, de modo que produjo en él una situación muy similar al dominio pleno, a lo menos en el hecho. Desde el punto de vista jurídico, sin embargo, resulta más exacto decir que el contribuyente unió la doble calidad de nudo propietario y arrendatario de un usufructo, con la particularidad que ambos derechos se radican sobre un mismo objeto.

Solución legal: En las circunstancias señaladas, el contribuyente estimó haber unido las calidades de nudo propietario y usufructuario y procedió a tributar como propietario del bien raíz agrícola, esto es, según la presunción del 10% que la ley señala respecto a los propietarios que trabajan personalmente su predio (Caso N° 1 del esquema).

Fundamenta su posición en que la Ley de la Renta no hace distinción entre los diversos tipos de propietarios (nudos o plenos), de donde resulta aplicable el aforismo jurídico de que: "Donde la ley no distingue, no es lícito al intérprete distinguir".

El Servicio de Impuestos Internos, en el fallo de primera instancia del Director Nacional y en las liquidaciones practicadas con motivo de la revisión, impugnó el criterio anterior por estimar que el contribuyente reunía la doble calidad de propietario de un inmueble agrícola y empresario agrícola del mismo, en su calidad de arrendatario del derecho de usufructo que sobre ese inmueble tenía un tercero, y señaló, en síntesis, lo siguiente:

a. El contribuyente no es usufructuario ni propietario del predio, de modo que procede gravar su renta efectiva determinada en base a contabilidad;

b. La renta que así se determine regirá para los efectos del Impuesto Global Complementario, ya que el contribuyente se encuentra comprendido en la exención que para el Impuesto de Primera Categoría establece el Art. 33 N° 12;

c. El contribuyente no tiene derecho a rebajar lo pagado por Impuesto Territorial ya que éste es un derecho que la ley da al pro-

pietario o usufructuario del predio, calidades que no reúne el recurrente;

d. Debe entenderse que no es propietario, porque sólo tiene la nuda propiedad, ni es usufructuario porque se limita a arrendar este derecho, sin que sea titular.

Por las consideraciones anteriores, estimó que el contribuyente de autos no se encuadraba en ninguna de las situaciones previstas por el legislador al gravar las rentas de los bienes raíces y concluyó que era necesario recurrir a la norma supletoria que contempla el N° 5 del artículo 20 de la Ley.

El contribuyente apeló de la resolución del Servicio y la Corte de Temuco revocó el fallo de primera instancia en un fallo dividido, en el cual se plantean los siguientes criterios:

El fallo de mayoría señala que, correspondiéndole declarar al contribuyente como propietario —mero propietario— no está obligado a hacerlo como arrendatario (empresario agrícola), pues de estarlo debería tributar dos veces como empresario agrícola de un mismo predio, situación que, además de repugnar a la sana lógica y a la equidad, no está prescrita expresamente por la ley. Agrega: Forzoso es entonces concluir que en el caso sub lite el contribuyente no se haya regido como empresario agrícola en su calidad de arrendatario del predio, sino como empresario agrícola en su calidad de propietario del inmueble. En consecuencia, le es aplicable la presunción establecida en la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de Impuestos a la Renta (presunción del 10%), y tiene derecho a rebajar el Impuesto Territorial del monto de los tributos de Categoría.

El voto disidente, que en nuestro concepto se ajusta con mayor exactitud al espíritu de la norma tributaria, empieza por precisar el hecho gravado del tributo, y señala que, a grandes rasgos, el impuesto a la renta grava lo que "se gana".

En cuanto al derecho del contribuyente de rebajar lo pagado por Impuesto Territorial dice: Para determinar la procedencia de esta rebaja se hace necesario establecer si el contribuyente tiene obligaciones tributarias por su calidad de nudo propietario del predio. Al respecto, y dadas las particulares características de la nuda propiedad, no es posible concebir que ésta produzca alguna renta, en los términos que define este concepto el Art. 2 N° 6 de la misma ley.

La propia naturaleza de la cosa detentada por el contribuyente y las limitaciones que impone al dominio pleno, impiden que sobre ella se establezca una empresa para desarrollar actividades que produzcan lucro. Luego, el contribuyente no recibe renta de la nuda propiedad del fundo.

Sentado este presupuesto, no es concebible la rebaja de lo pagado por concepto de Contribuciones, ya que este derecho se confiere cuando realmente existe un contribuyente que reciba rentas en su calidad de propietario.

En resumen, el contribuyente no recibe rentas por la nuda propiedad, luego, no paga este impuesto y, consecuentemente, tampoco procede la rebaja aunque efectivamente sea de su cargo el pago del Impuesto Territorial, ya que este último tributo se cobra con independencia de si el predio produce o no rentas a su propietario u ocupante.

Demostrado que el contribuyente, en su calidad de nudo propietario del fundo, no puede explotarlo ni producir renta, resulta que sí puede hacerlo por su calidad de arrendatario del derecho de usufructo, y en el hecho así lo hace.

En cuanto a la afirmación del recurrente, de que por el arrendamiento adjunto a la nuda propiedad, se ha convertido en propietario pleno, no tiene validez ni seriedad alguna y por lo mismo, no resiste un análisis jurídico. Las cosas son en derecho como las define la norma jurídica y no como el hombre pretende que sean.

El pronunciamiento del Tribunal debe emitirse sobre la base de lo único cierto y demostrado en el proceso: que el contribuyente es nudo propietario y es además arrendatario del usufructo constituido en favor de un tercero. La circunstancia de que ambos derechos se ejerzan sobre un mismo bien raíz no cambia la calidad jurídica de estos derechos.

Ahora bien, como nudo propietario el contribuyente no produce ni devenga renta, de manera que no puede pagar Impuesto Cedular ni Global Complementario, pero, como arrendatario sí las produce y luego, debe presumírsele una renta equivalente al 4% del avalúo fiscal del predio conforme lo que dispone la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la ley.

Comentario: El voto disidente, que nos parece el más ajustado, hace abstracción de la calidad de nudo propietario del contribuyente ya que tal situación carece de trascendencia tributaria, y sólo toma en consideración su calidad de arrendatario, lo que sí tiene relevancia, por cuanto los derechos que emanan de esta calidad son los que le permiten explotar el predio y obtener un beneficio constitutivo de renta.

En armonía con este planteamiento, el Ministro disidente hace aplicables las normas que la ley señala para los arrendatarios (presunción del 4%), y niega la posibilidad de rebajar lo pagado por Impuesto Territorial, ya que ésta es una franquicia concedida al propietario que explota directamente el predio.

Concordamos plenamente con este criterio y estimamos que cualquier otra conclusión importa vulnerar seriamente las normas que se señalan en el N° 1 del Art. 20 de la Ley de la Renta y que hemos esquematizado al iniciar estas líneas.

En efecto, la posición del contribuyente, que importa asimilarse al propietario pleno, se ha dicho que carece de todo asidero jurídico.

El voto de mayoría del fallo de alzada, que encuadra al contribuyente en la situación prevista para los predios agrícolas explotados

por su propietario tampoco es exacto, toda vez que la calidad de nudo propietario del contribuyente carece de toda relevancia fiscal, por cuanto no constituye una situación generadora de rentas. No es la nuda propiedad lo que habilitó al contribuyente para ejercer la actividad de empresario agrícola.

Si bien la imposición está establecida en la ley a través de presunciones, es preciso tener en cuenta que tales ficciones se sustentan en una realidad, que no es otra que el beneficio que un derecho irroga a su titular. Por otra parte, un criterio de consecuencia impide reconocer al contribuyente derecho a la rebaja, ya que su carácter de nudo propietario no ha sido tomado en cuenta para la aplicación del gravamen. Nada se cobra por este concepto, y de nada, nada se puede rebajar.

Tampoco es admisible la doble tributación que importa el liquidar impuesto por cada una de las calidades que posee el contribuyente. Esta solución no sólo se aparta de la equidad sino que contraviene el texto expreso de la ley al compatibilizar dos alternativas diversas y contrapuestas.

Asimismo, la solución del Servicio de Impuestos Internos de estimar inaplicables las presunciones del N° 1 del Art. 20 y gravar al contribuyente por su renta efectiva, asilándose en la norma supletoria del N° 5 del citado artículo, es manifiestamente errónea. Resulta evidente que estamos frente a un empresario agrícola que, como tal, debe tributar según el N° 1 que se refiere precisamente a la tributación de los inmuebles. Las dificultades que pueda presentar la aplicación del mencionado numerando no justifican en caso alguno dejar de lado la norma específica para recurrir a una disposición supletoria que manifiestamente está establecida para rentas innominadas o que carecen de un origen preciso y que, sin embargo, es necesario gravar.

En consecuencia, establecido que se trata de un empresario agrícola, debe estarse a lo que dispone el artículo 20 de la ley en su número 1°. Frente a la disyuntiva que plantea su doble calidad de propietario y arrendatario, debe preferirse aquella que tiene relevancia tributaria, esto es, la de arrendatario del usufructo, dejando de lado su carácter de nudo propietario que carece de toda trascendencia desde el punto de vista fiscal, puesto que el fundamento de la actividad agrícola desarrollada y de las rentas obtenidas no se encuentra en la nuda propiedad sino que en el arrendamiento del usufructo.

Conclusión: En el caso de autos estamos frente a un arrendatario, que en esta calidad ha explotado un predio, por lo que las rentas respectivas deben tributar de acuerdo a la presunción del 4% del avalúo fiscal, según dispone la letra b) del N° 1 del artículo 20 de la Ley de la Renta.

Las normas que se refieren a los propietarios agrícolas no le son aplicables al contribuyente nudo propietario, por cuanto la ley habla de propietario agrícola que explota el predio por sí mismo y que, obviamente, produzca renta, lo que no puede ocurrir con el nudo

propietario ya que este derecho no habilita para explotar y, por ende, no origina utilidades.

En armonía con lo anterior, no le es aplicable la rebaja de lo pagado por Impuesto Territorial, ya que ningún tributo se le cobra en su carácter de propietario.

Si bien la ley no hace distinción expresa entre propietario nudo y pleno, exige que se trate de un propietario agrícola que, en su carácter de tal, explote directamente el predio, lo cual resulta imposible al nudo propietario, como lo demuestra el caso del contribuyente de autos, que para desempeñarse como empresario agrícola y obtener algún provecho del predio, debió arrendar el usufructo de que carecía.

ALEJANDRO DUMAY PEÑA
Departamento de Derecho Económico