

Valdivia, cuatro de abril de dos mil trece.

**VISTOS:**

A fojas uno y siguientes, comparece don **PATRICIO SANGUINETTI ALTAMIRANO**, Rut N° 10.633.455-2, domiciliado para estos efectos, en calle General Lagos N° 837, comuna de Valdivia, en representación de **SOCIEDAD COMERCIALIZADORA DEL SUR VALDIVIA DOS S.A.** Rut N° 96.827.580-1. Interpone reclamación en contra de la Liquidación de Impuestos N° 78, de fecha 31 de agosto de 2012, formulada por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, notificada con la misma fecha, correspondiente a Impuesto a la Renta Año Tributario 2009.

En primer lugar, se refiere a los antecedentes previos del caso. Expone que la liquidación reclamada contiene el cobro de Impuesto a la Renta por el Año Tributario 2009, en relación con el rechazo de determinadas partidas en su carácter de gasto necesario para producir la renta, aplicando el impuesto único del 35% establecido en el artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta. Agrega que, con fecha 27 de abril de 2012, el Servicio de Impuestos Internos notificó la Citación N° 09 de la misma fecha, la cual se refería a Declaraciones de Impuesto a la Renta, Años Tributarios 2009 y 2010; con fecha 25 de mayo de 2012 su representada solicitó prórroga para contestar la citación referida concediéndose ésta el 28 de mayo de 2012 por un mes; con fecha 31 de agosto de 2012, se emitieron las Liquidaciones N° 78, 79 y 80, las cuales fueron notificadas en la misma fecha, correspondiendo las dos primeras al Año Tributario 2009, y la tercera al Año Tributario 2010; y, con fecha 26 de septiembre de 2012 la reclamante interpuso recurso de reposición administrativa respecto de las mencionadas liquidaciones, recurso que fue acogido parcialmente mediante Resolución N° 18070 de 10 de diciembre de 2012, rebajando el monto de las Liquidaciones N° 78 y 80, y dejando sin efecto la Liquidación N° 79.

En segundo lugar, se refiere al fondo del reclamo. Explica que, de acuerdo a los antecedentes expuestos, queda en evidencia que la liquidación que se reclama ha sido dictada fuera de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código

Tributario. Reproduce los incisos 1° y 4° del artículo 200, el artículo 63 y los incisos 1°, 2° y 3° del artículo 10, todos del Código Tributario. Reproduce, además, secciones 2.3 y 2.4 del Título II de la Circular 42 de 2011 (*sic*) del Servicio de Impuestos Internos, las que se refieren específicamente al inicio y vencimiento de los plazos. Sobre la base de las disposiciones reproducidas, señala que el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora respecto del Impuesto a la Renta correspondiente al Año Tributario 2009, vencía el 30 de abril de 2012; que dicho plazo se amplió en 3 meses, en razón de la notificación de la Citación N° 099 de 27 de abril de 2012 (*sic*), agotándose el 30 de julio de 2012, ya que el plazo debe contarse desde el día 30 de abril y no desde el día siguiente a aquel. El señalado plazo se amplió en un mes en razón de la prórroga concedida por igual término para dar respuesta a la citación. Este plazo adicional se debe contar desde el 30 de julio, con lo cual el plazo de prescripción se extiende al 30 de agosto. Como se trata de la ampliación de un plazo, necesariamente esta prórroga debe comenzar a computarse antes del vencimiento del plazo original. De otro modo se trataría de un nuevo plazo y no de una ampliación. Concluye, en definitiva, que en el caso en análisis el último día del plazo que tenía el Servicio para notificar las liquidaciones correspondientes al Año Tributario 2009, era el día 30 de agosto de 2012. Como la liquidación reclamada se emitió y se notificó el día 31 de agosto, la acción fiscalizadora se encontraba prescrita a dicha fecha, por lo que opone excepción de prescripción contra la liquidación, solicitando que esta sea acogida en todas sus partes, con costas.

En mérito de lo dispuesto por el artículo 123 y siguientes del Código Tributario, solicita tener por interpuesto reclamo contra la Liquidación N° 78 de 31 de agosto de 2012, darle tramitación legal y en definitiva acogerlo, declarando en la sentencia que se deja sin efecto la liquidación reclamada por haberse emitido una vez que la acción del Servicio de Impuestos Internos estaba prescrita, con costas.

### **DILIGENCIAS DEL PROCESO**

A fojas 35, el Tribunal tiene por interpuesto el reclamo y se confiere traslado al Servicio de Impuestos Internos. La misma resolución, tiene por acompañados los documentos que se adjuntaron al reclamo, tiene presente la personería y el patrocinio conferido, y accede a la solicitud de aviso vía e-mail a los correos electrónicos indicados.

A fojas 37 y siguientes, comparece doña Lidia Castillo Alarcón, Directora Regional de la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, domiciliada para estos efectos en calle San Carlos N° 50, de Valdivia, evacuando el traslado de la reclamación, solicitando su rechazo, con costas.

El Ente Fiscalizador, en primer lugar, se refiere a los hechos que dieron origen al acto reclamado. Sostiene que la contribuyente fue notificada en virtud de un Plan Especial de Fiscalización con fecha 04 de febrero de 201(sic), informándosele los elementos que se fiscalizarían y los documentos que debía acompañar. La contribuyente acompañó diversos antecedentes. Del análisis de la documentación aportada y de la información disponible en el Servicio, se detectó que de la renta bruta se habían rebajado gastos que no eran necesarios para producir la renta, por lo que se procedió a efectuar la Citación N° 9 de 27 de abril de 2012, la que fue notificada con la misma fecha. Con fecha 25 de mayo de 2012 la contribuyente solicitó prórroga para dar respuesta a dicha citación, concediéndose dicha prórroga por el término de un mes mediante Ordinario DFI N° 142 de fecha 28 de mayo de 2012. Se dio respuesta a la citación el 27 de junio de 2012. En consideración a lo anterior, con fecha 31/08/2012, se procedió a emitir las Liquidaciones N° 78 a 80, por concepto de Impuesto Único a la Renta del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el Año Tributario 2009; por Reintegro por el Año Tributario 2009, y por concepto de Impuesto Único a la Renta del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por el Año Tributario 2010, respectivamente. Las liquidaciones fueron notificadas al contribuyente con fecha 31 de agosto de 2012. Posteriormente, y en conformidad al Artículo 123 bis del Código Tributario, la contribuyente presentó Recurso de Reposición Administrativa Voluntaria, el que fue acogido en parte mediante Resolución Exenta N° 18070 de fecha 10 de diciembre de 2012. En dicha oportunidad no se alegó la prescripción que ahora fundamenta el reclamo.

En segundo lugar, el Servicio resume las alegaciones de la reclamante, haciendo presente que, no obstante habersele notificado 3 liquidaciones, sólo reclama de una de ellas, la N° 78.

En tercer lugar, el Ente Fiscalizador expone los argumentos por los que a su juicio, el reclamo es improcedente. Reproduce el inciso 1° del artículo 200 del Código

Tributario, sosteniendo que de la norma queda claro que el plazo comienza a correr desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, que en el caso de los impuestos a la renta, es abril de cada año. El artículo 72 de la mencionada Ley establece que el pago de dicho impuesto debe efectuarse en el mismo plazo para presentar declaración, esto es, en el mes de abril de cada año. El plazo para declarar y pagar el Impuesto a la Renta de un periodo tributario determinado expira el 30 de abril del año calendario siguiente al ejercicio comercial respectivo. En el caso de autos, las rentas correspondientes al año comercial 2008 debieron ser declaradas hasta el 30 de abril del año 2009, por lo que la prescripción para que el Servicio de Impuestos Internos proceda a liquidar diferencias de impuesto por dicho año habría comenzado a correr a partir de esa fecha. Sin perjuicio de ello, en la especie, se citó al contribuyente, por lo que el plazo se amplió en 3 meses, en virtud de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 63 del Código Tributario. En consecuencia, en principio, el Servicio se encontraba habilitado para liquidar hasta el 31 de julio de 2012. A continuación reproduce el inciso 3° del artículo 63, y el inciso 4° del artículo 200, ambos del Código Tributario, señalando que en el caso de autos, habiéndose concedido prórroga al contribuyente para dar respuesta a la Citación, tal como el propio reclamante reconoce, el referido plazo de prescripción se amplió igualmente en un mes más. De esta forma, el plazo dentro del cual el Servicio se encontraba habilitado para liquidar a la contribuyente cualquier diferencia de impuesto relativa al Año Tributario 2009, expiraba el 31 de agosto de 2012. Del tenor del inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario que reproduce, se desprende que la prórroga del plazo para dar respuesta a la citación es una facultad del Servicio, primero en cuanto a concederla o no, y, segundo, en lo referente al tiempo por el que se concede, con la sola limitación de que no puede exceder de un mes y se computa a contar de la extinción del plazo original. Evidentemente, para el cómputo de los plazos resultan aplicables el artículo 48 del Código Civil en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 del Código Tributario, especialmente en cuanto a que los plazos de días, meses, años, se entiende que han de ser completos y por tanto corren hasta la media noche del último día del plazo. En el caso de un plazo de meses, el primero y el último día de un plazo deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 y 31 días, según los casos. El Servicio de Impuestos Internos impartió instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción a

través de la Circular N° 73 de 2001, que fue modificada por la Circular 22 de 2002. En dichas instrucciones, obligatorias para los funcionarios del Servicio, y que por tanto se cumplieron en el caso de autos, específicamente se señala respecto de los aumentos de los plazos de prescripción que, por el simple hecho de notificarse al contribuyente la citación, se aumenta automáticamente en 3 meses el plazo de prescripción de 3 o de 6 años, según el caso, que tiene el Servicio para liquidar, reliquidar o girar impuestos. A su vez, en dichas instrucciones se señala que, en el evento de que el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio amplíe el plazo para dar respuesta a la citación, lo cual podrá hacer sólo por una vez y hasta por un mes, el plazo de prescripción de tres o seis años se entenderá aumentado, además de por los tres meses ya señalados, por el término en que se haya prorrogado el plazo de citación al contribuyente. Se instruye que, como el lapso de la prórroga del plazo para contestar la citación puede ser expresado en términos de un mes completo o de una fracción de mes, ello debe tenerse presente para el cómputo del aumento de la prescripción. Reproduce un ejemplo que da la Circular 22 de 2012(*sic*) sobre la materia, relativo al ejemplo del cómputo del plazo mediando prórroga.

De lo anterior queda claro, a juicio del Servicio, que la actuación reclamada fue efectuada dentro de los plazos en que el Servicio podía legalmente liquidar. En consecuencia, se encuentra válidamente emitida y notificada. El reclamante incurre en un error al efectuar el cómputo del plazo de prescripción, pues si bien cita la norma, no hace uso de la forma de cómputo de los plazos de meses establecida en el citado artículo 48 del Código Civil, pues de otra forma no se entiende cómo arriba a la conclusión que fundamenta su reclamo, confundiendo la discusión con lo dispuesto en el artículo 10 del Código Tributario, recientemente modificado a través de la Ley N° 20431 de 30/04/2010. La situación- señala el Servicio- es clara y simple, el plazo que poseía el Organismo Fiscalizador para liquidar diferencias de impuestos a la contribuyente para el Año Tributario 2009 habiendo Citación, y habiéndose concedido prórroga a la contribuyente para dar respuesta a la referida citación por un mes, vencía el 31 de agosto de 2012, esto es, el último día del mes en que finaliza el plazo, oportunidad en que se emitieron y notificaron las respectivas liquidaciones.

En virtud de lo expuesto solicita tener por evacuado el traslado del reclamo interpuesto respecto de la Liquidación N°78 emitida y notificada con fecha 31 de agosto de 2012, solicitando desde ya se rechace en todas sus partes, con expresa condena en costas.

A fojas 46, se tuvo por evacuado el traslado.

A fojas 48, se dictó autos para fallo.

A fojas 72, se tuvo presente los documentos acompañados por la reclamante para efectos que el Tribunal los tuviera a la vista.

A fojas 80, se tuvo presente el documento acompañado por la reclamada para efectos que el Tribunal lo tuviera a la vista.

#### **CONSIDERANDO:**

**PRIMERO:** Que, como ya se señaló, a fojas 1 y siguientes comparece don **PATRICIO SANGUINETTI ALTAMIRANO**, en representación de **SOCIEDAD COMERCIALIZADORA DEL SUR VALDIVIA DOS S.A.**, ya individualizados, interponiendo reclamo en contra de la Liquidación de Impuestos N° 78, de fecha 31 de agosto de 2012, sobre la base de los argumentos expuestos en la parte expositiva de esta sentencia.

**SEGUNDO:** Que, a fojas 37 y siguientes, comparece doña **LIDIA CASTILLO ALARCÓN**, ya individualizada, evacuando el traslado de la reclamación interpuesta, solicitando su rechazo, con costas, en atención a los argumentos también detallados en la parte expositiva de esta sentencia.

#### **I. ACTO RECLAMADO.**

**TERCERO:** Que, el acto reclamado es la Liquidación N° 78, del 31 de agosto de 2012, emitida por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, que procedió al cobro tributario por el concepto de Impuesto Único a la Renta artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, al considerar que la contribuyente había rebajado de la renta bruta gastos que no eran necesarios para producir la renta, todo respecto del año tributario 2009.

## II. NORMATIVA APLICABLE.

**CUARTO:** Que, para resolver la cuestión planteada por las partes debe recurrirse a lo dispuesto en los artículos 63 y 200 del Código Tributario, además del artículo 48 del Código Civil.

El artículo 63 del Código Tributario, en sus incisos 2° y 3°, señala:

*El Jefe de Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.*

*La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4 del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella.*

El artículo 200 del Código Tributario, en su inciso 1°, señala:

*El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.*

El artículo 200 del Código Tributario, en su inciso 4°, señala:

*Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad con el artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva se entenderán igualmente aumentados en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo.*

Finalmente, el artículo 48 del Código Civil, señala:

*Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Presidente de la República, de los tribunales o juzgados, se entenderá que han de ser completos; y correrán hasta la medianoche del último día del plazo.*

*El primero y el último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días, y el plazo de un año de 365 o 366 días, según los casos.*

### III. CUESTIONES NO DISCUTIDAS.

**QUINTO:** Que, luego de analizados los argumentos de las partes contenidos tanto en el escrito de reclamo como en el de traslado, el Tribunal advierte que no existe discusión respecto a la fecha de notificación del acto reclamado, ni en cuanto a la existencia y fecha de una citación y prórroga relacionados con ella. No existe tampoco discusión con relación a que el plazo de prescripción que opera en la especie es el ordinario de tres años, ni respecto de la cuantía de los aumentos que proceden producto de la citación y prórroga mencionadas, de tres meses y un mes, respectivamente. En fin, tampoco se discuten los tributos objeto de liquidación, sus montos y período. No se ha recibido la causa a prueba y no existe prueba que valorar.

La discusión es estrictamente jurídica, y se refiere a la forma de contabilizar los plazos en materia tributaria, conforme se especificará enseguida.

### IV. CUESTIONES DEL JUICIO.

**SEXTO:** Que, si bien el presente juicio gira en torno a un único problema, esto es, la forma en que se contabilizan los plazos de prescripción en materia tributaria; lo cierto es que un análisis detenido de dicho problema permite identificar tres cuestiones diversas, cada una de las cuales demanda un pronunciamiento separado por parte de este Tribunal.

En primer lugar, es necesario establecer el momento desde el cuál debe contabilizarse el plazo de prescripción. En segundo lugar, debe señalarse la forma en

que debe aplicarse la ampliación del plazo producto de la citación. En tercer lugar, es necesario precisar la manera en que debe aplicarse la ampliación producto de la prórroga otorgada por el Servicio para contestar la citación.

Las partes, al plantear sus argumentos, suelen referirse en forma conjunta a estas tres cuestiones. Señalan en general la forma en que debe contabilizarse los plazos de prescripción y concluyen que, en definitiva, el plazo que tenía el Servicio para notificar las liquidaciones vencía en determinado día. Esta forma de presentar el problema y argumentar la respuesta tiende a introducir elementos de confusión a la controversia, pues, tal como se detallará, en ocasiones no es posible establecer con claridad por qué razón, a juicio de las partes, el plazo vencía en tal o cual día.

A juicio de este Tribunal, a objeto de lograr completa claridad en la discusión resulta ineludible abordar por separado cada una de las cuestiones que surgen a propósito del problema general.

### **PRIMERA CUESTIÓN: MOMENTO DESDE EL QUE EMPIEZA A CORRER EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.**

**SÉPTIMO:** Que, la primera cuestión a analizar, es desde qué momento comienza a correr el plazo de prescripción.

Las posibilidades son dos: desde el último día del plazo legal para declarar y pagar el impuesto o, atendido que el plazo de prescripción debe correr luego de que haya expirado el plazo legal en que debió efectuarse el pago, desde el día siguiente.

Por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta, debe determinarse si el plazo de prescripción de 3 o 6 años corre desde el 30 de abril del año del vencimiento, o desde el día siguiente, 1° de mayo. En el caso de un impuesto mensual que deba declararse y enterarse hasta el día 12 de determinado mes, la cuestión a resolver es si el plazo de 3 o 6 años comienza a correr el mismo día 12, o desde el día siguiente, 13 del mismo mes.

**OCTAVO:** Que, no escapa a este Tribunal que esta primera cuestión no se ha planteado en forma clara y precisa por las partes.

La reclamante no se refiere directamente al punto. Sin embargo, al señalar que la acción fiscalizadora, respecto del Impuesto a la Renta del Año Tributario 2009, vencía el

30 de abril de 2012, implícitamente señala que el plazo de prescripción comenzó a correr desde el 30 de abril del año 2009.

El Servicio, aunque destaca que el plazo de prescripción comienza a correr desde que expira el plazo legal en que debió efectuarse el pago, y precisa que, en el caso en estudio, tal plazo vencía el 30 de abril del año 2009, a continuación simplemente parece asumir que el plazo de prescripción comenzó a correr el mismo 30 de abril.

**NOVENO:** Que, si bien hacerse cargo de esta primera cuestión no discutida directamente por las partes, hace que el fallo resulte técnicamente más complejo, el Tribunal se encuentra obligado a realizar tal análisis, fijando su posición en la materia.

El juicio se centra en la forma de contabilizar los plazos de prescripción, cuestión eminentemente jurídica. Si bien en nuestro derecho corresponde a las partes alegar los hechos jurídicamente relevantes y aportar las pruebas pertinentes, es función de este Tribunal establecer y aplicar la ley al caso concreto.

En el caso en estudio, el Servicio afirma que su actuación se realizó dentro de los plazos de prescripción. En cambio, la reclamante sostiene que ello se hizo vencido ya tal plazo. En esto consisten las pretensiones de las partes y su fundamento o causa de pedir. Este Tribunal ciertamente debe respetar tales pretensiones.

Sin embargo, si bien este Tribunal se encuentra limitado por el fundamento de lo pedido, no lo está por su fundamentación. Es deber del Tribunal establecer si la actuación del Servicio se materializó o no dentro de los plazos de prescripción. Si ello ocurrió porque tal plazo comenzó a correr el día siguiente del vencimiento del plazo para declarar el tributo, así deberá declararse.

## **SEGUNDA CUESTIÓN: MOMENTO DESDE EL QUE EMPIEZA A CORRER EL AUMENTO DE TRES MESES COMO CONSECUENCIA DE LA CITACIÓN.**

**DÉCIMO:** Que, la segunda cuestión a determinar es desde qué momento comienza a correr la ampliación de tres meses del plazo de prescripción, producto de la citación al contribuyente.

Las posibilidades son nuevamente dos: desde el último día del plazo de prescripción, o desde el día siguiente.

**DÉCIMO PRIMERO:** Que, antes de ilustrar esta segunda cuestión, resulta indispensable una advertencia.

No sólo las partes sino que, como se verá, el Servicio en sus instrucciones y los Tribunales en sus fallos, suelen analizar la forma de contabilizar los plazos de prescripción a partir días o fechas precisas. Esta forma de ilustrar el problema y lo que respecto a él se resuelve tiene la ventaja de concretar o, si se quiere, “aterrizar”, una discusión evidentemente abstracta. Sin embargo, en la especie, este sistema ilustrativo, sin los debidos resguardos, puede llevar a confusiones.

Lo anterior, porque si la primera cuestión a resolver consiste en definir el día a contar del cual corre el plazo de prescripción, pudiendo ser un día determinado o el siguiente, afirmar que el plazo de prescripción ampliado vence un día antes o un día después, resulta ambiguo. Por ejemplo, si se discute el Impuesto a la Renta del Año Tributario 2009, decir que el plazo ampliado de prescripción vence el 1° de agosto de 2012, no nos aclara si ello se debe a que el plazo de prescripción corrió desde el 30 de abril de 2009 hasta el 30 de abril de 2012, a lo que se sumaron los tres meses, *a partir del día siguiente*, 1° de mayo de 2012; o si lo que se hizo fue considerar que el plazo de tres años corrió desde el 1° de mayo de 2009 hasta el 1° de mayo de 2012, a lo que se agregaron los tres meses *que corrieron desde el mismo día*, 1° de mayo y hasta el 1° de agosto. En ambos casos, el plazo ampliado habría vencido el 1° de agosto, pero, como se puede ver, por razones diversas. Señalar simplemente que el plazo ampliado venció el 1° de agosto de 2012 no nos dice la razón de ello.

A objeto este tipo de confusiones, el Tribunal será cuidadoso en la materia, señalando caso a caso las consecuencias de asumir una u otra posición.

**DÉCIMO SEGUNDO:** Que, conforme a lo señalado, si se considera que la primera cuestión (fecha desde la que corre el plazo de prescripción) se superpone a la segunda (fecha desde la que corre la ampliación producto de la citación), se puede observar que existen cuatro posibles respuestas al problema planteado.

Por una parte, si se considera que el plazo de prescripción comienza a correr desde el último día de pago del Tributo (primera posibilidad de la primera cuestión), el plazo de prescripción vencería el 30 de abril de 2012. En este marco, si se considera que

la ampliación de tres meses comienza a correr desde el mismo 30 de abril de 2012, el plazo ampliado vencería el 30 de julio de 2012. En cambio, si se considera que la ampliación de meses comienza a correr el día siguiente, el plazo ampliado vencería el 1 de agosto de 2012.

Por otra parte, si se considera que el plazo de prescripción comienza a correr a partir del día siguiente al último día de pago del Tributo (segunda posibilidad de la primera cuestión), el plazo de prescripción vencería el 1 de mayo de 2012. En este marco, si se considera que la ampliación de tres meses comienza a correr desde el mismo 1° de mayo de 2012, el plazo ampliado vencería el 1° de agosto de 2012. En cambio, si se considera que la ampliación de tres meses comienza a correr el día siguiente, el plazo ampliado vencería el 2 de agosto de 2012.

### **TERCERA CUESTIÓN: MOMENTO DESDE EL QUE COMIENZA A CORRER EL AUMENTO PRODUCTO DE LA PRÓRROGA.**

**DÉCIMO TERCERO:** Que, la tercera cuestión a analizar es desde qué momento comienza a correr la ampliación producto de la prórroga que eventualmente el Servicio puede conceder al contribuyente para dar respuesta a la citación.

**DÉCIMO CUARTO:** Que, respecto de esta tercera cuestión, sólo parecen presentarse dudas cuando la prórroga es de un mes, pero no cuando es de determinados días.

Lo anterior, porque si se concedió una prórroga de determinados días, parece claro que la ampliación sólo puede contarse a partir del día siguiente al vencimiento del plazo. Aunque la situación es idéntica cada vez que se otorga una prórroga por una determinada cantidad de días, lo señalado resulta particularmente evidente cuando se otorga una prórroga de sólo un día. En efecto, si el plazo vencía, por ejemplo, el 1 de diciembre, una prórroga de 1 día sólo puede significar que el plazo ya no vence el 1° de diciembre, sino que el siguiente, 2 de diciembre. Esto implica, como se puede ver, que el conteo de días comienza al día siguiente de vencido el plazo que se prorroga, porque si se cuenta desde el mismo día del vencimiento, la prórroga no tendría efecto alguno.

En cambio, si la prórroga es de un mes, definir desde cuando corre tal prórroga origina idéntico problema que respecto de la ampliación de tres meses. Es decir, también

en este caso debe resolverse si la ampliación corre desde el último día del plazo que se amplía, en este caso ya ampliado por tres meses, o desde el siguiente.

## V. PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JURISPRUDENCIA.

**DÉCIMO QUINTO:** Que, precisadas las tres cuestiones sobre las cuales se requiere un pronunciamiento por parte de este Tribunal, a continuación se analizarán los diversos pronunciamientos, administrativos y jurisprudenciales, que existen en la materia.

Cabe hacer presente que, desde luego, el análisis de las instrucciones del Servicio se hace sólo por razones ilustrativas. Semejantes instrucciones son obligatorias para los funcionarios de dicha institución, no para este Tribunal. Sin embargo, dado que el Ente Fiscalizador, al evacuar su traslado, señala que ha actuado conforme a la doctrina de la institución, expuesta en estos pronunciamientos, su análisis resulta pertinente.

### SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

**DÉCIMO SEXTO:** Que, en el ámbito administrativo, existen dos Circulares del Servicio de Impuestos Internos que hacen referencia al punto de debate: La Circular 73 de 2001 y la Circular 22 de 2002.

**DÉCIMO SÉPTIMO:** Que, respecto a la primera cuestión identificada, esto es, el momento desde el cual corre el plazo de prescripción, la Circular 73 de 2001, se limita a argumentar que éste debe computarse siguiendo las reglas contenidas en el artículo 48 del Código Civil.

Sin embargo, al discutir la materia en su sección 3.2, denominada precisamente “cómputo del plazo”, y refiriéndose a los impuestos correspondientes del Año Tributario 2001, afirma que el plazo de tres años con que cuenta el Servicio para determinar diferencias de impuestos expira 30 de Abril de 2004, a las 24 horas. Esto implica que, a juicio del Órgano Fiscalizador, el plazo de prescripción comienza a correr el último día en que debieron declararse y pagarse los impuestos, esto es, el 30 de abril del año correspondiente, no el día siguiente.

**DÉCIMO OCTAVO:** Que, respecto a las otras dos cuestiones a analizar, las mencionadas Circulares tampoco entregan argumento alguno. Sin embargo, a partir del

ejemplo que proporciona la Circular 73 de 2001, rectificado luego por la Circular 22 de 8 de marzo de 2002, puede inferirse la posición del Servicio en ambas materias.

En suma, el Servicio sostiene que el plazo de ampliación de tres meses comienza a contarse desde el día siguiente al de vencimiento del plazo de prescripción; y que, por su parte, el plazo de aumento producto de la prórroga que se concede al contribuyente para dar respuesta a la citación, corre también desde el día siguiente al de la expiración de los tres meses. Cabe hacer presente, sin embargo, que el ejemplo que se entrega respecto a la prórroga es de días y no de un mes completo, por lo que esta última hipótesis no es explorada.

## **JURISPRUDENCIA.**

**DÉCIMO NOVENO:** Que, a continuación se citarán y analizarán en orden cronológico diversos fallos de los Tribunales Superiores de Justicia que se han pronunciado sobre las cuestiones en análisis.

### **1. EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA, ROL 3.070-2000.**

**VIGÉSIMO:** Que, en fallo de la Excelentísima Corte Suprema de 29 de octubre de 2001, dictado en autos Rol 3070-2000, se expone lo siguiente:

*6°) Que la discusión principal en la especie se centra en la circunstancia de si el plazo de prescripción de la acción fiscal de cobro de los impuestos a que se refieren las liquidaciones ya mencionadas, que han quedado subsistentes, luego de lo resuelto por los jueces del fondo en las sentencias de primer y segundo grado, radica en establecer si éste ha de contarse desde el último día de expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago de los mismos o desde el día siguiente.*

*7°) Que, por otro lado, cabe manifestar que en la especie, se trata de un plazo compuesto, de tres años el primero y su aumento, de tres meses y deben ser entendidos de conformidad con la norma general sobre cómputo de plazos establecido en el artículo 48 del Código Civil, según el cual todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Presidente de la República, se entenderá que han de*

*ser completos, y correrán además hasta la medianoche del último día del plazo.*

*Por su parte, el inciso primero del artículo 200 del Código Tributario estatuye que el término de tres años debe contarse desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago, como ya se hizo presente.*

***Esto es, el término debe comenzar a contarse desde que se encuentre ya expirado el plazo legal en que se debió enterar el tributo, es decir, el día siguiente del último en que el tributo deba pagarse, constituye el primero para efectos de computar el plazo de prescripción, cuestión que a esta Corte le resulta meridianamente clara, puesto que **no resulta procedente comenzar a contar un plazo de prescripción, estando aún pendiente el término normal de pago**, habida cuenta que el mismo precepto dispone que el Servicio puede llevar a cabo las operaciones que detalla, dentro del término de tres años, careciendo por completo de sentido que pueda hacerlo el último día de dicho término en circunstancias que el contribuyente aún puede hacerlo de propia iniciativa. En efecto, la prescripción extintiva de acciones, como institución destinada a otorgar certeza y seguridad jurídicas, opera siempre a partir de situaciones anómalas, tal como surge del análisis de la normativa pertinente del Código Civil o en materia penal. En cuanto a la primera materia, el artículo 2514 del Código indicado en su inciso 2 señala que **la prescripción se cuenta desde que la obligación se haya hecho exigible, lo que significa que debe comenzar a contarse desde que la obligación no se cumple, esto es, desde que exista mora**. En materia penal ocurre otro tanto, en que la prescripción se cuenta desde el quebrantamiento del orden jurídico, esto es desde la fecha de perpetración de un delito, o en el caso de la prescripción de la pena, desde la fecha de la sentencia de término, en que queda el sentenciado en condiciones de cumplirla, o desde el quebrantamiento de la condena.***

***En la especie no existe razón ninguna para que el plazo se comience a contar desde el último día de que dispone el contribuyente para***

***efectuar el pago de los tributos en condiciones de normalidad, pero si desde el primero en que dejó de pagar. (Destacados del Tribunal)***

**VIGÉSIMO PRIMERO:** Que, como se puede observar, el fallo se centra en la primera cuestión en análisis, esto es, el momento desde el cual comienza a correr el plazo de prescripción.

Al respecto, el Excelentísimo Tribunal señala que el término de tres años a que alude el artículo 200 debe comenzar a contarse desde que se encuentre ya expirado el plazo legal en que se debió enterar el tributo. Es decir, el plazo debe contarse desde el día siguiente del último en que el tributo debía pagarse. Este día siguiente será el primero para efectos de computar el plazo de prescripción.

**VIGÉSIMO SEGUNDO:** Que, no escapa a este Tribunal que el fallo citado, a continuación, en su considerando 8°), afirma que el plazo de prescripción vencía el 30 de abril, tres años más tarde del vencimiento del plazo para el pago del Tributo y que el plazo total, ampliado en tres meses producto de la citación, vencía el 31 de julio siguiente.

Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal, al momento de pronunciarse sobre la primera cuestión en análisis, conforme se detallará, recogerá la línea argumentativa expuesta en el considerando anterior.

## **2. ILUSTRÍSIMA CORTE DE APELACIONES DE LA SERENA, ROL 566-2007.**

**VIGÉSIMO TERCERO:** Que, si bien la Ilustrísima Corte de Apelaciones de la Serena, en fallo de 09 de agosto de 2007, Rol 566-2007, centra su análisis en materias diversas a las discutidas en este juicio –en particular, discute si resulta procedente la aplicación de lo dispuesto en los artículos 10 y 36 inciso 3° del Código Tributario al momento de contabilizar los plazos de prescripción- hace una referencia a las cuestiones que acá interesan.

En efecto, señala el citado fallo:

*“CUARTO: Que, los impuestos que se le cobran al contribuyente debían ser declarados hasta el 30 de abril de 2002, el plazo de revisión*

*corresponde a tres años, en consecuencia vencía el 30 de abril de 2005, plazo que se aumentó en 3 meses por la citación efectuada al contribuyente, todo de acuerdo a lo dispuesto en el inciso 1° y 4° del artículo 200 del Código Tributario, por lo que el plazo para la notificación de los impuestos que debía pagar el contribuyente vencía el 30 de julio de 2005.”*

**VIGÉSIMO CUARTO:** Que, como se puede ver, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena se pronuncia sobre la primera y segunda cuestión en discusión en este juicio.

Con relación a la primera, afirma que el plazo de prescripción comienza a correr desde el mismo día del vencimiento del pago del impuesto.

Con relación a la segunda, señala que la ampliación de tres meses comienza a correr desde el mismo día del vencimiento del plazo de prescripción.

### **3. ILUSTRÍSIMA CORTE DE APELACIONES DE SANTIAGO, ROL 8544-2006.**

**VIGÉSIMO QUINTO:** Que, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, en fallo de 26 de junio de 2009, dictada en autos Rol 8544-2006, señala:

*“SEXTO: Que, en este caso, la diferencia de Impuesto Global Complementario materia de la liquidación N° 586 corresponde al año tributario 1995 y, por lo tanto, debió ser pagado el 30 de abril de ese mismo año, por lo que el plazo de tres años a que se refiere el artículo 200 del Código Tributario venció el 30 de abril de 1998; este plazo debe entenderse aumentado por otros tres meses atendida la citación N° 193 de 24 de abril de 1998 de que fue objeto el contribuyente.*

*SÉPTIMO: Que, del tenor literal del mencionado artículo 200 del Código Tributario no se infiere que el legislador haya establecido que este aumento de plazo dé origen a un nuevo y solo plazo de tres años tres meses que deba expirar en el mismo número de día del mes correspondiente al del primer día del plazo; así podría concluirse si la*

*norma hubiere expresado que el primer plazo se aumenta “en” tres meses, por el contrario, ella señala que el plazo se entenderá aumentado “por” el término de tres meses, lo que otorga un sentido independiente del anterior a este nuevo plazo de tres meses.*

*OCTAVO: Que, en consecuencia, el plazo de tres años que tenía el Servicio de Impuestos Internos para el cobro de la diferencia de Impuesto Global Complementario de que se trata, que venció el 30 de abril de 1998, debió considerarse aumentado por otros tres meses, plazo éste de carácter adicional que corrió desde el 1 de mayo al 1 de agosto de 1998. De este modo la liquidación N° 586 notificada al contribuyente el 31 de julio de 1998, resulta practicada dentro del plazo que al efecto otorga el artículo 200 del Código Tributario.”*

**VIGÉSIMO SEXTO:** Que, como se puede observar, el fallo se refiere a la primera y segunda cuestión en discusión.

Respecto a la primera, señala que el plazo de prescripción comienza a correr el 30 de abril del año del vencimiento del tributo y corre hasta el 30 de abril tres años más tarde.

Respecto a la segunda cuestión, señala que los términos legales permiten inferir que la ampliación de tres meses no origina un solo plazo de tres años y tres meses, sino que al plazo de tres años, se le adiciona uno de tres meses. Esta diferencia hace que el plazo de aumento corre no desde el 30 de abril, sino que desde el 1° de mayo siguiente, venciendo el 1 de agosto siguiente.

#### **4. ILUSTRÍSIMA CORTE DE APELACIONES DE VALPARAÍSO, ROL 1269-2010.**

**VIGÉSIMO SÉPTIMO:** Que, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso, en fallo de 7 de enero de 2011, dictado en autos Rol N°1269-2010, expone lo siguiente:

*“QUINTO: Que, en el presente caso, la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del tributo que el servicio reclamado pretende del contribuyente respectivo, fue el día 30 de abril de 2004, término desde el*

*cual comenzaron a correr los tres años que tenía el Servicio de Impuestos Internos para ejercer la acción fiscalizadora a su respecto, la que vencía, entonces, el día 30 de abril de 2007. Habiéndose citado al reclamante, de conformidad con el artículo 63 del código del ramo, el aumento de tres meses, previsto en el inciso 4 del artículo 200 del citado cuerpo legal, comenzó a correr desde el aludido día 30 de abril de 2007 y, tratándose éste de un término de meses, el último día del plazo debe tener el mismo número en el respectivo mes, por lo que éste expiró, entonces, el 30 de julio de 2007, última fecha ésta que tenía el servicio para notificar al contribuyente de los impuestos que debía pagar originados de las compraventas de bienes raíces a que se refiere la respectiva liquidación.*

*Que, habiéndose ejercido la acción fiscalizadora pertinente el día 31 de julio de 2007, data esta última en que le fue notificada al contribuyente de que se trata la liquidación reclamada, la misma ya se encontraba a esa fecha prescrita, tal y como lo sostiene la reclamante, por lo que se acogerá la excepción de prescripción que invoca el reclamante.*

**VIGÉSIMO OCTAVO:** Que, el fallo se refiere a la primera y segunda cuestión en discusión.

Respecto a la primera, sostiene que el plazo de prescripción comienza a correr el último día del plazo del pago del Tributo.

Respecto de la segunda, afirma que también la ampliación de tres meses comienza a correr el mismo día del vencimiento de la prescripción, esto es, el 30 de abril, y corre hasta el 30 julio siguiente.

**VIGÉSIMO NOVENO:** Que, el comentado fallo tuvo un voto de minoría, en el que se señala lo siguiente:

*“SEXTO: Que, así las cosas, pensando básicamente que el plazo en el caso a tratar debe ser entendido conforme la norma general del Código Civil en el sentido que los plazos de meses y años a que se refieren las leyes, se entenderán que han de ser completos y se extenderán hasta la medianoche del último día del plazo. Por su parte el inciso 1° del artículo*

*200 del Código del ramo, prescribe que el término de tres años debe contarse desde la expiración de plazo legal que debió efectuarse el pago. Esto es, el mencionado plazo debe contarse desde el día siguiente del último en que el tributo debió pagarse, constituye el primero para efectos de computar el plazo de prescripción. En efecto la intención del legislador al establecer la prescripción fue la de dar certeza y seguridad jurídica, en busca de la paz social, su aplicación entonces se produce en casos especiales, la disidente no ve inconveniente para que en materia tributaria el plazo se comience a contar desde el último día de que dispone el contribuyente para efectuar el pago del tributo en condiciones normales, pero así desde el primero en que dejó de pagar.*

*SÉPTIMO: Que, en el caso a tratar el pago del tributo debió efectuarlo el apelante hasta las 24 horas del día 30 de abril de 2004, por consiguiente conforme a lo razonado en los considerandos anteriores, vale decir, haciendo aplicación del artículo 200 en relación al artículo 63, ambos del Código Tributario, el término de prescripción de tres años, aumentado por los tres meses comenzaba a correr el día siguiente desde que expiró las 24 horas del mencionado día y año, conforme a la legislación Civil, artículo 48 y 49, esto es, el 1° de mayo de 2004 y hasta el 1 de agosto de 2007, en consecuencia la citación del contribuyente y reclamante, como método de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, se practica, según, los dichos del propio recurrente, el 31 de julio del año 2007, esto es, dentro del plazo legal.”*

**TRIGÉSIMO:** Que, como se puede ver, el voto de minoría se refiere a la primera cuestión analizada en el presente fallo, esto es, el momento desde el cual se cuenta el plazo de prescripción.

Recogiendo sustancialmente los argumentos del Máximo Tribunal, contenidos en la causa Rol 3.070-2000 ya citada, señala que dado que el plazo de prescripción sólo puede correr una vez vencido el plazo para pagar el impuesto, en la especie el plazo de tres años comenzó a correr desde el 1 de mayo y no desde el 30 de abril.

Respecto a la segunda cuestión en análisis, el voto de minoría coincide con el de mayoría en que la ampliación de tres meses comienza a correr desde el mismo día en que vence el plazo primitivo. Como esto habría ocurrido el 1 de mayo, el plazo ampliado habría vencido el 1 de agosto siguiente.

## 5. EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA, ROL 141-2010.

**TRIGÉSIMO PRIMERO:** Que, conociendo de un recurso de casación en el fondo, la Excelentísima Corte Suprema en fallo de 18 de diciembre de 2012, dictado en autos Rol 141-2010, señaló lo siguiente:

*“UNDÉCIMO: Que en el caso de autos se trata del impuesto global complementario del año comercial 1994, cuyo plazo para efectuar el pago expiró el 30 de abril del año 1995, fecha desde la cual comienza a correr el plazo de prescripción de tres años, el que en el caso de autos debe aumentarse en tres meses por efecto de la citación, el que se cumplió el 30 de julio de ese año, de manera que al 31 de julio de 1998, fecha en que se notificó la liquidación de autos, el plazo de prescripción ya había transcurrido, por lo que los jueces del fondo incurrieron en error de derecho al estimar que los tres meses de aumento como efecto de la citación constituye un nuevo plazo que se cuenta desde el día siguiente al de expiración del de tres años, el que influyó en lo dispositivo del fallo desde que tal error de derecho los llevó a rechazar la excepción de prescripción opuesta, situación que sólo es susceptible de reparación por la vía de la casación, motivo por el que el recurso deducido ha de ser acogido.”*

**TRIGÉSIMO SEGUNDO:** Que, como se puede ver, el fallo del Máximo Tribunal, se pronuncia tanto respecto de la primera, como de la segunda cuestiones identificadas en esta causa.

Respecto de la primera, señala que el plazo de prescripción corre desde el último día del pago del impuesto, esto es, desde el 30 de abril.

Respecto de la segunda cuestión, afirma que también la ampliación de la citación corre desde el último día de los tres años, esto es, desde el 30 de abril y hasta el 30 de julio.

## 6. EXCELENTÍSIMA CORTE SUPREMA, ROL 4126-2012.

**TRIGÉSIMO TERCERO:** Que, la Excelentísima Corte Suprema, conociendo recurso de casación en el fondo, en autos Rol 4126-2012, fallo de once de marzo de 2013, sostuvo lo siguiente:

*“CUARTO: Que la cuestión radica entonces en determinar si el aumento o prórroga que dispone el artículo 63 del Código Tributario, debe comenzar a contarse desde el último día del plazo que se acrecienta, como lo propone el recurrente o bien, desde el día siguiente a aquel en que finaliza dicho término, como lo expresan los jueces de alzada en el motivo tercero de su sentencia, para lo cual por cierto este tribunal debe estarse a lo dispuesto en el mentado artículo 48 del Código Civil, pues a este respecto el Código Tributario no contiene una regla especial.*

*Considerando dichas normas, no cabe duda que el plazo de prescripción de tres años, que comenzó a correr el 30 de abril de 2005, rigió hasta la medianoche del 30 de abril de 2008. A su vez, el aumento de tres meses, necesariamente ha de computarse un vez vencido al término anterior, pues de otro modo la prórroga comprendería el último día del plazo que se amplía y con ello se infringiría la norma del artículo 48, que dispone que los plazos de días, meses o años, han de ser completos, es decir, cabales o cumplidos.*

*En mérito de lo anterior, el aumento de tres meses que operó por haber mediado citación, comenzó a correr el 1° de mayo de 2008 y venció la medianoche del 1° de agosto de ese año y, en consecuencia, la notificación de las liquidaciones objetadas se practicó dentro del plazo legal, conclusión que descarta la prescripción de la acción fiscalizadora pretendida en el recurso.”*

**TRIGÉSIMO CUARTO:** Que, el mencionado fallo, en lo que respecta a la forma de cómputo del plazo de prescripción, esto es, respecto de la primera cuestión identificada en esta causa, asume que éste comienza a correr el último día del plazo para declarar y pagar el impuesto.

Respecto al aumento del plazo de tres meses, esto es, la segunda cuestión identificada en esta causa, sostiene que éste ha de contarse una vez vencido el término anterior, pues de otro modo la prórroga comprendería el último día del plazo que se amplía y con ello se infringiría la norma del artículo 48 del Código Civil. Es decir, la ampliación corre desde el 1° de mayo y hasta el 1° de agosto.

## **VI. ANÁLISIS DEL TRIBUNAL.**

**TRIGÉSIMO QUINTO:** Que, como se puede observar, los pronunciamientos sobre la forma de contabilizar los plazos de prescripción en materia tributaria son numerosos, variados y, muchas veces, contradictorios.

Habiéndose precisado con la mayor claridad posible las tres cuestiones que han de resolverse y habiéndose expuesto los diversos pronunciamientos en la materia, puede este Tribunal proceder a evaluar los argumentos de las partes y fijar su posición en la materia.

### **A.- PRIMERA CUESTIÓN: MOMENTO DESDE EL QUE EMPIEZA A CORRER EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.**

**TRIGÉSIMO SEXTO:** Que, conforme se detalló más arriba, ni la reclamante ni el Servicio se refieren expresamente a esta cuestión, aunque de sus ejemplos puede desprenderse que, a juicio de ambos, el plazo comienza a correr desde el mismo día en que vence el plazo para el pago del impuesto. Esto es, considerando un eventual impuesto a la renta del Año Tributario 2009 y un plazo de prescripción ordinaria de tres años, ambos coinciden que el plazo comenzó a correr el 30 de abril de 2009 hasta el 30 de abril de 2012.

Conforme se explicó en el considerando **noveno**, esta falta de fundamentación no libra al Tribunal de analizar y pronunciarse sobre la materia.

**TRIGÉSIMO SÉPTIMO:** Que, por otra parte, la mayoría de los fallos analizados parecen sostener que el plazo de prescripción corre desde el mismo día en que vence el plazo para declarar y pagar el tributo, esto es, el 30 de abril.

**TRIGÉSIMO OCTAVO:** Que, sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal arriba a la conclusión de que el plazo de prescripción no corre desde el último día fijado para la declaración y pago de los tributos, sino que desde el día siguiente.

Lo anterior, para el caso en análisis, implica que a juicio de este Tribunal, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora no comenzó a correr el 30 de abril de 2009, sino que el 1° de mayo del mismo año.

**TRIGÉSIMO NOVENO:** Que, respecto de la jurisprudencia, lo cierto es que los únicos análisis y pronunciamientos directos sobre la materia son los de la Excelentísima Corte Suprema, Rol 3.070-2000; y el voto de minoría de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso, Rol 1269-2010 (el de mayoría no se refiere al punto). En ellos, como se ha visto, no sólo se afirma que el plazo comienza a correr el día siguiente al vencimiento del plazo para la declaración y pago del tributo, sino que se argumenta sobre ello. Este Tribunal, conforme se detalla más adelante, seguirá de cerca lo argumentado en estos fallos.

Es cierto que en los otros fallos se asume que el plazo de prescripción comienza a correr el mismo día del vencimiento del tributo. Sin embargo, no hay en ellos análisis sobre la materia. La razón es que en todos los casos la cuestión discutida no era el momento desde el que empezaba a correr el plazo de prescripción, sino el momento desde el que lo hacía la ampliación de 3 meses, producto de la citación. Es sólo al momento de ilustrar con fechas lo resuelto respecto a este problema, que se hace el conteo de la prescripción desde el mismo día del vencimiento del pago del impuesto. Sin embargo, no existen análisis ni justificaciones para ello, sólo se asume ante la falta de discusión sobre el punto. Utilizando la terminología anglosajona, la afirmación de que el plazo de prescripción corre desde el mismo día del vencimiento del plazo de pago- en nuestro ejemplo, el 30 de abril- no es la *ratio decidendi* de estas sentencias, sino sólo un *obiter dicta*.

**CUADRAGÉSIMO:** Que, a juicio de este Tribunal, efectivamente la norma central para resolver la cuestión en análisis es el artículo 48 del Código Civil, tal como lo señalan ambas partes.

La mencionada norma no sólo resulta aplicable al plazo de prescripción, sino que además al plazo para la declaración y el pago del impuesto.

Conforme lo dispone el artículo 72 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los impuestos a los que ella refiere, deben ser declarados y pagados el mes de abril de cada año. Tratándose entonces de un plazo de mes establecido en la ley, considerando lo dispuesto en el citado artículo 48, ha de ser completo, y en cuanto su término, corre hasta la medianoche del último día del plazo. Conforme a lo anterior, el plazo que cada contribuyente tiene para declarar y pagar los impuestos a la renta, se inicia el 1 de abril, y termina o expira el 30 de abril del año tributario respectivo.

La aplicación estricta de lo dispuesto en el artículo 48, lleva a concluir que el plazo de mes que los contribuyentes tienen para declarar y pagar los impuestos a la renta se extingue la medianoche del 30 de abril del año respectivo y que, por lo tanto, el plazo de prescripción, con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar esos impuestos, sólo puede comenzar a correr el día siguiente.

En efecto, tal como señala el Máximo Tribunal en el fallo ya citado, sólo es posible entender que corre un plazo de fiscalización para el Servicio desde el momento en que puede afirmarse que el contribuyente ya no ha declarado y pagado dentro del plazo legal que tenía para ello, desde que está en mora de hacerlo. Esto, respecto del impuesto a la renta, sólo ocurre una vez terminado el plazo que el contribuyente tiene para cumplir su obligación tributaria, lo que ocurre, como se ha señalado, a la medianoche del 30 de abril.

Así las cosas, el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora sólo comienza a correr a partir de las 0 horas del día siguiente, 1 de mayo. Dado que los plazos deben ser completos y corren hasta la medianoche del último día del plazo, el plazo de 3 años vencerá a la medianoche del 1 de mayo, tres años más tarde.

**CUAGRAGÉSIMO PRIMERO:** Que, aunque lo señalado hasta ahora es razón suficiente, a juicio de este Tribunal, para resolver esta primera cuestión, queda todavía un segundo argumento.

Es evidente que el plazo de prescripción de la acción de fiscalización tiene una naturaleza y finalidad completamente distinta al de declaración y pago del impuesto. El

primero es un plazo que la ley otorga al contribuyente, donde no tiene ninguna injerencia el Organismo Fiscalizador. El segundo es el plazo que el legislador ha otorgado al Servicio de Impuestos Internos para hacer uso de sus facultades fiscalizadoras.

Como veremos, una de las razones por la que se ha señalado que la ampliación de tres meses debe entenderse a partir del último día del plazo primitivo y no desde el día siguiente, es que siendo la ampliación nada más que el mismo plazo primitivo, aunque ampliado, no puede generar un día adicional. Este argumento- con el que, como se verá, en todo caso este Tribunal no coincide- no resulta aplicable para determinar el inicio del plazo de prescripción, precisamente porque no cabe duda de que el plazo de prescripción no es una ampliación del plazo de declaración y pago del impuesto, sino que un término de naturaleza y objetivo completamente diverso.

Este segundo argumento no hace sino confirmar que el plazo de prescripción, al ser un plazo de naturaleza y finalidad distinta al de declaración y pago del impuesto, comienza a correr el día siguiente a la fecha de expiración de éste último.

#### **B.- SEGUNDA CUESTIÓN: MOMENTO DESDE EL QUE EMPIEZA A CORRER EL AUMENTO DE TRES MESES COMO CONSECUENCIA DE LA CITACIÓN.**

**CUADRAGÉSIMO SEGUNDO:** Que, respecto a esta segunda cuestión, y conforme ya se ha señalado, la reclamante sostiene que el plazo de tres meses debe computarse desde el mismo día 30 de abril (día en que de acuerdo a su criterio venció el plazo de prescripción) y no desde el día siguiente. El plazo, señala, debe comenzar a computarse antes del vencimiento del plazo original porque de otro modo se trataría de un nuevo plazo y no de una ampliación.

**CUADRAGÉSIMO TERCERO:** Que, respecto a este punto, el Servicio parece señalar que el plazo de ampliación de tres meses comenzó a correr el día siguiente al de la expiración del plazo de prescripción.

Sin embargo, al momento se ilustrar su posición, el Ente Fiscalizador entrega antecedentes que parecen inconsistentes con su propia argumentación. Señala que, en la especie, los tributos debieron enterarse hasta el 30 de abril de 2009 y que el plazo de prescripción de 3 años, ampliado en 3 meses por la prescripción, corría hasta el 31 julio de 2012. Pues bien, siguiendo la tesis del propio Servicio, la prescripción de 3 años

vencía el 30 de abril y se amplió en 3 meses que corrieron desde el día siguiente a tal vencimiento. Esto significa que los 3 meses comenzaron a correr desde el 1° de mayo- día siguiente al vencimiento- y hasta el 1° de agosto. Por lo demás, esto es precisamente lo que señalan las circulares en las que el Ente Fiscalizador dice basarse.

Sin perjuicio de lo anterior, este Tribunal entiende que el argumento central del Órgano Fiscalizador es que el plazo de tres meses corre desde el día siguiente al vencimiento del plazo primitivo de tres años porque, como lo señala en forma destacada en su traslado, el plazo sólo puede computarse desde la expiración del plazo original.

**CUADRAGÉSIMO CUARTO:** Que, conforme se detalló al analizar la jurisprudencia pertinente, sobre esta materia los pronunciamientos judiciales son contradictorios.

Así, por ejemplo, la Excelentísima Corte Suprema, en fallo de 18 de diciembre de 2012, pronunciado en causa Rol 141-2010, estimó que el plazo de aumento de tres meses se cuenta desde el último día del plazo de prescripción de tres años, y no desde el día siguiente. Argumenta el Máximo Tribunal que los tres meses que ocurren a propósito de la citación al contribuyente no constituyen un “nuevo plazo”. Lo mismo señaló, como se ha visto, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena en autos rol 566-2007 y la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Valparaíso en autos rol 1269-2010.

En cambio, en el fallo de fecha 11 de marzo de 2013 en autos Rol 4126-2012 la Excelentísima Corte Suprema, estimó que el aumento de tres meses, que se produce a consecuencia de la citación al contribuyente, necesariamente ha de computarse una vez vencido el término anterior. De otro modo, sostiene la Corte, la prórroga comprendería el último día del plazo que se amplía y con ello se infringiría la norma del artículo 48 del Código Civil, que dispone que los plazos de días, meses, años han de ser completos, es decir, cabales. A análoga conclusión arriba, conforme se ha visto, la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago en autos rol 8544-2006.

**CUADRAGÉSIMO QUINTO:** Que, respecto a esta segunda cuestión, y a diferencia de la primera cuestión, es posible sostener que si la ampliación de tres meses es precisamente eso, una ampliación, y no un nuevo plazo, debe contarse en forma continua respecto del plazo que aumenta, motivo por el que correría a partir del último

día del plazo de prescripción y no desde el siguiente. Este argumento, como se ha visto, es precisamente el de la reclamante.

**CUADRAGÉSIMO SEXTO:** Que, sin embargo, atendido el tenor literal de lo señalado en el artículo 48 del Código Civil, esto es, considerando que los plazos de días, meses o años han de ser completos y correrán, además, hasta la medianoche del último día del plazo; este Tribunal arriba a la conclusión de que el plazo en estudio corre a partir del día siguiente al vencimiento del plazo de prescripción.

**CUADRAGÉSIMO SÉPTIMO:** Que, en efecto, sólo puede entenderse que una ampliación de tres meses es completa si aumenta en dicha cantidad de tiempo, en forma íntegra, el plazo primitivo. Esto sólo ocurre si se cuenta desde las 0 horas del día siguiente al vencimiento del plazo respectivo. En consecuencia, si el plazo es de tres años y se aumenta en tres meses, sólo puede entenderse que el aumento de tres meses ha sido completo si el plazo final es de tres años completos y tres meses completos.

La reclamante argumenta que contar así el aumento implica tratar a una mera ampliación como si fuera un nuevo plazo. Sin embargo, la cuestión no es, a juicio de este Tribunal, si se trata o no de un nuevo plazo, sino la forma de dar cumplimiento a lo señalado por el legislador de que la ampliación sea completa. Un plazo de tres meses es completo cuando corre desde las 0 horas del primer día del plazo y hasta las 24 horas del último día del plazo. La única forma de dar este aumento íntegro al plazo primitivo de prescripción es iniciando el conteo desde las 0 horas del día siguiente a la expiración de dicho plazo.

**C.- TERCERA CUESTIÓN: MOMENTO DESDE EL QUE COMIENZA A CORRER EL AUMENTO PRODUCTO DE LA PRÓRROGA.**

**CUADRAGÉSIMO OCTAVO:** Que, sobre este punto, tal como se explicó más arriba, sólo cabe analizar la forma de contabilizar el aumento cuando es de un mes, puesto que, cuando es de días, no parece existir dudas de que el plazo corre desde el día siguiente al vencimiento del plazo que se amplía.

**CUADRAGÉSIMO NOVENO:** Que, cuando el aumento producto de la prórroga es de un mes, existe un argumento particular para sostener que corre desde el último del plazo que se amplía y no desde el siguiente.

En efecto, parece a primera vista razonable sostener que si el aumento del plazo por tres meses se aumenta en otro mes como consecuencia de la prórroga, el plazo total a aumentar es de 4 meses.

Como es evidente, si se aumenta un plazo en cuatro meses, el cuarto mes no comienza a correr desde el día siguiente al vencimiento del tercero.

**QUINCUAGÉSIMO:** Que, sin embargo, a juicio de este Tribunal, el aumento de un mes como consecuencia de la prórroga concedida al contribuyente para contestar la citación corre desde el día siguiente al vencimiento del plazo de prescripción aumentado en tres meses y no desde el último día de dicho plazo.

Lo anterior, en primer lugar, atendido el tenor literal de la norma aplicable. La segunda parte del inciso 4° del artículo 200 es clara al señalar que:

***Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad con el artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva se entenderán igualmente aumentados en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo. (destacados del Tribunal)***

Cuando la ley ordena ampliar el plazo en “los mismos términos”, se refiere a la misma forma en que se hizo al aplicar los tres meses producto de existir una citación. La forma de contabilizar este aumento ya se ha explicado a propósito de la segunda cuestión. Caben los mismos argumentos y razones.

En segundo lugar, se debe evitar que el término “prórroga” utilizado por el legislador, lleve a confusiones. Basta leer el texto legal para constatar que al hablar de “prórroga” se refiere al plazo que tiene el contribuyente para responder a la citación, no al del Servicio para fiscalizar y que, en cambio, habla de “aumento” cuando se refiere a la extensión de este último plazo. En el lenguaje coloquial se suele hablar del “plazo de prórroga” para referirse tanto al aumento del plazo del contribuyente para contestar a la

citación como al del plazo de prescripción que es consecuencia de ello. Esto, sin embargo, es una imprecisión técnica. El artículo 200 inciso 4° del Código Tributario es claro en señalar que el término “prórroga” se refiere al plazo del contribuyente, y que su existencia da lugar al “aumento” del plazo de prescripción.

## VII. CONCLUSIONES

**QUINCUAGÉSIMO PRIMERO:** Que, como consecuencia de lo argumentado, el Tribunal arriba a las siguientes conclusiones.

Respecto de la primera cuestión identificada, que el plazo de prescripción se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo que la ley otorga al contribuyente para la declaración y pago del impuesto.

Respecto a la segunda cuestión, que el plazo de aumento de tres meses del plazo, que se produce a consecuencia de la citación, se inicia el día siguiente al del vencimiento del plazo de prescripción.

Por último, respecto de la tercera cuestión, que el aumento del plazo, que se produce como consecuencia de la prórroga otorgada por el Servicio al contribuyente para contestar la citación, sea de días o de mes, se inicia el día siguiente al de la expiración del plazo de prescripción, aumentado por los tres meses.

**QUINCUAGÉSIMO SEGUNDO:** Que, lo anterior, para el caso en estudio, significa que, a juicio de este Tribunal, el plazo de prescripción ordinario que se aplica al caso de autos, comenzó a correr el 1° de mayo de 2009 expirando el 1 de mayo de 2012. Por su parte, la ampliación de tres meses, producto de la citación al contribuyente, comenzó a correr el día siguiente al de expiración del plazo de prescripción, esto es, el 2 de mayo de 2012, expirando el 2 de agosto. Por último, la ampliación de un mes que se produjo a consecuencia de la prórroga que se concedió al contribuyente para dar respuesta a la citación, corrió desde el 3 de agosto, y hasta la medianoche del 3 de septiembre.

**QUINCUAGÉSIMO TERCERO:** Que, en consideración a lo señalado precedentemente, la actuación reclamada, esto es la Liquidación N°78 de 31 de agosto de 2012, fue notificada al contribuyente dentro de los plazos de prescripción que el

legislador ha establecido para que el Servicio de Impuestos Internos pueda ejercer sus facultades fiscalizadoras,

Y considerando, además, lo dispuesto en el artículo 2 N°1, 21, 31, 33, y 54 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los artículos 63, 123 y siguientes, y 200 del Código Tributario, en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, 48 del Código Civil, y la Ley Orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, contenida en el artículo primero de la Ley N° 20322, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera.

### **SE RESUELVE:**

1.- **NO HA LUGAR** a la reclamación tributaria interpuesta por don Patricio Sanguinetti Altamirano, Rut 10.633.455-2 en representación de la Sociedad Comercializadora del Sur Valdivia Dos S.A. Rut N° 96.827.580-1, en contra de la Liquidación de Impuestos N° 78, formulada por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, notificada con fecha 31 de agosto de 2012.

2.- **CONFÍRMASE** la Liquidación N° 78, emitida por la XVII Dirección Regional Valdivia del Servicio de Impuestos Internos, con fecha 31 de agosto de 2012.

3.- **NO SE CONDENA** en costas a la reclamante por estimarse que ha tenido motivos plausibles para litigar.

**Notifíquese** a la parte reclamante por carta certificada. **Certifíquese** el envío de la carta.

**Notifíquese** a la parte reclamada mediante la publicación de la presente resolución en el sitio de internet del Tribunal. **Dese** aviso por correo electrónico a las partes que lo hayan solicitado.

Anótese, regístrese y archívese en su oportunidad.

**RUC 12- 9-0000541-3**

**RIT GR- 11-00026-2012**

Proveyó don Hugo Osorio Morales, Juez Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos. Autoriza doña Andrea Catril Beltrán, Secretaria Abogado Titular del Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Ríos.