

CIRCULAR N° 32, DEL 24 DE JULIO DE 1984

MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES SOBRE NORMAS QUE INCENTIVAN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.

En el Diario Oficial de 17 de Julio 1984, se publicó la Ley N° 18.320, que establece normas encaminadas a incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y propiciar en los contribuyentes una actitud positiva frente a dichas obligaciones.-

1.- GENERALIDADES.-

Las normas legales que se analizarán en las presentes instrucciones contemplan un mecanismo que consiste en premiar la buena conducta tributaria comprobada en el presente y mantenida en el futuro, mediante la limitación en el tiempo del ejercicio de algunas facultades fiscalizadoras de que dispone el Servicio, específicamente las de examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pago de los impuestos que en la ley se señalan.

Para este efecto, las normas de la ley sólo permiten el examen de las declaraciones y la verificación de los antecedentes tributarios necesarios para determinar el monto de los impuestos de un lapso inferior al que comprenden los plazos de prescripción del Código Tributario y, si la conducta del contribuyente es correcta en el lapso examinado, el Servicio deberá abstenerse de revisar o examinar los períodos anteriores. En cambio, si se detecta que en el lapso que la ley autoriza a examinar se han producido omisiones, retardos u otras irregularidades, el contribuyente puede quedar sujeto a una revisión total de sus antecedentes tributarios por todo el tiempo que, conforme al artículo 200 del Código Tributario, el Servicio dispone para ejercer sus facultades de revisión, y se procederá a liquidar y girar los impuestos o diferencias resultantes de la revisión, de acuerdo a las normas generales de dicho Código.

2.- TEXTO LEGAL.-

El texto de la Ley N° 18.320 publicada en el Diario Oficial del 17 de Julio 1984, es el siguiente:

LEY N° 18.320

ESTABLECE NORMAS QUE INCENTIVAN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.

La Junta de Gobierno de la República de Chile ha dado su aprobación al siguiente

PROYECTO DE LEY

\*Artículo Único.- El ejercicio de las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar la exactitud de las declaraciones y verificar la correcta determinación y pagos mensuales de los impuestos contemplados en el decreto ley N° 825, de 1974, sólo podrá sujetarse a las siguientes normas:

"19.- Se procederá al examen y verificación de los últimos doce períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente requiriéndolo a fin de que presente al Servicio los antecedentes correspondientes. Este examen o verificación también podrá comprender, pero únicamente para estos efectos y salvo lo señalado en el número 2º, todos aquellos antecedentes u operaciones generados en períodos anteriores, que sirvan para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen.

"20.- Sólo si del examen y verificación de los últimos doce períodos mensuales señalados en el número anterior se detectaren omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos, podrá el Servicio proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores, dentro de los plazos de prescripción respectivos, y determinar en el mismo proceso de fiscalización, o en uno posterior, tributos omitidos, incluso aquellos que no pudieron determinarse anteriormente en atención a las normas de este artículo, y aplicar o perseguir la aplicación de las sanciones que sean procedentes conforme a la ley.

"21.- El Servicio se entenderá facultado para examinar o verificar todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario cuando, con posterioridad a la notificación señalada en el número 1º, el contribuyente presente declaraciones omitidas o formule declaraciones rectificatorias por los períodos tributarios mensuales que serán objeto de examen o verificación conforme a dicho número; en los casos de términos de giro; cuando se trate de establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamenta solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal, y en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal.

"22.- El Servicio dispondrá del plazo fatal de tres meses, contado desde que al contribuyente se le formuló la notificación a que se refiere el Nº 1º, para citar, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado.

"Podrán ser objeto de un nuevo examen y verificación por el Servicio, alguno o algunos de los períodos ya examinados que se encuentren comprendidos dentro de los últimos doce períodos mensuales, que son materia de una revisión conforme a las normas del Nº 1º.

"23.- La interposición de reclamo por deficiencias determinadas por el Servicio al examinar o verificar los períodos mensuales a que alude el número 1º, no impedirá al Servicio efectuar el examen o verificación de los períodos mensuales a que se refiere el Nº 2º y determinar en ellos diferencias de impuesto o aplicar sanciones; pero el cobro de los giros que al respecto se emitan, o el cumplimiento de las sanciones, se suspenderá hasta que se determine en forma definitiva la situación del contribuyente por los períodos mensuales mencionados en primer lugar, debiendo estarse sobre estas materias a lo que disponga la sentencia ejecutoriada que se pronuncie sobre el reclamo. Mientras ésta se encuentre pendiente, se entenderá suspendida la prescripción de las acciones del fisco.

#### "DISPOSICIONES TRANSITORIAS

"Artículo 1º.- Lo dispuesto en el artículo único permanente de esta ley no será aplicable a los períodos tributarios que tengan bajo examen o verificación los contribuyentes cuya situación tributaria está siendo objeto de revisión por el Servicio de Impuestos Internos a la fecha de vigencia de esta ley.

"Artículo 2º.- Para los efectos de lo dispuesto en el artículo único permanente, el examen o verificación de los primeros períodos mensuales que deben ser declarados con posterioridad a la fecha de vigencia de es-

"ta ley, podrá realizarse examinando en cada revisión todos los períodos ante-  
 "riores a partir de dicha vigencia, hasta completar doce períodos mensuales —  
 "consecutivos. La circunstancia de completarse doce períodos mensuales conse-  
 "cutivos sin que se detecten omisiones, retardos o irregularidades en cualquie-  
 "re de ellos, dará lugar a lo dispuesto en el artículo único ya mencionado.

"Artículo 3º.— El Servicio no hará uso de sus facultades para examinar la exac-  
 "titud de las declaraciones y verificar la correcta determinación de los im-  
 "puestos anuales a la renta correspondientes al año tributario 1983 y anterio-  
 "res no prescritos, si del examen y verificación que, en forma previa, practi-  
 "que al ejercicio o año tributario correspondiente a 1984, no detecta omisio-  
 "nes, retardos o irregularidades en la declaración o determinación de los im-  
 "puestos anuales a la renta correspondientes a ese año tributario, y siempre y  
 "cuando, además, en las declaraciones anuales de renta correspondientes a los  
 "años tributarios 1985 y 1986, el contribuyente no incurriere en alguna defi-  
 "ciencia de las indicadas anteriormente.

"El examen o verificación previa a que se refiere el inciso ante-  
 "rior podrá comprender, para el solo efecto de determinar la situación del con-  
 "tribuyente en el período objeto de examen, todos aquellos antecedentes u ope-  
 "raciones que, no obstante corresponder a los años tributarios anteriores a —  
 "1984, sirven para determinar la situación tributaria del contribuyente en los  
 "años tributarios que son susceptibles de examinarse conforme a este artículo,  
 "para gozar del beneficio que en él se establece.

"Durante el año tributario 1984 no serán aplicables las facultades  
 "que los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta conceden a la administración-  
 "tributaria.

"Durante los años tributarios 1985 y 1986, las facultades que los  
 "artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta conceden a la administración tributa-  
 "ria, sólo podrán ser aplicables en el año tributario que esté sujeto a examen  
 "o revisión.

"Las disposiciones de los números 3º y 5º del artículo único perman-  
 "nente de esta ley y del artículo 1º transitorio serán aplicables, en cuanto —  
 "fuere procedente, a los contribuyentes de los impuestos anuales a la renta —  
 "por los años tributarios a que se refiere el presente artículo.

"Las normas de este artículo no serán aplicables a los casos de im-  
 "puestos a la renta sujetos a retención, cuya determinación y pago podrán con-  
 "trolarse en todo tiempo, dentro de los plazos de prescripción.

"Artículo 4º.— El Servicio no podrá proceder a notificar a contribuyentes pa-  
 "ra los efectos de las revisiones previstas en el N° 1º del artículo único per-  
 "manente, o en el artículo 3º transitorio de la presente ley, sino después de-  
 "transcurridos 30 días de su vigencia."

### 3.- ANÁLISIS DE LAS NORMAS PERMANENTES APLICABLES A LOS IMPUES- TOS DEL D.L. 825, DE 1974.-

El artículo único de la Ley contiene las normas permanentes, que  
 son aplicables a los impuestos del D.L. 825, de 1974, algunas de las cuales (N°s. 3º  
 y 5º) rigen también para las situaciones a que hace referencia el artículo 3º transi-  
 terio, relativo a los impuestos anuales a la renta, que por su importancia se anali-  
 zará separadamente más adelante.

#### 3.1.- ALCANCE Y AMBITO DE APLICACION.-

Las normas de carácter permanente contemplan la modalidad a la —  
 que, en lo sucesivo, deberá sujetarse el ejercicio de ciertas facultades fiscalizado-  
 ras del Servicio de Impuestos Internos, cuales son las de examinar declaraciones y —

verificar la corrección en la determinación y pago de los impuestos contemplados en el decreto ley N° 825, de 1974, esto es, el Impuesto al Valor Agregado y otros contenidos en dicho cuerpo legal, que se declaran y pagan en períodos mensuales.

Cabe recalcar que estas normas no son aplicables a ninguna otra facultad fiscalizadora del Servicio, ni rigen para ningún otro tributo fiscal interno — controlado por el Servicio que no sea de aquellos contenidos en el decreto ley N° 825, de 1974, con la excepción del artículo 38 transitorio, relativo a los impuestos anuales a la Renta, por tratarse de normas especiales sólo aplicables a las situaciones y casos contemplados en la ley.

En consecuencia, la acción del Servicio encaminada a controlar la correcta declaración, determinación y pago de los impuestos mensuales del decreto ley N° 825, deberá adecuarse a las disposiciones indicadas en el artículo Único de la Ley N° 18.320, entendiéndose que ellas priman en esos casos sobre el Código Tributario u otra norma legal, reglamentaria, o instrucción que versen sobre la materia, si fueran contradictorias.

### 3.2.- VIGENCIA

Las normas del artículo Único de la Ley N° 18.320 son de carácter permanente y rigen a contar de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, esto es, desde el 17 de Julio de 1984.

La vigencia en la fecha señalada tiene un caso de excepción, contenido en el artículo 48 transitorio que se refiere a una dilación que se contempla para la puesta en marcha de las fiscalizaciones conforme a las nuevas normas.

#### 3.2.1.- Caso de excepción.-

Si bien la fecha de vigencia de la ley es la de su publicación en el Diario Oficial, esto es, el 17 de Julio de 1984, puesto que no existe disposición especial al respecto en ella, en virtud de la norma contenida en el artículo 48 transitorio las notificaciones para proceder a la revisión conforme a las nuevas normas sólo podrá llevarse a cabo por el Servicio después de transcurridos 30 días de su vigencia, esto es, de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, por lo que es importante señalar que hasta el 16 de Agosto de 1984, inclusive, el Servicio estará inhibido de iniciar nuevas fiscalizaciones tendientes a examinar declaraciones o verificar la correcta determinación y pago de los impuestos mensuales del decreto ley N° 825, de 1974.

En consecuencia, la ley N° 18.320 entra en vigencia el día de su publicación; desde esa fecha las fiscalizaciones del IVA, y otros tributos del D.L. 825, deberán conformarse a sus disposiciones, pero como éstas autorizan iniciar nuevas fiscalizaciones previa notificación, y ellas sólo pueden realizarse después de 30 días de publicada la ley, existirá un lapso en que no podrá iniciarse fiscalización alguna, — efecto querido por el legislador para permitir a los contribuyentes regularizar su situación tributaria mediante la formulación de declaraciones omitidas o la rectificación de las ya presentadas.

### 3.3.- CASOS DE NO APLICACION DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY.-

La ley contempla casos de no aplicación de sus disposiciones en ciertas situaciones específicas que se señalan en el artículo 19 transitorio y en el número 39 del artículo Único permanente de la ley.

3.3.1.- En primer lugar, de conformidad a lo que dispone el artículo 19 transitorio, los períodos que tengan bajo examen a la fecha de vigencia de la Ley N° 18.320 aquellos contribuyentes cuya situación tributaria esté siendo objeto de revisión por el Servicio a esa fecha, continuarán siendo fiscalizados conforme a las normas anteriormente vigentes, esto es, sin otra limitación en cuanto a períodos a examinar, ni conducta precedente del contribuyente, que no sea el respetar los plazos de



prescripción contemplados en el artículo 200 del Código Tributario, de modo que respecto de ellos las facultades fiscalizadoras del Servicio se ejercerán o continuarán ejerciéndose en plenitud, según las normas generales.

3.3.2.- Por su parte, el número 3º del artículo único permanente de la ley, enumera los siguientes casos de no aplicación de las normas de la ley:

a) Casos de contribuyentes que, con posterioridad a ser notificados de revisión, presenten declaraciones omitidas o formulen declaraciones rectificatorias por los períodos que serán objeto de la revisión.

b) En los casos de las revisiones que tienen por finalidad verificar el cumplimiento tributario a raíz del término de giro del contribuyente.

c) Las revisiones que tienen por objeto establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamenta solicitudes de devolución o imputación de impuestos de remanentes de crédito fiscal.

d) En los casos de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal. Esta situación se configurará desde la fecha en que el Director Regional respectivo, en presencia de hechos que pueden constituir infracciones sancionadas con pena corporal, remite los antecedentes al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios de la Dirección Nacional, a fin de que se proceda a la investigación previa a que se refiere el Nº 10 del artículo 161 del Código Tributario, individualizando al o los contribuyentes a ser investigados.

### 3.4.- PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN QUE ESTABLECE LA LEY.-

En el encabezamiento del artículo único permanente de la ley se señala que, tratándose del control de los impuestos contemplados en el D.L. 825, de 1974, el ejercicio de las facultades que son la esencia de las atribuciones fiscalizadoras del Servicio "año" pueden sujetarse a las normas que contemple la ley. Con ello se dispone que, en lo sucesivo, el Servicio para ejercer sus atribuciones de examinar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y de verificar la correcta determinación de los impuestos o su pago, deberá enmarcarse necesariamente en los procedimientos y respetar las limitaciones que contemple la ley en análisis, todo ello sin perjuicio de los casos en que las normas de la ley no rigen o no son aplicables, que se han analizado anteriormente.

3.4.1.- Limitación Legal.- La ley señala en el número 1º del artículo único permanente que los exámenes y revisiones del Servicio quedan limitados, en el caso de los impuestos contemplados en el D.L. 825, de 1974, a los "últimos doce períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente" especialmente con tal objeto.

La limitación legal antes señalada tiene las siguientes características:

a) Afecta a ciertas y determinadas facultades fiscalizadoras del Servicio, que son las relativas al examen que se ejerce al cumplimiento de la obligación de formular declaraciones de impuesto, esto es, ajustadas a la verdad y a la aplicación adecuada de las normas legales, reglamentarias e instrucciones del Servicio; a la facultad de verificar el correcto cálculo de los tributos al confrontarse la determinación realizada por el contribuyente con los antecedentes proporcionados por éste, o aquellos que obran en poder del Servicio, y por último, comprobar la puntualidad y exactitud de los pagos de impuestos.

b) La ley señala cuales son los tributos cuya declaración y determinación está afectada por sus normas. Expresamente se señala que son los impuestos contemplados en el decreto Ley Nº 825, de 1974. Implícitamente se deduce que debe tratarse de los de declaración y pago mensual, que se efectúan en forma regular y no esporádica, ya que de no ser así el mecanismo de la ley carecería de una adecuada aplicación.

c) Es de carácter absoluto, en el sentido de que el Servicio debe necesariamente someter su acción a las limitaciones referidas, absteniéndose de actuar al margen de ellas.

d) Las limitaciones contempladas en la ley, siendo de carácter excepcional o especial, priman sobre otras normas que conceden atribuciones o facultades al Servicio, pero a su vez, son aplicables sólo y exclusivamente a los casos y situaciones indicadas en el texto legal. Por lo tanto, el Servicio en modo alguno deberá considerarse privado de las facultades de examinar la exactitud de las declaraciones o de verificar la correcta determinación y pago de los impuestos en otros casos que no sean los estrictamente mencionados en la ley.

3.4.2.- Notificación al contribuyente.- La ley indica que el Servicio sólo podrá revisar a los contribuyentes, previa notificación que se les formula para estos efectos, requiriéndolos para que presenten en la Unidad que corresponda del Servicio, o para que se pongan a disposición de los funcionarios fiscalizadores, los antecedentes que habitualmente se solicitan para establecer la corrección de las informaciones proporcionadas por los contribuyentes en sus declaraciones, o las que fueren necesarias para verificar la corrección de las determinaciones y de los pagos de los impuestos del D.L. 825, de 1974, correspondiente a los períodos que la ley autoriza examinar.

La aludida notificación deberá efectuarse en alguna de las formas señaladas en el artículo 13º del Código Tributario, preferiblemente por carta certificada; se hará al contribuyente o su representante legal conforme a las reglas generales de dicho Código, teniéndose presente que en la especie se trata de una fiscalización de impuestos del D.L. 825, para los efectos de lo señalado en el artículo 13º de ese Código.

3.4.3.- Períodos comprendidos en la limitación.- La ley señala que "el Servicio podrá revisar los últimos doce períodos mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente.

Al respecto, debe precisarse, en primer lugar, que la fecha de la notificación al contribuyente es esencial para establecer cuáles serán los períodos que el Servicio podrá examinar. Debe indicarse que si se trata de una notificación por carta certificada se estimará que ella se efectuó tres días después de su envío. En los demás casos es importante que el funcionario Ministro de Fé encargado de llevar a cabo la notificación, deje constancia de dicha actuación y su fecha.

El más reciente período mensual de los doce que la ley señale que el Servicio podrá examinar, será el último cuyo plazo de declaración y pago expiró antes de la fecha de la notificación al contribuyente.

Ej. 1) Notificación: día 18 de Octubre, último período a examinar, - Septiembre.

2) Notificación: día 10 de Octubre, último período a examinar, - Agosto (porque el plazo para declarar Septiembre aún no ha expirado).

En consecuencia, las notificaciones practicadas el día mismo del vencimiento del plazo para declarar un período mensual no habilitarán al Servicio para examinar ese período. En cambio, las que se practiquen al día siguiente de vencido sí lo permitirán.

Precisado el último período que el Servicio podrá examinar, la determinación de los otros once períodos mensuales es materia de un simple cómputo, que se realizará considerando lo explicado anteriormente.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 2º transitorio de la ley, que se refiere al examen de los períodos cuyo plazo de declaración vane en fechas inmediatamente posteriores a la vigencia de la ley.

3.4.4.- Actuaciones de fiscalización.- En el lapso que la ley autoriza revisar, el Servicio ejerce plenamente sus facultades fiscalizadoras en la forma habitual, pudiendo examinar y verificar todos los antecedentes que juzgue necesarios para establecer el grado de corrección con que el contribuyente dió cumplimiento a las obligaciones tributarias relacionadas con los impuestos contemplados en el D.L. 825, de 1974.

3.4.4.1. - Requerimiento. - La ley exige, como formalidad previa a la fiscalización, que en la notificación al contribuyente se lo requiera a fin de que éste presente los antecedentes necesarios para efectuar la revisión. Por ello es importante hacer presente que en la notificación deberá expresarse el requerimiento respectivo, consistente en que: "el contribuyente individualizado con nombre, domicilio y RUT, deberá poner a disposición de los funcionarios fiscalizadores del Servicio para un examen, o presentar en la Unidad del Servicio - que se indique, en el plazo que se señale, los antecedentes que fueren necesarios para examinar y verificar los períodos tributarios mensuales que se precisarán, todo ello para los efectos de lo dispuesto en el artículo único permanente de la Ley N° 18.320".

Nada impide que conjunta o simultáneamente con el requerimiento para la revisión de los tributos del D.L. 825, de 1974, se formule al contribuyente también requerimiento para los efectos del artículo 3º transitorio de la ley, relativo al examen del año tributario 1984, o posteriormente, de los años tributarios 1985 y 1986, con el objeto de verificar su situación tributaria con relación a los impuestos anuales a la renta.

Finalmente, es conveniente advertir al contribuyente en el requerimiento, que deberá mantener desde ese momento a disposición del Servicio todos los antecedentes relativos a períodos anteriores a aquellos bajo examen o verificación, para los efectos de examinarlos si fuere necesario para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen, conforme lo dispone el número 1º del artículo único de la ley N° 18.320.

3.4.4.2.- Revisión. - La revisión a que quedará sujeto el contribuyente desde el momento de la notificación, se encauzará dentro de los procedimientos normales del Servicio, pudiendo en el curso de ella formularse al contribuyente petición de otros antecedentes que los aportados, citarlo, formularle liquidaciones o girarle impuestos y/o sanciones.

Sin embargo, conforme al inciso primero del N° 4 del artículo único, tales actuaciones deberán llevarse a cabo en el plazo fatal de tres meses, contados desde la fecha en que se notificó al contribuyente de revisión. Las citaciones, liquidaciones o giros que, por el período examinado, se formularen por el Servicio - fuera del plazo indicado, no obligarán al contribuyente. Al respecto, conviene señalar que, de acuerdo con el artículo 10º inciso tercero del Código Tributario, si el último día de este plazo vence en día sábado o feriado, se entenderá prorrogado hasta el día siguiente hábil, por tratarse en la especie de una actuación del Servicio.

Dentro del referido plazo de tres meses, el Servicio puede, por expresa autorización de la ley, examinar o verificar todos los antecedentes u operaciones generados en períodos anteriores a los que se encuentran comprendidos dentro de la limitación legal, pero esta revisión no puede conducir a la liquidación o giro de impuestos por esos períodos mensuales, sino que sólo se realizará con el fin de establecer o verificar la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen, o sea, comprendidos en la limitación legal, salvo que se detectaran irregularidades en dichos períodos. Esta norma es especialmente útil para verificar el arriastre de créditos fiscales generados en períodos anteriores, casos de anulación de ventas, comprobación de operaciones de largo desarrollo, etc., todo ello en cuanto puede tener influencia en la situación de los períodos tributarios bajo examen.

Interesa precisar que, conforme al Código Civil, los plazos de meses deben ser completos y corren, además, hasta la media noche del último día del plazo. El primero y el último día de un plazo de meses deberá tener el mismo número en los respectivos meses, pudiendo ser, por tanto, de 28, 29, 30 o 31 días, según el caso. Si el mes en que principia un plazo tiene más días que el mes en que termina, y la actuación se realizó en uno de los días en que el primer mes excede al último, se entenderá que el plazo expira el último día de ese segundo mes.

Eje. : Notif. 28 Feb.	Exp. plazo 3 meses: 28 Mayo	24 Horas
Notif. 12 Junio	Exp. plazo 3 meses: 12 Sep.	24 horas
Notif. 31 Enero	Exp. plazo 3 meses: 30 Abril	24 horas
Notif. 30 Nov.	Exp. plazo 3 meses: 28 o 29 Feb.	24 horas.

Finalmente conviene recordar que si la notificación se hace mediante el envío de carta certificada, ella se entenderá efectuada 3 días después del envío de la carta, por lo que es absolutamente necesario que dicha carta certificada se envíe con la debida antelación, a fin de que la notificación quede legalmente efectuada antes del vencimiento del respectivo plazo de tres meses.

3.4.5.- Caso de reexamen.- Conforme al inciso segundo del N° 4 del artículo único, existe una situación que podríamos denominar de "reexamen" de uno o varios períodos tributarios mensuales.

El Servicio puede someter a fiscalización a un contribuyente, cuantas veces estime conveniente, siempre y cuando las revisiones comprendan solo el número de períodos tributarios que establece la limitación legal. Como dicha limitación es de doce períodos mensuales, si el contribuyente es notificado nuevamente de revisión antes de pasar un año de la notificación anterior, puede ocurrir que uno o varios períodos queden dentro del límite del lapso para la segunda revisión. En tal caso, y no obstante haber sido revisado ese o esos períodos, y haberlos encontrado conformes, la ley autoriza al Servicio para proceder a revisarlos nuevamente.

3.4.6.- Omisión, retardo, irregularidad.- Los conceptos anteriores son empleados en la ley para indicar las situaciones en que puede incurrir el contribuyente, que lo priven de los beneficios de la ley.

La omisión implica el no haber dado cumplimiento a una obligación tributaria exigida por la ley, reglamentos o disposiciones del Servicio.

El retardo significa el cumplimiento tardío o extemporáneo de una obligación tributaria.

Por su parte irregularidad debe entenderse como toda otra falta, in corrección o defecto en dar cumplimiento cabal a las obligaciones tributarias impuestas por normas legales, reglamentarias, o disposiciones del Servicio en uso de sus atribuciones.

La ley sanciona con la pérdida de los beneficios que otorga, a las omisiones, retardos o irregularidades detectadas por el Servicio "en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos". Por consiguiente, no cualquiera ni toda omisión, retardo o irregularidad es sancionada, sino que sólo aquellas que incidan en la declaración, determinación o pago de los impuestos a que se refiera la ley.

Más aún, se instruye que, para estos efectos, sólo deben considerarse aquellas omisiones, retardos o irregularidades que por su naturaleza, magnitud o gravedad, y por su posible incidencia recaudatoria, ameritan proceder a la citación formal del contribuyente, en conformidad con el artículo 63° del Código Tributario, o la notificación a éste de liquidaciones o ciros de impuestos, diferencias de ellos, o de sanciones, todo ello conforme a las instrucciones y las prácticas del Servicio.

### 3.5.- TERMINO DE LA REVISIÓN.-

Como se señaló anteriormente, el Servicio dispone de un plazo fatal de tres meses, contados desde la fecha de notificación al contribuyente, para los efectos de establecerle deficiencias o constatarle irregularidades que se traduzcan en una citación, liquidación o giro de impuestos del D.L. 025, de 1974, y/o de sanciones por infringir obligaciones relativas a los mismos impuestos, por el período sometido a revisión.



Por lo tanto, si dentro de ese plazo el Servicio no manifiesta al contribuyente la disconformidad con su situación tributaria, mediante la notificación de alguna de las actuaciones señaladas, no podrá válidamente hacerlo posteriormente, y se habrá establecido el impedimento al examen o verificación de los períodos que se encuentren fuera de los límites legales que son posibles de revisar, configurándose así el beneficio que contempla la ley para los contribuyentes. Ello salvo que se vuelva a notificar al contribuyente en algún período siguiente y se produzca la situación de "reexamen" de uno o varios de los períodos mensuales que ya fueron objeto de la anterior verificación, que no están fuera de los límites legales, y respecto de las cuales no se citó, liquidó o giró dentro del plazo fatal de tres meses ya referido.

En cambio, si dentro del plazo antes expresado, el Servicio notifica citación, liquidación o giro al contribuyente, por concepto de deficiencias en impuestos del D.L. 825, pertenecientes a los períodos mensuales examinados, no existirá beneficio para el contribuyente, y el Servicio podrá, sin la limitación legal en el tiempo, extender su fiscalización a los períodos tributarios mensuales anteriores, hasta el límite que señalan los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario, y determinarle diferencias de impuestos y/o establecerle infracciones - por todo el lapso respectivo.

### 3.5.1.- Efectos de la citación al contribuyente.

En caso que el Servicio proceda a citar al contribuyente, - siempre dentro del plazo de tres meses contenido en el inciso primero del N° 4 del artículo único, este trámite se cumplirá en la forma prescrita por el artículo 63 del Código Tributario, y producirá los efectos allí señalados en los términos usuales. Si como resultado de la respuesta dada por el contribuyente a la citación, el Servicio no tiene reparos que formular a la situación tributaria de éste por el lapso examinado, deberá entenderse que se cumplió respecto de él con la condición para gozar del beneficio que la ley concede a los contribuyentes cuya conducta tributaria se estimada correcta.

En caso que, a juicio del Servicio, la respuesta a la citación no sea satisfactoria, no amparará al contribuyente el beneficio de la ley, y habrá lugar a la posibilidad de una revisión total de sus antecedentes, sin perjuicio de lo que más adelante se expresará.

3.5.2.- Efectos de la formulación de liquidaciones y giros.- La notificación de liquidaciones o giros de impuestos del D.L. 825 al contribuyente como tído a revisión, dentro del plazo que da la ley para ello, implica desde ya que el Servicio estima que existen irregularidades insubsanables en su situación tributaria, por lo cual no le ampara el beneficio legal y el Servicio puede extender la revisión a todos los períodos anteriores, dentro de los plazos de prescripción, sin perjuicio de lo que se señala a continuación.

3.5.3.- Derecho a reclamo del contribuyente, efectos.- El contribuyente puede reclamar, conforme a las causales y dentro de los plazos y procedimientos normales, de las liquidaciones o giros que haya emitido el Servicio con ocasión de la revisión practicada a los períodos tributarios que la ley autoriza examinar.

En atención a que el efecto especial que la ley concede a las decisiones del Servicio que objetan la situación del contribuyente por el lapso examinado, formulándole liquidación o giro, consiste en permitir al organismo fiscalizador revisar los períodos tributarios anteriores, la ley no ha querido que la interposición de reclamos contra las decisiones del Servicio mantengan en suspenso el derecho de éste a desarrollar su labor, por lo que ha dispuesto que la interposición de reclamo no impedirá al Servicio llevar a cabo la fiscalización total del contribuyente.

Sin embargo, previendo la posibilidad de que el contribuyente obtenga un resultado favorable en la reclamación, la ley dispone que los giros que se emitan quedarán suspendidos en su cobro hasta conocerse el resultado definitivo de la reclamación.

En consecuencia, no obstante que los contribuyentes hayan reclamado de decisiones del Servicio resultantes de la revisión, se podrá continuar la fiscalización por todos los períodos anteriores y formular las citaciones, liquidaciones y giros que procedan, pero todos los giros emitidos quedarán suspendidos en su cobro — mientras no se haya dictado una sentencia ejecutoriada que determine si el contribuyente incurrió o no en irregularidades que dan derecho al Servicio a proceder a la revisión total del contribuyente.

3.5.4.- Suspensión de prescripción en favor del Fisco.— A fin de no perjudicar los derechos del Fisco, en la espera de una sentencia definitiva, la ley ha previsto que la prescripción quede suspendida en estos casos mientras se ventila el procedimiento de reclamación en sus distintas instancias.

La suspensión de la prescripción es una institución que tiene por objeto evitar perjuicios a las personas que por ciertas causas legales se encuentran impedidas de ejercer un derecho o acción, y consiste en suponer que mientras dura el impedimento, no transcurre el tiempo para computar el plazo de prescripción del derecho o acción.

En conformidad a la parte final del Nº 5 del artículo único permanente de la ley, mientras esté pendiente la reclamación del contribuyente impugnando la efectividad de las irregularidades detectadas por el Servicio en la revisión, la prescripción de las acciones del Fisco para liquidar y girar tributos y sanciones y para cobrar los giros suspendidos se mantendrá en suspenso, o sea, se estimará que no corre plazo de prescripción en contra del Fisco desde la fecha de la reclamación y — hasta la fecha en que quede ejecutoriada el fallo que se pronuncie sobre el reclamo.

3.5.5.- Aplicación de sanciones.— Lo señalado anteriormente respecto de las revisiones que conduzcan a la determinación de diferencias de impuestos, es también aplicable en los casos en que la revisión dé como resultado la aplicación de sanciones por las irregularidades detectadas durante el proceso de revisión que autoriza la ley. Ello porque las sanciones son accesorias al cumplimiento de la obligación tributaria principal, que es el pago del impuesto respectivo, o de las diferencias de éste que se determinen, por lo que al establecerse limitaciones condicionantes a la determinación de los impuestos, ellas se hacen extensivas a la aplicación de las sanciones.

En menos casos, la aplicación de una sanción puede llegar a ser el único resultado de la revisión; situación en la que se debe aplicar el criterio de que exista para el Servicio el mismo derecho y la misma limitación para la aplicación de sanciones que para la determinación de impuestos, por lo que todo lo dicho hasta ahora en estas instrucciones con respecto a la liquidación y giro de impuestos es — aplicable también a la denuncia de infracciones y giro de sanciones.

3.5.6.- Revisiones posteriores al mismo contribuyente.— Como se señaló anteriormente, el beneficio que la ley Nº 18.320 concede a los contribuyentes, cuya situación tributaria no haya sido objeto de reparos por el Servicio, consiste en establecer una limitación a la acción fiscalizadora del Servicio, circunscribiéndola a la revisión de ciertos períodos tributarios.

Sin embargo, al Servicio no se encuentra limitado en cuanto a la — frecuencia de su fiscalización, pudiendo notificar de revisión a un contribuyente — cuántas veces lo estime conveniente, dentro de los términos que contempla la ley.

3.5.6.1.- Diversas normas de la ley dan a entender que, encuadrando en dentro de las limitaciones establecidas por ella, períodos tributarios va examinados pueden ser objeto de revisiones posteriores. Un ejemplo de ello es el caso que se ha denominado "reexamen", analizado anteriormente, en que el factor importante está en que el o los períodos a reexaminar se encuentran dentro del límite de los doce que pueden revisarse.

Otro caso que se encuentre contemplado en el número 2º del artículo Único permanente de la ley, es el que se refiera a la situación de la detección de irregularidades a un contribuyente en una segunda revisión, después que en la primera no se detectaron irregularidades, produciéndose el efecto de eliminar la limitación de las facultades fiscalizadoras del Servicio, de modo que puedan examinarse todos los períodos tributarios mensuales de 3 o 6 años, según corresponda, conforme al artículo 208 del Código Tributario.

En tal caso, el Servicio podrá proceder a examinar nuevamente los períodos que ya hubiera revisado, aun cuando los hubiera encontrado conformes, pues la limitación legal a la acción fiscalizadora del Servicio fue removida por la actuación irregular posterior del contribuyente constatada por la nueva revisión, de modo que rige la regla general del Código Tributario de que dentro de los plazos de prescripción, el Servicio puede revisar cuantas veces quiera. Este examen se hará conforme a las normas generales y podrán derivar de él citaciones, liquidaciones o giros.

3.5.6.2.- La ley no exige al Servicio que, una vez detectada una irregularidad al hacer la revisión de doce períodos, deba proceder de inmediato a la fiscalización del total de los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción. En el número 2º del artículo Único permanente, la ley faculta al Servicio para continuar el proceso de fiscalización o diferir para otra posterior el examen de la situación total del contribuyente. Obviamente, debe tenerse presente que toda fiscalización para ser útil debe llevarse a cabo dentro de los plazos de prescripción o de lo contrario se estará perjudicando los derechos y acciones del Fisco.

En consecuencia, el Servicio puede notificar de revisión a un contribuyente las veces que estime conveniente; en cada oportunidad tiene la facultad de examinar y verificar los últimos doce períodos anteriores a la fecha de dicha notificación, aun cuando algunos ya hubieren sido revisados; si se detecta irregularidad el Servicio puede revisar de inmediato o diferir para otra fiscalización los períodos tributarios comprendidos dentro de los plazos de prescripción, aun aquellos que ya hubieren sido revisados y encontrados conformes en una revisión anterior al mismo contribuyente.

3.5.6.3.- Ahora bien, si del examen de los últimos doce períodos mensuales, por los cuales se presentó o debió presentarse declaraciones de los impuestos del D.L. 825, de 1974, anteriores a la fecha en que se notifique de revisión al contribuyente, no se detectan omisiones, retardos o irregularidades, se habrá configurado el beneficio legal y el Servicio no podrá revisar al contribuyente por los períodos anteriores a la fecha de la notificación, a menos que en un caso de "reexamen" descrito en el párrafo 3.4.5. de estas Instrucciones, se detecte alguna de las deficiencias ya señaladas, lo que permitiría al Servicio fiscalizar al contribuyente por los períodos anteriores a la fecha de la notificación aludida, dentro de los plazos de prescripción que establece el artículo 208 del Código Tributario.

#### 4. NORMAS TRANSITORIAS

Por su incidencia en las materias tratadas anteriormente la disposición contenida en el artículo 4º transitorio de la Ley Nº 18.320 ya ha sido comentada en el párrafo 3.2. sobre normas de vigencia, de estas Instrucciones. Por su parte, el artículo 1º transitorio fue también analizado en el párrafo 3.3.1. relativo a cesos de no aplicabilidad de la ley. A continuación se analizarán las normas especiales de puesta en marcha del nuevo sistema, relativo a los impuestos del D.L. 825, de 1974, a que se refiere el artículo 2º transitorio de dicha ley, y en especial, las normas referentes a la aplicación del beneficio legal a los impuestos anuales de la Ley de la Renta, contempladas en el artículo 3º transitorio de la ley Nº 18.320.

##### 4.1.- REVISIÓN PROGRESIVA DE LOS PRIMEROS PERÍODOS.

El artículo 2º transitorio establece que el examen o verificación, para los efectos del artículo Único permanente de la ley, de los primeros períodos mensuales que deben declararse con posterioridad a la fecha de vigencia de la ley, podrá realizarse examinando en cada revisión todos los períodos anteriores a partir

de dicha vigencia, hasta completar doce períodos.

4.1.1.- Propósito.- La disposición en referencia tiene por objeto — dar reglas transitorias aplicables a la "puesta en marcha" del nuevo sistema, estableciendo un mecanismo de revisión progresivo de los primeros períodos tributarios mensuales que deberán revisarse conforme a las normas de esta ley, y que son aquellos — que deben declararse con posterioridad a la fecha de vigencia de la ley, esto es, a contar del período tributario correspondiente a Julio de 1984, puesto que la Ley N° 18.320, entró en vigencia el 17 de Julio de 1984.

Ello se hace necesario por cuanto, como se analizó anteriormente, — las revisiones que practique el Servicio para los efectos de gozar del beneficio legal, deberán comprender doce períodos tributarios mensuales, por lo que, en este caso, se ha estimado conveniente permitir que el Servicio revise paulatinamente, mes a mes, los primeros períodos, cuyos plazos de declaración son posteriores a la fecha de vigencia de la ley, y si de dichas revisiones resulta que ellos se encuentran conformes, al haberse examinado doce períodos mensuales consecutivos, sin que el Servicio haya detectado omisiones, retardos o irregularidades, se obtiene por el contribuyente el beneficio legal, consistente en que el Servicio no podrá revisar al contribuyente por los períodos cuyo plazo de declaración venció con anterioridad a la fecha de vigencia de la ley, esto es, período tributario Junio de 1984 y anteriores, a menos que en un caso de reexamen se detecte alguna deficiencia de aquellas que facultan al Servicio para fiscalizar al contribuyente por los períodos anteriores a la fecha de vigencia de la ley, y dentro de los plazos de prescripción del artículo 200º del Código Tributario.

4.1.2.- Procedimiento.- Debe señalarse que estas revisiones se practicarán en la forma normal y considerándose aplicables a ellas las normas permanentes de la ley, ya que se trata sólo de una modalidad transitoria en cuanto al número de períodos a examinar que comprende la revisión. Por consiguiente, será indispensable practicar la notificación y requerimiento a que hace alusión el número 1º del artículo único permanente de la Ley, indicándose al contribuyente que debe presentar los antecedentes de los períodos mensuales cuyos plazos de declaración hayan vencido entre las fechas de entrada en vigencia de la ley y hasta antes de la fecha de la notificación, advirtiéndole que el incumplimiento de esa exigencia, o su atraso, será sancionado en la forma prevista en el artículo 97, N° 6 del Código Tributario.

4.1.3.- Resultados.- Las revisiones progresivas que consulta el artículo 2º transitorio, pueden dar como resultado una citación, liquidación o giro de impuestos.

Si en alguno de los períodos a examinar se determinan omisiones, retardos o irregularidades, el Servicio podrá proceder a la revisión de todos los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción normales del artículo 200º del Código Tributario, sea que al plazo de declaración de dichos períodos haya vencido — con anterioridad o con posterioridad a la fecha de vigencia de la Ley N° 18.320.

Se debe hacer notar, finalmente, que las consecuencias de las decisiones adoptadas por el Servicio, como de los reclamos que contra ellas puede deducir el contribuyente, en relación con estas revisiones progresivas del artículo 2º transitorio de la ley, serán idénticas a las ya analizadas en los párrafos 3.5.1. a 3.5.4. — de estas instrucciones, respecto de la aplicación de las normas del artículo único — permanente de la ley.

#### 4.2.- NORMAS DEL ARTICULO 3º TRANSITORIO.-

El artículo 3º transitorio de la Ley N° 18.320 hace aplicable, en forma temporal, y sólo por los años tributarios 1984 y anteriores, el mecanismo de limitación de las facultades fiscalizadoras del Servicio para examinar la exactitud de las declaraciones, y verificar la correcta determinación de los impuestos, a los tributos anuales e la renta.

4.2.1.- Alcance y ámbito de aplicación.- La norma en referencia permite que el contribuyente a quien se le revisen sus antecedentes correspondientes al-



año tributario 1984, y no se le detecta omisiones, retardos o irregularidades en la declaración o determinación de los impuestos anuales a la renta, correspondientes a ese año tributario, obtendrá el beneficio de no poder ser revisado por los años tributarios 1983 y anteriores. En cambio, si se detectan omisiones, retardos o irregularidades en la declaración correspondiente al año tributario 1984, el Servicio podrá revisar, de inmediato o en una fiscalización posterior, todos los años tributarios comprendidos dentro de los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario.

La norma es aplicable a los impuestos anuales a la renta, cuya determinación final se efectúa en la declaración anual a formularse durante el mes de Abril de cada año (operación renta) y por lo tanto excluye tributos no periódicos u otros que no se determinan en forma anual, y a los impuestos de retención, respecto de los cuales no rigen las disposiciones de la Ley Nº 18.320.

La ley pone otra condición, además de que el Servicio no detecte irregularidades en la declaración del año tributario 1984, ejercicio o año calendario 1983, para que el contribuyente goce del beneficio referido; esta consiste en que el contribuyente no debe incurrir en las declaraciones anuales de renta de los años tributarios 1985 (ejercicio o año calendario 1984) y 1986 (ejercicio o año calendario 1985) en deficiencias de las indicadas en la ley, vale decir, omisiones, retardos o irregularidades.

4.2.2.- Excepción de no aplicación. - Además de lo señalado, en cuanto a que las normas del artículo 3º transitorio, son aplicables sólo respecto de impuestos anuales contenidos en la Ley de la Renta, el inciso final de este artículo excluye a los impuestos a la renta sujetos a retención, de la limitación a las facultades fiscalizadoras del Servicio, de modo que la determinación y pago de dichos impuestos podrá ser controlada en cualquier tiempo sin más limitación que los plazos de prescripción normales.

En consecuencia, deben entenderse excluidos de la aplicación de las normas del artículo 3º transitorio de la Ley Nº 18.320; los siguientes impuestos de la Ley de la Renta, por su carácter de impuestos de retención:

- a) Art. 20 Nº 2 Rentas de Capitales Mobiliarios.
- b) Art. 20 Nº 6 Premios de lotería.
- c) Art. 23 Rentas de pequeños mineros artesanales y de mineros que determinan sus impuestos de acuerdo a presunciones de renta.
- d) Art. 24 Rentas de comerciantes de ferias libres y comerciantes estacionados.
- e) Art. 25 Rentas de Suplementos.
- f) Art. 42 Nº 1 Rentas del trabajo dependiente.
- g) Art. 42 Nº 2 Rentas del trabajo independiente (profesiones liberales y otras profesiones u ocupaciones lucrativas, en la medida sujeta a retención).
- h) Art. 48 Participaciones o asignaciones percibidas por directores o consejeros de sociedades anónimas.
- i) Art. 58 Nº 2 Rentas afectas al Impuesto Adicional.  
59, 60 y 61

Los pagos provisionales mensuales, también deben estimarse excluidos de las normas legales ya que, por una parte, no tienen el carácter de anuales y, además, la ley les ha conferido el carácter de impuestos de retención para los efectos de su declaración y pago y aplicación de sanciones, conforme al artículo 99º de la Ley de la Renta.

En consecuencia, el control de los pagos provisionales podrá realizarse en cualquier tiempo y por los períodos mensuales que se estime conveniente den-

tro de los plazos de prescripción, pero debe observarse que, estando fuera del sistema de la ley las omisiones, retardos o irregularidades que detecte el Servicio Incu-  
rridas en la declaración, determinación y pago de P.P.M., ellas no constituirán cau-  
sal para negar al contribuyente el beneficio de limitación de las facultades fiscaliz-  
adoras del Servicio, a menos que haya tenido relevancia en la determinación final de  
los impuestos anuales.

Otros casos de no aplicación de las normas de este artículo 3º tran-  
sitorio de la ley, resultan de la disposición del inciso quinto de este artículo, que  
hace aplicable a la revisión de los impuestos anuales a la renta las exclusiones que  
contempla el Nº 3 del artículo Único permanente de la ley.

Estos casos fueron enunciados en el párrafo 3.3.2. de estas instruccio-  
nes, y en su aplicación a la situación en análisis son los siguientes:

a) Presentación de declaraciones anuales a la renta omitidas, o de-  
claraciones rectificatorias, correspondientes al año tributario sujeto a examen o ve-  
rificación, con posterioridad a la notificación de revisión que deberá practicarse al  
contribuyente.

b) Casos de término de giro. Las revisiones de los impuestos anua-  
les a la renta, a que haya lugar en forma previa al otorgamiento del certificado de -  
término de giro, podrá comprender todos los años tributarios que se encuentren dentro  
de los plazos de prescripción del artículo 200 del Código Tributario.

c) Casos de revisiones, con el objeto de verificar la exactitud de-  
los antecedentes en que el contribuyente fundamenta solicitudes de devolución o impu-  
tación de impuestos a la renta, o de remanentes de pagos provisionales mensuales.

d) En los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena --  
corporal. Desde la fecha en que el Director Regional respectivo, en presencia de he-  
chos que pueden constituir infracciones sancionadas con pena corporal remite los ante-  
cedentes del caso al Departamento de Investigación de Delitos Tributarios, el contri-  
buyente sometido a investigación y debidamente individualizado, no podrá acogerse a -  
los beneficios de este artículo 3º transitorio.

4.2.3.- Procedimiento.- La revisión que contempla el artículo 3º --  
transitorio se llevará a cabo de acuerdo a los mismos procedimientos señalados en es-  
tas instrucciones para la revisión de períodos mensuales de los impuestos del D.L. -  
825, de 1974, considerando su debida adecuación a la situación de la revisión de im-  
puestos anuales de la Ley de la Renta.

Procede, por tanto, notificar al contribuyente a ser examinado, en-  
la forma indicada en el párrafo 3.4.2., y requerirlo en forma similar a la indicada en  
el párrafo 3.4.4, para que presente o ponga a disposición del Servicio los anteceden-  
tes necesarios para efectuar el examen y verificación de la declaración anual del im-  
puesto a la renta correspondiente al año tributario 1984.

Cabe señalar que, conforme a lo que establece el artículo 4º transi-  
torio de la Ley Nº 18.320, las notificaciones a los contribuyentes para efectuar las-  
revisiones previstas en el artículo 3º transitorio, no podrán cursarse sino después -  
de transcurridos 30 días de publicada la ley, al igual como ya se comentó para el ca-  
so de las normas permanentes en el párrafo 3.2.2 de estas instrucciones.

4.2.4.- Períodos a revisar; casos.- La ley autoriza al Servicio pa-  
ra revisar, en primer término, el año tributario 1984, sin perjuicio de que posterior-  
mente, una vez vencidos los plazos para declarar los años tributarios 1985 o 1986, --  
pueda iniciarse la revisión por cualquiera de dichos años.

A los contribuyentes que hayan sido sometidos a revisión por el año  
tributario 1984, y el Servicio les estime conforme su situación, dabrá mantener --  
igual conducta respecto de los años tributarios 1985 y 1986, para poder optar a gozar  
del beneficio que establece la ley. Asimismo, en la primera revisión se efectúa por-

uno de los otros años tributarios, deberá mantener o haber mantenido buena conducta— en los años restantes.

A su vez, debe recordarse que el beneficio que la ley otorga en este artículo 3º transitorio a los contribuyentes del impuesto a la renta, consiste en que ninguno, salvo los casos de excepción mencionados en el párrafo 4.2.2, podrá ser sometido a revisión por los años tributarios 1983 y anteriores, sin que previamente se le haya detectado alguna omisión, retardo o irregularidad como resultado de la revisión del año tributario 1984, o posteriormente la de los años tributarios 1985 y 1986.

4.2.5.- Situación de no declarante.— Debe señalarse que, de acuerdo al artículo 3º transitorio de la ley, pueden optar al beneficio sólo los contribuyentes que declararon el impuesto a la renta en los años tributarios 1984, 1985 y 1986, puesto que la ley limita la facultad fiscalizadora del Servicio con respecto a los impuestos a la renta de los años 1983 y anteriores, cuando al revisarse el año tributario 1984 no se detecten omisiones, retardos o irregularidades en la declaración o determinación de los impuestos anuales a la renta correspondientes a ese año tributario.

Es decir, para que opere la ley, según su texto expreso, es un presupuesto necesario la existencia material de una declaración anual de renta presentada por el contribuyente, sobre la que pueda recaer el examen del Servicio, que prevé la ley. Por lo tanto, si no se ha presentado la declaración anual, la ley no puede ser aplicada. Esta condición es válida tanto para la declaración correspondiente al año tributario 1984, como posteriormente para los años tributarios 1985 y 1986.

A este respecto, conviene tener presente que el artículo 4º transitorio de la ley, contempla un lapso de 30 días desde su vigencia dentro del cual los contribuyentes podrán presentar no sólo declaraciones rectificatorias de las presentadas oportunamente, sino que también aquellas declaraciones no formuladas dentro del plazo legal, para quedar en situación de optar a los beneficios de la ley, tanto respecto de los impuestos del D.L. 825, de 1974, como con relación a los impuestos anuales a la renta, correspondientes al año tributario 1984 (ejercicio o año calendario = 1983).

4.2.6.- Actuaciones de fiscalización.— Corresponde indicar que en el caso de las revisiones contempladas en el artículo 3º transitorio, el Servicio no se encuentra sometido a establecer un resultado de ellas dentro del plazo fatal de 3 meses que indica el número 4º del artículo único permanente de la ley, ya que esa disposición no se menciona como aplicable a estas situaciones en el inciso quinto del artículo 3º transitorio de la ley.

En consecuencia, el Servicio dispondrá para practicar las revisiones de renta y pronunciarse sobre ellas, de los plazos de prescripción normales del Código Tributario. En todo caso, debe señalarse que la ley Nº 18.320 no consulta suspensión de prescripción para la práctica de revisiones, de modo que es conveniente a los intereses fiscales realizar los controles del caso apenas concluido cada año tributario a fin de que, de detectarse irregularidades, pueda abarcar la fiscalización el mayor número de años tributarios anteriores posible, dentro de lo que permite la ley.

Otra disposición que debe tenerse en consideración para las revisiones de renta, es la norma del inciso segundo del artículo 3º transitorio que permite para el sólo efecto del examen y verificación proceder a examinar todos los antecedentes u operaciones del contribuyente perteneciente a años tributarios anteriores a 1984 que puedan servir para determinar su situación tributaria por el año sujeto a examen. Esta norma permite al Servicio revisar antecedentes u operaciones de ejercicios o años anteriores a 1984, que puedan tener incidencia en la determinación de los resultados del ejercicio, o en el cálculo de los impuestos anuales a la renta correspondientes al año bajo revisión, pero no darán derecho al Servicio en ese acto para liquidar o girar impuestos por los años a los que corresponden tales antecedentes u operaciones.

4.2.7.- Término de la revisión.— En el caso de las revisiones del impuesto a la renta, previstas en el artículo 3º transitorio de la ley Nº 18.320, el —



Servicio no se encuentra obligado a emitir un pronunciamiento sobre la situación tributaria del contribuyente examinado dentro de un plazo especial, a fin que para ello se disponga de los plazos normales de prescripción que establece el artículo 200 del Código Tributario para ejercer el derecho a liquidar, revisar deficiencias y girar impositos y los recargos y sanciones que procedan.

En todo caso, debe tenerse presente que el Servicio en esta materia actúa conforme a las reglas generales, de modo que deberá atenerse a lo que disponen los artículos 21, 63 y 64 del Código Tributario antes de formular liquidaciones o giros al contribuyente.

En todo caso, se debe prevenir que las omisiones, retardos o irregularidades detectadas por el Servicio, y que de no ser desvirtuadas por el contribuyente le harían perder los beneficios de la ley, son sólo aquellas que inciden en la declaración o determinación de los impuestos anuales a la renta. Nótese que en el caso de los impuestos anuales a la renta, la ley excluye la omisión, retardo o irregularidades en el pago, como causal de pérdida de los beneficios de la ley.

Por otra parte, se debe incurrir que, respecto de las omisiones, retardos o irregularidades incurridos en la declaración de los impuestos anuales a la renta, será también aplicable lo señalado en el párrafo 3.4.6. de estas instrucciones.

Los efectos de la citación al contribuyente, serán los normales de tal clase de actuación y los resultados de ella podrán ser favorables o no para el contribuyente. En el primer caso, la revisión habrá terminado sin que el Servicio tenga reparos que formular a la situación tributaria del contribuyente por el año tributario examinado, lo que permitirá a éste gozar del beneficio legal.

En caso que el Servicio estime insuficiente la respuesta a la citación, éste deberá proceder a notificar al contribuyente las liquidaciones de impuesto correspondientes, las que serán reclamables, por aplicación a estos casos de la norma del N° 5 del artículo Único permanente de la ley, conforme lo dispone el inciso quinto del artículo 3° transitorio de ella.

La notificación de liquidaciones, o la formulación de giros, si procediere, constituirá la manifestación del Servicio de que existen irregularidades insubsanables en la situación tributaria del contribuyente por el año tributario correspondiente, lo que permitirá extender su facultad fiscalizadora para revisar en el mismo procedimiento, o en uno posterior, los años tributarios 1983 y anteriores, dentro de los plazos de prescripción, y determinar deficiencias de impuestos y sanciones por esos años.

**4.2.8.- Reclamaciones.**— Las liquidaciones y/o giros que emita el Servicio como resultado de la revisión, serán susceptibles de reclamación en la forma ordinaria y de acuerdo a los procedimientos normales.

Sin embargo, debe tenerse presente que en el N° 5 del artículo Único permanente de la ley, aplicable a estos casos, se consultan dos normas especiales. — La primera consiste en la suspensión del cobro de los giros de impuestos y sanciones resultantes de la revisión de los años anteriores al año 1984, mientras se encuentre pendiente de decisión definitiva el reclamo que el contribuyente hubiere interpuesto contra las deficiencias que se le determinaron por el o los años tributarios examinados. Al respecto, los efectos de tal suspensión y las razones para su procedencia son los mismos analizados en el párrafo 3.5.3.

La segunda dice relación con la suspensión de la prescripción de las acciones del fisco para el cobro de los impuestos y sanciones resultantes de las revisiones de los años tributarios 1983 y anteriores, mientras no se dilucide en forma definitiva si la reclamación del contribuyente por las liquidaciones y/o giros practicados por el Servicio correspondientes al año o años tributarios examinados es acogida o rechazada por sentencia ejecutoriada. Al respecto tiene plena aplicación lo señalado en el párrafo 3.5.4. de estas instrucciones.



4.2.9.- Situación de las facultades de los artículos 70º y 71º de la Ley de la Renta por el año tributario 1984.-

El inciso tercero del artículo 3º transitorio de la Ley Nº 18.320 establece que durante el año tributario 1984, las facultades que los artículos 70º y 71º de la Ley de la Renta conceden al Servicio no serán aplicables.

La disposición en referencia dice relación con las facultades de fijar o tasar rentas tomando como base, en el caso del artículo 70º inciso primero de la Ley de la Renta, los gastos de vida del contribuyente y personas que viven a sus expensas; o la rentabilidad de las actividades a las que se atribuyen, en el caso del inciso primero del artículo 71º de la Ley de la Renta, y a la de tasarlas cuando las rentas no se compensaren con la capacidad de producción o explotación de una actividad, a que se refiere el inciso tercero del artículo 71º de la Ley de la Renta, todo ello en relación con las presunciones que contempla el inciso segundo del artículo 70º y el propio inciso segundo del artículo 71º, según el caso, de la ley referida, normas que señalan la forma en que serán gravadas estas rentas determinadas en uso de dichas facultades y cuyo origen es desconocido o no comprobable.

El artículo 70º de la Ley de la Renta, en su inciso segundo no contempla facultad alguna al Servicio de Impuestos Internos, sino que establece una presunción legal de origen de las rentas tasadas conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 70º, o en el inciso primero del artículo 71º, en ausencia de una comprobación de su origen por parte del contribuyente, presunción que tiene por finalidad establecer la tributación a que tales rentas estarán sometidas.

Por su parte, el inciso tercero del artículo 71º, establece tanto una facultad de tasar como una presunción de origen de las rentas así determinadas, y señala la consiguiente tributación que a ellas afectará.

Por consiguiente, las facultades que se conceden a la administración tributaria por los artículos 70º y 71º de la Ley de la Renta, que por la disposición en comentario están vedadas de ser utilizadas por el Servicio durante el año tributario 1984, son las de tasar rentas, esto es, presumir cuantías en base a los elementos indicados en los incisos primero del artículo 70º, y primero y tercero del artículo 71º de la ley mencionada.

Ahora bien, la ley Nº 18.320, no priva al Servicio de su facultad fiscalizadora general de determinar rentas efectivas o de establecer el monto de las omitidas, siempre que dichas determinaciones se ajusten a antecedentes objetivos y reales obtenidos y comprobados durante el proceso de examen y verificación de los antecedentes y operaciones realizadas por el contribuyente durante el año tributario sometido a revisión, todo ello sin perjuicio de aplicar otras disposiciones legales no restringidas por esta ley que facultan al Servicio para determinar o presumir rentas.

Es por ello importante que, al no poder establecer el Servicio el monto de las rentas de origen desconocido mediante el sistema de tasarlas, según lo dispuesto en los artículos 70º y 71º, sólo podrá configurar las deficiencias del caso comprobando la efectiva percepción de ingresos más allá de lo declarado, o la realización de gastos o inversiones que realmente hayan excedido el monto de las disponibilidades del contribuyente, conforme a lo declarado y acreditado por éste, y en todos esos casos, los montos que podrán ser gravados serán sólo los que efectiva y realmente compruebe el Servicio con antecedentes indubitables.

En consecuencia, la imposibilidad legal de aplicar por el año tributario 1984 las facultades que los artículos 70º, inciso primero, y 71º de la Ley de la Renta conceden a la administración tributaria, se traducen en que el Servicio deberá prescindir de las tasaciones de rentas que dichos artículos permiten, y se verá en la necesidad de acreditar los montos efectivos de gastos y rentas que intenta gravar, debiendo afectarlos con impuestos en la forma que proceda, según su origen comprobado, y sólo hasta el monto que efectivamente pueda el Servicio acreditar fehacientemente como ocultado u omitido.

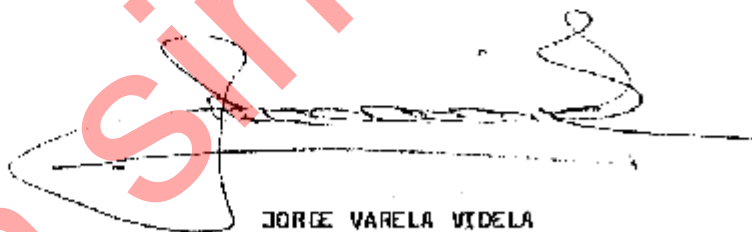
Sin embargo, la norma del inciso segundo del artículo 70º que, como se ha señalado, constituye una presunción legal de origen de las rentas, y no una facultad concedida a la administración tributaria, no se encuentra vedada para el Servicio durante el año tributario 1984, siempre y cuando ella se aplique a montos efectivos, comprobados por el Servicio en la revisión, de los fondos con que el contribuyente ha realizado gastos, desembolsos o inversiones, y cuyo origen el interesado no ha probado. Esta circunstancia implica, desde el punto de vista jurídico, un traspaso del peso de la prueba del contribuyente al Servicio.

4.2.10.- Aplicación de los artículos 70º y 71º de la Ley de la Renta durante los años tributarios 1985 y 1986.- El inciso cuarto del artículo 3º transitorio de la Ley Nº 18.320 establece que durante los años tributarios 1985 y 1986, las facultades que se conceden a la administración tributaria por los artículos 70º y 71º de la Ley de la Renta, sólo serán aplicables en el año tributario sujeto a examen o revisión.

Ya se ha analizado el alcance que debe darse a lo que se entiende por las facultades que los artículos 70º y 71º de la Ley de la Renta conceden al Servicio de Impuestos Internos.

En el caso de las revisiones que se efectúen durante los años tributarios 1985 y 1986 las facultades referidas, esto es las de tasar gastos y rentas, contempladas en los incisos primero del artículo 70º, y primero y tercero del artículo 71º podrán ser utilizadas en forma normal por el Servicio pero aplicables sólo para gastos o rentas atribuibles al respectivo año tributario, y no a años anteriores.

En consecuencia, por el año tributario 1984, se aplican las reglas analizadas en el párrafo 4.2.9, y no será posible tasar el monto de gastos o rentas, debiendo el Servicio comprobar los montos efectivos; en los años tributarios 1985 y 1986 el Servicio podrá tasar gastos o rentas, siempre que corresponda atribuirlos al año que se encuentra bajo examen o revisión.



JORGE VARELA VIDELA  
DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN
- AL DIARIO OFICIAL