

CIRCULAR N° 67, DEL 26 DE SEPTIEMBRE DE 2001

MATERIA: IMPARTE INSTRUCCIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE LA LEY 18.320.

Las leyes 19.738 y 19.747, publicadas en el Diario Oficial del 19.06.2001 y 28.07.2001, respectivamente, han incorporado modificaciones a las disposiciones del artículo único permanente de la Ley 18.320, que establece normas encaminadas a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y propiciar en los contribuyentes una actitud positiva frente a dichas obligaciones. Estas modificaciones tienen vigencia a contar del 01 de enero de 2002.

En tal sentido, a objeto de refundir y actualizar las normativas existentes sobre la materia, se imparten las siguientes instrucciones, las que a contar de la última de las fechas mencionadas, derogan las contenidas en la Circular 32, de 1984.

1.- GENERALIDADES.

El artículo único de la ley 18.320, establece un régimen excepcional de fiscalización que beneficia a los contribuyentes del Impuesto a las Ventas y Servicios, que cumplen con las normativas y gravámenes que establece el Decreto Ley 825, de 1974.

El beneficio opera sobre la base de un mecanismo que consiste en autorizar al Servicio de Impuestos Internos para examinar las declaraciones y verificar los antecedentes tributarios, necesarios para determinar el monto de los impuestos a las ventas y servicios, por un plazo limitado a los últimos treinta y seis períodos mensuales por los cuales el contribuyente presentó o debió presentar declaración. Si al revisar los antecedentes del contribuyente generados en ese lapso, se determina que la conducta de éste ha sido irreprochable, el Servicio debe abstenerse de revisar o examinar los períodos anteriores, aún cuando aparezca en forma evidente que en uno o más de estos últimos se han omitido declaraciones o las presentadas son maliciosamente falsas.

Por el contrario, si se detecta que en el lapso que la ley autoriza a examinar se han producido omisiones, retardos u otras irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y siempre que corresponda considerar aplicable la prescripción de 6 años de acuerdo con las reglas del inciso segundo del artículo 200° del Código Tributario, el contribuyente podrá ser sometido a una fiscalización de sus antecedentes tributarios, también por este lapso, pudiendo el Servicio liquidar y girar los impuestos o diferencias resultantes de la revisión de los períodos que están más allá de los últimos 36 meses.

1.1.- Texto legal. El texto del artículo único de la Ley N° 18.320 publicada en el Diario Oficial del 17 de julio 1984, y actualizado al 01 de septiembre de 2001, es el siguiente:

***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:*

- 1°.- Se procederá al examen y verificación de los últimos **treinta y seis** 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 dentro del plazo señalado en el artículo 63° del Código Tributario 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 2°, todos aquellos antecedentes u operaciones generados en períodos anteriores, que sirvan para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen.*
- 2°.- Sólo si del examen y verificación de los últimos **treinta y seis** 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.*

- 3º.- *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 fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal; en los casos de infracciones tributarias sancionadas con pena corporal, y cuando el contribuyente, dentro del plazo señalado en el N° 1, no presente los antecedentes requeridos en la notificación indicada en dicho número.*
- 4º.- *El Servicio dispondrá del plazo fatal de seis meses para citar para los efectos referidos en el artículo 63 del Código Tributario, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado contado desde el vencimiento del término que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes requeridos en la notificación señalada en el N° 1 ".*

*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 **treinta y seis** períodos mensuales, que son materia de una revisión conforme a las normas del N° 1º.*

- 5º.- *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 N° 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 éste se encuentre pendiente, se entenderá suspendida la prescripción de las acciones del Fisco.*

1.2.- Alcance y ámbito de aplicación. De conformidad con el claro tenor del texto transcrito, para ejercer sus atribuciones de examinar la exactitud de las declaraciones del impuesto a las ventas y servicios presentadas por los contribuyentes y de verificar la correcta determinación de tales impuestos o de su pago, el Servicio debe enmarcarse estrictamente en los procedimientos que contempla la ley en análisis.

A tal fin, 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 treinta y seis 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 las facultades fiscalizadoras del Servicio relativas al examen del cumplimiento de la obligación de formular declaraciones de impuesto por parte de los contribuyentes, esto es para verificar:
- 1) Que las declaraciones presentadas se ajusten a la verdad y den cumplimiento adecuado de las normas legales, reglamentarias e instrucciones del Servicio;
 - 2) Que se haya realizado un correcto cálculo de los tributos. O sea, que exista equiparidad entre el accertamiento tributario realizado por el contribuyente con el que resulte de los antecedentes proporcionados por éste, o aquellos que obren en poder del Servicio; y,
 - 3) Que los pagos de impuestos se hayan efectuado en los plazos legales y por los montos correspondientes.
- b) Afecta la fiscalización de los impuestos contemplados en el decreto ley N° 825, de 1974. Implícitamente se deduce que debe tratarse de los de declaración y pago mensual, que se efectúen 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, esto es, el Servicio debe necesariamente someter su acción a las limitaciones referidas, absteniéndose de actuar al margen de ellas.
- d) Las limitaciones de la actuación fiscalizadora contempladas en la ley, al estar contempladas por una norma de carácter especial, priman sobre las normas generales que conceden atribuciones o facultades al

Servicio. Al mismo tiempo, su aplicación debe hacerse en forma restrictiva, sólo en los casos y situaciones indicadas en el texto legal. En este sentido, el Servicio no está limitado en sus 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 de aquellos contenidos en el Decreto Ley 825, de 1974.

1.3.- Casos en que no rige el beneficio. La ley contempla casos en que las limitaciones que establece para las facultades fiscalizadoras del Servicio no tienen aplicación. Estas situaciones se señalan en el número 3° del artículo único permanente de la ley y permiten que el Servicio pueda actuar sin someterse a las limitaciones que la ley establece en cuanto a los períodos a examinar, ni a la conducta precedente del contribuyente. Estas situaciones se verifican:

- a) Cuando el contribuyente, con posterioridad a la notificación de revisión, presenta declaraciones omitidas o formula declaraciones rectificatorias por uno o más de los períodos que serán objeto de la revisión.
- b) En los casos de revisiones que tienen por finalidad verificar el cumplimiento tributario a raíz del término de giro del contribuyente.
- c) En los casos de revisiones que tienen por objeto establecer la exactitud de los antecedentes en que el contribuyente fundamente solicitudes de devolución o imputación de impuestos o de remanentes de crédito fiscal.
- d) En los casos de infracciones a las leyes tributarias sancionadas con pena corporal.

Al efecto, cabe reiterar la interpretación formulada, en cuanto que esta situación se configura desde la fecha en que el Director Regional respectivo, en presencia de hechos que pueden constituir infracciones sancionadas con pena corporal, comunica esta situación 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 N° 10 del artículo 161 del Código Tributario, individualizando al o los contribuyentes a ser investigados. Asimismo, se entiende que se está en presencia de esta situación desde el momento que el Director Regional suscribe la providencia en la que comunica a la Oficina Jurídica Regional la decisión de perseguir la aplicación de sanciones pecuniarias a través del procedimiento del artículo 161° del Código.

- e) En los casos en que el contribuyente no presenta los antecedentes requeridos por el Servicio en el plazo a que se refiere el N° 1 del artículo único de la ley.
- f) La limitación no afecta al ejercicio de la facultad del Servicio para aplicar sanciones distintas de aquellas que corresponden a los casos en que se ha infringido la obligación de declarar y pagar, como ocurre, v.gr., con las sanciones aplicables en caso de omisión de otorgar facturas o boletas, entrabamiento de la fiscalización, etc.

2.- PROCEDIMIENTO DE REVISION

2.1.- Notificación al contribuyente. El Servicio sólo puede revisar a los contribuyentes, previa notificación que se les formule 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 los que fueren necesarios para verificar la corrección de las determinaciones y de los pagos de los impuestos del D.L. 825, de 1974, en los períodos que la ley autoriza examinar.

La aludida notificación debe efectuarse en alguna de las formas señaladas en el artículo 11° del Código Tributario, al contribuyente o su representante legal, y conforme a las reglas generales, que se comentan en la Circular 48, de 1997, de esta Dirección.

2.2.- Períodos que puede comprender la revisión. En principio, la revisión no puede extenderse más allá de los **últimos treinta y seis períodos** mensuales por los cuales se presentó o debió presentarse declaración, anteriores a la fecha en que se notifique al contribuyente.

Para los fines del cómputo del período de revisión, debe tenerse especial consideración con la exacta determinación de la fecha de la notificación al contribuyente. Al efecto, 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 esencial que el funcionario Ministro de Fe, encargado de llevar a cabo la notificación, deje constancia de dicha actuación y su fecha.

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

Ejemplos.

- a) **Notificación: 18 de marzo de 2002**, último período a examinar: febrero de 1999.
- b) **Notificación: día 10 de Octubre de 2002**, último período a examinar: Agosto de 1999. Ello por cuanto el plazo para declarar Septiembre de 2002 aún no ha expirado a esa fecha.
- c) **Notificación: día 12 de Octubre de 2002**, último período a examinar: Agosto de 1999. Al efecto, debe precisarse que las notificaciones practicadas el día mismo del vencimiento del plazo para declarar un período mensual no habilitan al Servicio para examinar ese período.

Establecido el último período que el Servicio podrá examinar, el cómputo de los otros treinta y cinco períodos mensuales es materia de un simple cálculo, que se realizará considerando lo explicado anteriormente.

2.3.- Requerimiento. La ley exige, como formalidad previa a la fiscalización, que en la notificación que se practique al contribuyente, se lo requiera a fin de que presente los antecedentes necesarios para efectuar la revisión. En este sentido, es importante que en la notificación se exprese 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 de un mes, 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 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, también se le solicite la presentación de antecedentes de otros períodos con el objeto de verificar su situación tributaria con relación a los impuestos anuales a la renta.

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. Ello, sólo para los efectos de examinarlos si fuere necesario para establecer la situación tributaria del contribuyente en los períodos bajo examen, según autoriza el número 1° del artículo único de la ley N° 18.320.

Finalmente, debe destacarse que la notificación del requerimiento no afecta el cómputo de los plazos de prescripción de la acción fiscalizadora del Servicio respecto de las eventuales diferencias que pudieren detectarse en la revisión de los antecedentes del contribuyente.

2.4.- Plazo. De acuerdo al texto legal, el Servicio debe otorgar al contribuyente el plazo a que se refiere el inciso segundo del artículo 63° del Código Tributario para la presentación de la documentación que se requiera para la revisión. Este plazo, de acuerdo con la norma señalada, es de 1 mes, ampliable por una sola vez, a solicitud del interesado, hasta por un mes más.

Al efecto, se instruye que las prórogas que se soliciten sólo podrán concederse cuando el contribuyente lo solicite por escrito, antes del vencimiento del plazo primitivamente otorgado y solo en los casos en que el contribuyente acredite encontrarse en una situación de imposibilidad absoluta de cumplir con el requerimiento en el plazo primitivo.

En todo caso, el plazo no deberá prorrogarse sino por el número de días estrictamente necesario para superar la imposibilidad demostrada por el contribuyente. En ningún caso la prórroga podrá ser superior a un mes contado desde el día inmediatamente siguiente al del vencimiento del plazo primitivo. Para el cómputo del plazo de la prórroga se deben considerar tanto días hábiles como inhábiles.

Ejemplo:

Notificación Requerimiento	Vencimiento plazo original por 20 días	Concesión de prórroga	Vencimiento nuevo plazo
03 de febrero	03 de marzo	28 de febrero	23 de marzo

Tanto la concesión de la prórroga como su denegación o la concesión de la misma por un plazo menor que el solicitado por el contribuyente, deberá comunicarse a éste por Oficio, el cual le debe ser notificado en forma legal.

El plazo analizado y su prórroga presenta relevancia para determinar el inicio del período de que dispone el Servicio de Impuestos Internos para citar, liquidar o formular giros por el lapso que se ha examinado. Al efecto, cabe señalar que de conformidad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 19.041, al reemplazar el inciso primero del N° 4 del artículo único de la Ley N° 18.320, el término fatal de seis meses para llevar a cabo las mencionadas actuaciones debe contarse desde el vencimiento del plazo (más la prórroga, en su caso) que tiene el contribuyente para presentar los antecedentes que se le requieran.

Cabe destacar, sobre este particular, que el término que tiene el contribuyente para poner a disposición del Servicio los antecedentes que éste le haya requerido debe cumplirse en toda su extensión, y sólo a continuación de él, debe contarse el plazo de seis meses. Es importante tener presente que no altera esta situación el hecho que el contribuyente haya acompañado los antecedentes solicitados sin esperar su transcurso completo.

3.- PLAZO PARA EFECTUAR LA FISCALIZACIÓN.

El N° 4 del artículo único de la ley en comento dispone que el Servicio tiene un plazo fatal de seis meses, contado desde el vencimiento del plazo que ha tenido el contribuyente, para presentar los antecedentes que le han sido requeridos, para citar al contribuyente, o para practicarle una liquidación o para efectuarle un giro.

Es conveniente advertir que no es necesario que dentro del plazo de seis meses se efectúen las tres acciones señaladas, es decir citación, liquidación y giro bastando, para los fines legales, que se realice solo uno de los actos referidos.

Por el contrario, si dentro del plazo señalado no se efectuare ninguno de los actos mencionados, las citaciones, liquidaciones o giros que por el período examinado que se notificaren al contribuyente fuera del referido plazo, no obligaran al contribuyente.

Al respecto conviene tener presente que, de acuerdo con el artículo 10º, inciso tercero del Código Tributario, si el último día del plazo que la ley entrega al Servicio para realizar estas actuaciones, cae en sábado o feriado, el término legal se entenderá prorrogado hasta el día siguiente hábil, por tratarse en la especie de una actuación del Servicio.

3.1.- Actuaciones de fiscalización. En el lapso que la ley autoriza revisar, el Servicio está autorizado para ejercer 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 dio cumplimiento a las obligaciones tributarias relacionadas con los impuestos contemplados en el D.L. 825, de 1974.

3.2.- Revisión. La revisión a que quedará sujeto el contribuyente, 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 por falta de declaración o pago.

Dentro del referido plazo de seis meses, el Servicio puede 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. Esta revisión es especialmente útil para verificar el arrastre 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 los plazos contenidos en esta ley se rigen de acuerdo a las reglas generales del Código Civil. Así, por ejemplo, se pueden dar las siguientes situaciones:

Fecha notif. Requerimiento	Plazo para entregar docum.	Fecha límite para notificar citación, liquidación o giro	
Sin prórroga			
28 febrero	28 marzo	28 septiembre	24,00 hrs.
12 junio	12 julio	12 enero	24,00 hrs.
31 enero	28 ó 29 febrero	28 ó 29 agosto	24,00 hrs.
30 julio	30 agosto	28 ó 29 febrero	24,00 hrs.

Al efecto, conviene recordar que si la notificación se hace mediante el envío de carta certificada, ella se entiende efectuada 3 días después de su envío.

En el mismo sentido, debe reiterarse que las notificaciones de citaciones, liquidaciones y giros que se efectúen dentro de los 30 días hábiles anteriores al día en que se completa el plazo legal, se deben realizar, necesariamente en forma personal o por cédula.

3.3.- Reexamen. El Servicio puede someter a fiscalización a un contribuyente cuantas veces estime conveniente, siempre y cuando las revisiones comprendan sólo el número de períodos tributarios que establece la limitación legal. Como dicha limitación es de treinta y seis períodos mensuales, si el contribuyente es notificado nuevamente de revisión antes de pasar tres años 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, el inciso segundo del número 4 del artículo único de la ley autoriza al Servicio para proceder a revisarlos nuevamente.

3.4.- Incorrecciones en el cumplimiento tributario que privan del beneficio legal. Los conceptos de "omisión", "retardo" e "irregularidades" son empleados por el legislador para indicar las situaciones en que puede incurrir el contribuyente, que lo privan de los beneficios de la ley.

OMISION: Ocurre cuando el contribuyente, a la época de la revisión, no ha dado cumplimiento a una obligación tributaria exigida por la ley, reglamentos o disposiciones del Servicio.

RETARDO: Se produce cuando la obligación se ha cumplido por parte del contribuyente en forma tardía o extemporánea, esto es, más allá del vencimiento del plazo establecido por la norma jurídica.

IRREGULARIDAD: Es toda falta, corrección o defecto en dar cumplimiento cabal a las obligaciones tributarias, distintas de las que constituyen omisión o retardo, y sea que dichas obligaciones hayan sido impuestas por normas legales, reglamentarias, o establecidas por el Servicio en uso de sus atribuciones.

La ley 18.320, sanciona con la pérdida del beneficio que ella misma otorga, en los casos de omisiones, retardos o irregularidades detectadas por el Servicio "en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos". Por consiguiente, no cualquier omisión, retardo o irregularidad es sancionada, sino que sólo aquellas que incidan en la declaración, determinación o pago de los impuestos a que se refiere la ley.

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

4.- TÉRMINO DE LA REVISIÓN.

Como se señaló anteriormente, el Servicio dispone de un plazo fatal de seis meses, contado desde la fecha en que se cumple el plazo conferido al contribuyente para que le entregue la documentación, para los efectos de establecerle deficiencias o constatarle irregularidades que se traduzcan en una citación, liquidación o giro de

impuestos del D.L. 825, de 1974, o aplicarle sanciones pecuniarias que accedan a las diferencias de impuestos determinados. Las sanciones que se impongan (N° 11 del artículo 97° del Código Tributario), se aplicarán en la liquidación, o se anexarán al giro de la diferencia, actos que pueden efectuarse aún después de los 6 meses, siempre que se haya citado previamente dentro de dicho plazo.

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 hacerlo posteriormente, y se habrá establecido el impedimento al examen o verificación de los períodos que se encuentren fuera del límite legal, configurándose así el beneficio que contempla la ley para el contribuyente. 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.

En cambio, si dentro del señalado plazo de seis meses, el Servicio notifica al contribuyente una citación, le notifica una o más liquidaciones o le notifica uno o más giros, por concepto de deficiencias en el cumplimiento impositivo del D.L. 825, pertenecientes a los períodos mensuales examinados, no existirá beneficio para el contribuyente, y el Servicio podrá, sin la limitación legal, extender su fiscalización a los períodos tributarios mensuales anteriores, hasta el límite máximo de 6 años establecido en el inciso segundo del artículo 200° del Código Tributario, y determinarle diferencias de impuestos en los períodos en que el contribuyente no presentó declaración o la presentada deba calificarse de maliciosamente falsa.

5.- EFECTOS DE LA CITACIÓN AL CONTRIBUYENTE.

En caso que el Servicio proceda a citar al contribuyente, siempre dentro del plazo de seis 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 el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso tercero del artículo 200° del Código Tributario, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. 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 es estimada correcta.

En caso que, a juicio del Servicio, la respuesta a la citación no sea satisfactoria, podrá emitir las liquidaciones o giros que procedan en derecho y ya no amparará al contribuyente el beneficio de la ley, por lo que habrá lugar a la posibilidad de extender la revisión a todos los períodos anteriores, dentro del plazo extraordinario de prescripción establecido en el inciso segundo del artículo 200° del Código Tributario y, en su caso, formular liquidaciones o giros de impuestos generados en dichos períodos que no hayan sido declarados o, respecto de los cuales la declaración presentada fuere maliciosamente falsa.

Citado el contribuyente dentro del plazo de seis meses, las liquidaciones y giros pueden efectuarse fuera del plazo señalado.

6.- EFECTOS DE LA FORMULACIÓN DE LIQUIDACIONES Y GIROS.

La notificación de liquidaciones o giros de impuestos del D.L. 825 al contribuyente sometido 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 y determinar las diferencias que correspondan a períodos en que no se presentó la declaración o en que la presentada es maliciosamente falsa, todo dentro de los plazos de prescripción a que alude el inciso segundo del artículo 200° del Código Tributario.

Todo lo anterior, es sin perjuicio de lo que se señala a continuación.

7.- 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 objeciones del Servicio a 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 mantenga en suspenso el derecho de éste a desarrollar su labor, por lo que

ha dispuesto que la interposición de reclamo no impida 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, se dispone que los giros que se emitan queden 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 del período extraordinario de prescripción, de acuerdo con lo señalado en el inciso segundo del artículo 200° del Código Tributario.

8.- DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A RECLAMAR DE LAS LIQUIDACIONES O GIROS DE IMPUESTOS CORRESPONDIENTES A PERÍODOS QUE ESTAN MÁS ALLÁ DE LOS ÚLTIMOS 36.

Sin perjuicio de lo señalado en el numeral 7.-, precedente, en los casos que el Servicio estime no aplicable el beneficio que acuerda la normativa analizada, y producto de la revisión de períodos que se encuentran más allá de los últimos 36, formule liquidaciones o giros por diferencias de impuestos generadas en la omisión de declaraciones o en la falsedad maliciosa de éstas, el contribuyente también podrá deducir reclamo en contra de tales liquidaciones o giros de conformidad con las reglas y en los plazos generales establecidos en el artículo 124° del Código Tributario.

Esta reclamación es independiente de la que se pueda plantear de acuerdo a lo señalado en el mencionado número que antecede y no se verá afectada por ésta, salvo que en aquella se acoja la reclamación planteada por el contribuyente. En tal caso, las liquidaciones o giros que se hayan notificado al contribuyente y que correspondan a períodos más allá de los últimos 36, deberán, necesariamente, ser dejados sin efecto.

9.- SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN FAVOR DEL FISCO.

Como se ha instruido al tratar el tema de la prescripción de las facultades fiscalizadoras del Servicio conforme a los artículos 200° y siguientes del código Tributario; de conformidad con la parte final del N° 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 de los últimos 36 períodos mensuales, la prescripción de la acción del Fisco para cobrar los giros correspondientes a impuestos de períodos que están más allá de los últimos 36, que se hubieren emitido, 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 "a firme" el fallo que se pronuncie sobre el reclamo.

10.- 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 a la determinación de los impuestos, ellas se hacen extensivas a la aplicación de las sanciones.

Se ha dictaminado que en el aspecto sancionatorio la normativa de la Ley 18.320, debe interpretarse restrictivamente, limitando su alcance a las sanciones que proceda aplicar por infracciones relacionadas con la declaración y/o pago de los impuestos establecidos en el D.L. N° 825, de 1974.

El encabezamiento del artículo único de la Ley citada, limita el alcance de las normas contenidas en él a las facultades del Servicio de Impuestos Internos para examinar las declaraciones y los pagos mensuales de los mencionados impuestos, dentro de cuyos conceptos no pueden incluirse, por ejemplo, las infracciones por no emitir documentos en forma legal, máxime si se considera que en algunos casos, v.gr. emisión de facturas sin timbre, que se contabilizan y respecto de las cuales se declara y paga el tributo, la infracción no incidirá en la declaración o el pago de los impuestos pertinentes.

Por otra parte, de la lectura del N° 2 del artículo único de esta ley, que es su única norma que se refiere a sanciones, es dable concluir que las sanciones aludidas en él son aquellas relacionadas con las declaraciones y pagos de impuestos.

En efecto, el citado N° 2 expresa que si del examen que se haga de los treinta y seis últimos meses se detectan "omisiones, retardos o irregularidades en la declaración, en la determinación o en el pago de los impuestos", el Servicio podrá proceder al examen y verificación de los períodos mensuales anteriores y determinar (liquidar) "tributos omitidos"... "y aplicar o perseguir la aplicación de las sanciones que sean procedentes conforme a la ley."

Luego, resulta evidente que si lo que se autoriza al Servicio es liquidar tributos omitidos, las sanciones que sean procedentes conforme a la ley, tendrán que ser aquellas relacionadas con la declaración y pago de dichos tributos.

11.- REVISIONES POSTERIORES AL MISMO CONTRIBUYENTE.

Como se señaló anteriormente, el beneficio que la ley N° 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, el Servicio no se encuentra limitado en cuanto a la frecuencia de su fiscalización, pudiendo notificar de revisión al contribuyente cuantas veces lo estime conveniente, dentro de los términos que contempla la Ley.

Diversas normas de la ley dan a entender que, encuadrándose dentro de las limitaciones establecidas por ella, períodos tributarios ya 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 él o los períodos a reexaminar se encuentran dentro del límite de los treinta y seis que pueden revisarse en forma ordinaria.

Otro caso, que se encuentra contemplado en el número 2° del artículo único permanente de la ley, es el que se refiere a la situación de la detección de irregularidades a un contribuyente en una segunda revisión, después que en la primera éstas no se detectaron, produciéndose el efecto de eliminar la limitación de las facultades fiscalizadoras del Servicio, de modo tal que la administración tributaria se ve habilitada para examinar todos los períodos tributarios mensuales, dentro de los plazos máximos de prescripción y conforme con las reglas del artículo 200° del Código Tributario.

En tal caso, el Servicio puede proceder a examinar nuevamente períodos que ya había revisado, aún cuando en aquella revisión no hubiere manifestado reparos. Detectada una irregularidad en esta nueva revisión se producirán los efectos ya considerados y el Servicio podría citar, liquidar o girar los impuestos que correspondan.

La ley no exige al Servicio que, una vez detectada una irregularidad al hacer la revisión de treinta y seis períodos, deba proceder de inmediato a la fiscalización del total de los períodos comprendidos dentro de los plazos de prescripción. En el número 2° del artículo único permanente, la ley faculta al Servicio para continuar el proceso de fiscalización o diferir para otro 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 treinta y seis períodos anteriores a la fecha de dicha notificación, aún 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, aún aquellos que ya hubieren sido revisados y encontrados conformes en una revisión anterior al mismo contribuyente.

Ahora bien, si del examen de los últimos treinta y seis 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 más remotos, a menos que en el caso de "reexamen" descrito en párrafos anteriores de estas instrucciones, se detecte alguna de las deficiencias ya señaladas, circunstancia que permitiría al Servicio fiscalizar al contribuyente por períodos que

están más allá de los últimos treinta y seis y por los cuales no se haya presentado declaración o la presentada resulta ser maliciosamente falsa.

Saluda a Uds.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- **AL BOLETIN**
- **A INTERNET**

INDICE DE MATERIAS

1.- GENERALIDADES.....	1
1.1 Texto legal.....	2
1.2 Alcance y ámbito de aplicación.....	3
1.3 Casos en que no rige el beneficio.....	4
2.- PROCEDIMIENTO DE REVISION.....	5
2.1 Notificación al contribuyente.....	5
2.2 Períodos que puede comprender la revisión.....	5
2.3 Requerimiento.....	6
2.4 Plazo.....	7
3.- PLAZO PARA EFECTUAR LA FISCALIZACION.....	8
3.1 Actuaciones de fiscalización.....	8
3.2 Revisión.....	8
3.3 Reexamen.....	9
3.4 Incorrecciones en el cumplimiento tributario que privan del beneficio legal.....	9
4.- TERMINO DE LA REVISION.....	10
5.- EFECTOS DE LA CITACION AL CONTRIBUYENTE.....	11
6.- EFECTOS DE LA FORMULACION DE LIQUIDACIONES Y GIROS.....	11
7.- DERECHO A RECLAMO DEL CONTRIBUYENTE, EFECTOS.....	11
8.- DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A RECLAMAR DE LAS LIQUIDACIONES O GIROS DE IMPUESTOS CORRESPONDIENTES A PERIODOS QUE ESTÁN MÁS ALLÁ DE LOS ULTIMOS 36.....	12
9.- SUSPENSION DEL PLAZO DE PRESCRIPCION A FAVOR DEL FISCO.....	12
10.- APLICACIÓN DE SANCIONES.....	13
11.- REVISIONES POSTERIORES AL MISMO CONTRIBUYENTE.....	14
INDICE.....	16