

[Home](#) | [Circulares 2001](#)

CIRCULAR N°67 DEL 26 DE SEPTIEMBRE DEL 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 irreproachable, 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.

3°.- 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 1°, 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.

4°.- 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° 1°.

5°.- La interposición de reclamo por deficiencias determinadas por el Servicio al examinar o verificar los períodos mensuales a que alude el número 1°, no impedirá al Servicio efectuar el examen o verificación de los períodos mensuales a que se refiere el N° 2° 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 1° 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, entramiento 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 prorrogas 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 computo del plazo de la prórroga se deben considerar tanto días hábiles como inhábiles.

Ejemplo:

Notificación Requerimiento 03 de febrero	Vencimiento plazo original 03 de marzo	Concesión de prórroga por 20 días. 28 de febrero	Vencimiento nuevo plazo 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 10°, 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 Sin prorroga.	Fecha límite para notificar docum. citación, liquidación o giro	
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, incorrección 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 sancionado, 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**

[Home](#) | [Circulares 2001](#)

CIRCULAR N°73 DEL 11 DE OCTUBRE DEL 2001

MATERIA : IMPARTE INSTRUCCIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PRESCRIPCIÓN EN EL EJERCICIO DE LAS ACCIONES Y FACULTADES DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

1.- CONCEPTOS GENERALES

En toda sociedad organizada interesa que los derechos y obligaciones de los individuos que la componen estén perfectamente determinados y que no se produzcan situaciones de incertidumbre que permanezcan indefinidamente en el tiempo.

Por esta razón, las legislaciones de todos los países contienen normas que confieren al transcurso del tiempo efectos jurídicos que tienen por objeto poner término a los estados inciertos, ya sea extinguiendo la obligación incumplida, confiriendo el derecho al que aparece como titular de él o fijando un plazo para impetrar algún derecho o ejercer una acción, transcurrido el cual ya no puede ponerse en marcha mecanismos jurisdiccionales o administrativos tendientes a exigir su reconocimiento o cumplimiento.

Las referidas normas toman la denominación de prescripciones y plazos de caducidad, y además de fundarse en la necesidad de dar estabilidad jurídica, se basan también en la presunción del abandono o renuncia del derecho cuyo titular no lo reclama o ejercita.

En virtud de la prescripción se adquieren derechos por su ejercicio continuado y consecuentemente se extinguen los del anterior titular. Esta doble función de la prescripción conlleva, en realidad dos instituciones distintas: una de ellas produce la adquisición del derecho de propiedad y demás derechos reales, y la otra, extingue los derechos, reales o personales.

1.1.- Fundamentos doctrinarios de la prescripción. El fundamento que subyace tras la existencia de una institución como la prescripción, ha sido debatido largamente por la doctrina y así, han sido múltiples los autores que han aventurado teorías que justifican su naturaleza. Para algunos autores que ponen énfasis en una interpretación civilista de la institución, la prescripción descansa sobre la necesidad de estabilizar las situaciones jurídicas y que su justificación pasa por que el ordenamiento jurídico no puede menos que reconocer como jurídicos ciertos estados de hecho mucho tiempo subsistentes. Otros autores, desde un prisma procesal, señalan que la justificación de la prescripción pasa por el reconocimiento de que el tiempo, hace desaparecer los elementos probatorios que permiten acreditar los derechos, haciendo esto imposible o, por lo menos, muy difícil. Finalmente, desde un punto de vista penalista, la doctrina señala que "con el tiempo, se pierde el interés estatal en la persecución del delito". Al respecto se señala que es verdadera la afirmación de que, transcurrido un largo período de tiempo desde la perpetración del hecho delictuoso, el recuerdo de éste desaparece, y los sentimientos colectivos que originan la intranquilidad y alarma, el deseo de dar satisfacción al ofendido, el afán de que el criminal pague su deuda, se debilitan y llegan a desaparecer por completo.

1.2.- Concepto y Clasificación. La prescripción se encuentra definida en el Artículo 2.492° del Código Civil en los siguientes términos: *"La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas o no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales"*.

"Una acción o derecho se dice prescribir cuando se extingue por la prescripción".

1.3.- Prescripción adquisitiva y prescripción extintiva. Conforme se desprende de la definición

contenida en el apartado precedente, la prescripción es de dos clases: adquisitiva y extintiva. La primera (llamada también usucapión) es uno de los modos de adquirir el dominio de las cosas ajenas (Artículo 588° del Código Civil) y su estudio no tiene mayor importancia en materia tributaria; en cambio, la prescripción extintiva o liberatoria es un modo de extinguir las obligaciones (Artículo 1.567°, N° 10, del Código Civil) y, como tal, tiene marcado interés en materia impositiva. El Código Tributario, como es lógico, sólo trata de esta última clase de prescripción y a ella se limitarán las explicaciones de esta Circular.

1.4.- Concepto de prescripción extintiva. En conformidad al artículo 2.492° del Código Civil, la prescripción liberatoria es un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos, por no haberse ejercido éstos durante un lapso de tiempo determinado, concurriendo los demás requisitos legales.

2.- CARACTERISTICAS DE LA PRESCRIPCION EXTINTIVA

2.1.- Por la prescripción se extingue la acción o derecho y no la obligación. En materia civil se dice que la prescripción liberatoria no extingue propiamente la obligación, sino que afecta a la acción o derecho del acreedor a exigir el cumplimiento de la obligación por parte del deudor. Este principio, trasladado al campo tributario, significa por ejemplo, que un contribuyente que hubiere pagado un impuesto que el Fisco no habría podido cobrar en razón de haber transcurrido el plazo de prescripción pertinente, no podría reclamar posteriormente y solicitar la devolución de lo pagado, alegando haber cumplido una obligación prescrita. En la especie, el contribuyente habría pagado una obligación de las que en Derecho Civil se denominan "obligaciones naturales" y esta clase de obligaciones, de acuerdo con la ley, autorizan al acreedor para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas (Artículo 1.470° del Código Civil).

Esta clasificación de las obligaciones en civiles y naturales refleja la mayor o menor fuerza obligatoria del vínculo que une al deudor con el acreedor.

Obligaciones civiles son, de acuerdo con lo expresado por el artículo 1.470° del Código Civil, las que dan derecho a exigir su cumplimiento; y obligaciones naturales, las que no confieren tal derecho, pero que una vez cumplidas, autorizan a retener lo que se ha dado en razón de ellas.

Son casos de obligaciones naturales aquellos que no han sido reconocidos en juicio por falta de pruebas; las obligaciones civiles extinguidas por la prescripción; las que proceden de actos a los cuales faltan las solemnidades que la ley exige para su formación, etc.

En materia tributaria sólo se presentan las obligaciones naturales producto de haberse extinguido la obligación civil por la prescripción.

2.2.- La prescripción puede ser renunciada. Lo expuesto en los párrafos anteriores dice relación directa con otro principio que rige a la prescripción; ésta puede ser renunciada por el sujeto a quien beneficia

2.2.1.- Oportunidad de la renuncia. En cuanto a la oportunidad para renunciar la prescripción, el artículo 2.494° del Código Civil es absolutamente claro al establecer que ésta renuncia sólo puede verificarse una vez que el plazo de prescripción está cumplido.

2.2.2.- Capacidad para renunciar. Finalmente, debe tenerse presente, que la renuncia de la prescripción sólo puede ser efectuada por quien tiene capacidad para enajenar. (Artículo 2.495° Código Civil)

Lo anterior, tiene relevancia en materia tributaria, cuando el acto en el que se pretende fundar una eventual renuncia tácita a la prescripción ha sido ejecutado por un "representante" del contribuyente. En estos casos, la administración tributaria deberá acreditar que el representante tenía la facultad de obligar al contribuyente con su acto; si no existe esta prueba no habrá lugar a la

renuncia tácita de la prescripción y el contribuyente tendrá derecho a valerse de la excepción de prescripción e incluso, en su caso, a recuperar lo que se haya pagado por concepto de la deuda.

2.3.- La prescripción debe ser alegada por el interesado. Excepción en materia tributaria. La ley establece, por regla general, que *"el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio"* (Artículo 2.493° del Código Civil).

Este principio civil tiene una excepción dentro del Código Tributario, el cual establece al reglamentar el procedimiento general de reclamaciones, que *"el Director Regional dispondrá en el fallo la anulación o eliminación de los rubros de la liquidación reclamada que correspondan a revisiones efectuadas fuera de los plazos de prescripción"* (Artículo 136°).

Dicha anulación o eliminación debe ordenarse, por el Juez Tributario, de oficio o a petición de la parte interesada; siempre y cuando se haya reclamado de la liquidación, y aunque en el escrito de reclamo no se haya invocado la prescripción. No puede solicitarse ni declararse por vía simplemente administrativa.

3.- PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS PARA REVISAR Y GIRAR IMPUESTOS INSOLUTOS.

De acuerdo con el artículo 6° del Código Tributario, corresponde al Servicio de Impuestos Internos, en especial, la fiscalización y aplicación administrativa de las disposiciones tributarias. Pero, su función propia de revisar el comportamiento tributario del contribuyente, determinar o liquidar los impuestos y girar u ordenar su entero en arcas fiscales, está sujeta en su ejercicio a la limitación de que se haga oportunamente, dentro de los plazos que señala el Código en el artículo 200°. Vencidos dichos plazos, se extingue la facultad del Servicio para revisar, liquidar y girar impuestos insolutos, principio que queda absolutamente ratificado en el artículo 59° del Código Tributario, según el cual, dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por el contribuyente.

Esta interpretación resulta lógica, si se atiende a que el destino de los eventuales efectos de la revisión, esto es, de la liquidación y/o giro de impuestos, cumplido que sea el plazo de prescripción, queda sujeto a la mera voluntad del contribuyente, al cual le bastará reclamar de una u otro, aún cuando no invoque la excepción de prescripción en su favor, para que ésta deba ser declarada por el juez, anulándose los actos administrativos realizados en forma extemporánea.

Por otra parte, también ratifica este aserto una razón de eficiencia en el empleo de los recursos fiscalizadores del Servicio, que aconseja no emplearlos en labores que resultarán, finalmente, ineficaces.

A tal fin, se instruye en el sentido que el Servicio debe abstenerse de citar al contribuyente al tenor del artículo 63° del Código Tributario, si de los antecedentes existentes en poder del Servicio se puede desprender, sin lugar a dudas, que la irregularidad que se impute al contribuyente incidirá en diferencias impositivas en períodos que exceden de los plazos previstos en el artículo 200° del Código Tributario. Por el contrario, si existe la duda sobre este hecho por la concurrencia de interrupciones, suspensiones o ampliaciones de los plazos aludidos, deberán tomarse todas las medidas de fiscalización que resulten necesarios para asegurar la adecuada defensa del interés fiscal.

Del mismo modo, el Servicio deberá abstenerse de liquidar o girar impuestos que incidan en períodos que están más allá del límite establecido por los plazos legales de prescripción del ya señalado artículo 200° del Código Tributario. Por excepción, se podrá proceder a liquidar o girar impuestos que correspondan a dichos períodos, cuando el contribuyente hubiere renunciado a la prescripción.

A efecto de documentar adecuadamente las situaciones que puedan darse sobre el particular, tan pronto como el fiscalizador actuante determine, que existen diferencias de impuestos en períodos que se encuentran fuera de los plazos legales de prescripción, deberá comunicarlo de inmediato a su Jefe de Grupo o de Unidad según corresponda, quien corroborará el hecho, determinando la improcedencia de continuar el procedimiento respecto de las partidas afectadas, dejará constancia en el expediente respectivo e instruirá al respecto al funcionario sobre las actuaciones a seguir en el caso particular de que se trate.

3.1- Regla general relativa al plazo que tiene el Servicio para revisar, liquidar o girar. *"El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago". (Artículo 200°, inciso primero).*

Esta es la regla general que establece el Código respecto de la facultad del Servicio para revisar, liquidar, reliquidar y girar los impuestos.

3.2.- Cómputo del plazo. El plazo de tres años, en referencia, se cuenta, de acuerdo con el Código, desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto.

Cabe observar que, en los impuestos que deben pagarse por cuotas, el plazo de prescripción empieza a correr independientemente para cada cuota del impuesto, desde la fecha en que debió pagarse la respectiva cuota.

Por tratarse de un término de años, el plazo de prescripción corre tanto en días hábiles como inhábiles o feriados, sin que se suspenda durante el feriado judicial. Para computarlo deben seguirse las reglas contenidas en el artículo 48° del Código Civil.

Por consiguiente, y dando aplicación a las normas expresadas en este párrafo, el plazo de prescripción de tres años que tendría el Servicio para determinar diferencias de impuestos de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, del año tributario 2001, vencería el 30 de abril del año 2004, a las 24 horas; ello porque el plazo para pagar el referido impuesto expiró el 30 de Abril de 2001. Por su parte, el plazo de prescripción referido al Impuesto al Valor Agregado del mes de diciembre de 2000, vencería el día 12 de Enero del año 2004, en virtud a que el plazo para pagar el impuesto en cuestión expira el 12 de enero del año 2001.

Para los fines del cómputo de este plazo, se instruye que la fecha de inicio de estos plazos, no debe entenderse alterada por lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 36° del Código Tributario, que prorroga el plazo de declaración y pago de un impuesto que venza en día feriado, en día sábado o el 31 de Diciembre, hasta el primer día hábil siguiente.

3.3.- Forma de cómputo del plazo de prescripción en caso de rentas de fuente extranjera de las que no se puede disponer. Por regla general, toda persona domiciliada o residente en Chile, debe pagar impuestos sobre sus rentas, cualquiera sea su origen, y sea que la fuente de entradas se sitúe dentro del país o fuera de él. Para estos fines, los contribuyentes que obtienen rentas de fuente extranjera, están obligadas a declarar en el país todas las utilidades que obtengan de sus inversiones foráneas. Precisamente, respecto de estas rentas el artículo 12° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece una excepción a la regla general de cómputo del plazo de prescripción vista en el apartado precedente.

La norma regula el caso de las rentas de fuente extranjera que, por causa del acaecimiento de un caso fortuito o fuerza mayor o por aplicación de disposiciones legales o reglamentarias del país de origen de la misma, no quedan a disposición del contribuyente. En tales situaciones, la ley establece que dichas rentas deben excluirse de la base imponible del impuesto, en tanto permanezca vigente la situación que le impide su percepción. Como contrapartida, la norma dispone que en tanto dure el

impedimento no empezará a correr el plazo de prescripción en contra del Fisco.

De este modo, en estos casos, el plazo de prescripción de la acción del Servicio para revisar, liquidar y girar, regulado en el artículo 200° del Código Tributario, así como el de la acción de cobro, reglamentado en el artículo 201° del mismo cuerpo legal, no empezará a correr sino una vez vencido el término legal para presentar la declaración por el año comercial en que cesó la causal de impedimento de que se trate.

La prueba de la existencia del caso fortuito, fuerza mayor o causa legal o reglamentaria corresponderá, en todo caso, al contribuyente. Para estos casos debemos tener presente que la causal de caso fortuito o fuerza mayor se podrá producir tanto en el país de origen de la renta como en Chile o en un tercer estado. Por el contrario, si la causal se funda en la aplicación de una norma legal o reglamentaria, sólo cabe considerar el caso que la normativa que provoca el impedimento corresponda al país de origen de la renta.

3.4.- Operaciones generadoras de renta que abarcan más de un período tributario. Otro caso que hace excepción a la aplicación de la regla general de cómputo de los plazos de prescripción contenida en el artículo 200° del Código Tributario, es la que se refiere a las operaciones que generan rentas en un lapso que excede a un período tributario, situación que se regula en los incisos 1 al 5 del artículo 15° de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Esta disposición establece que, para los efectos de la aplicación de los impuestos que establece el mencionado cuerpo legal, los ingresos, como regla general, se imputarán (declararán) en el ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las disposiciones legales. Por excepción, los ingresos que reconozcan como origen operaciones comerciales que generen la renta en más de un período tributario, como ocurre, v.gr. tratándose de contratos de larga ejecución, ventas extraordinarias de pago diferido y remuneraciones anticipadas o postergadas por servicios prestados durante un largo espacio de tiempo, se ajustarán definitivamente en el período tributario en que se dé término a las operaciones generadoras de la renta, no pudiendo el contribuyente oponer la excepción de prescripción en contra de la liquidación correspondiente al ajuste final, si es que en dicha liquidación se imputan rentas a un período distinto de aquél en que se percibieron.

Por **contratos de larga ejecución**, se entienden aquellos contratos que son de una duración que se extiende en el tiempo, por lo dilatado del desarrollo de su cumplimiento, situación que se da, por ejemplo, en la construcción de obras de infraestructura vial, puertos o aeropuertos, grandes edificios, y otras en las cuales no sea factible conocer el costo real de la misma sino al término de la obra respectiva. No se aplican estas reglas en los casos de construcciones de obras de uso público cuyo precio se pague con la concesión temporal de la explotación de dicha obra.

Por **ventas extraordinarias de pago diferido**, se entiende aquellas que se efectúan fuera de las normas generales de comercialización imperantes dentro del ámbito de la empresa comercial o del país, y que por ello no es posible encasillarlas dentro de las normas generales de venta que la empresa aplica usualmente.

A continuación, se recuerdan las instrucciones relativas a la forma general en que deberán operar las Unidades Operativas respecto de actividades generadoras de renta que se desarrollan en el curso de 2 o más períodos tributarios:

(1) Los contribuyentes que se encuentren sometidos a la norma de excepción contemplada en los incisos 1 a 5 del artículo 15° de la Ley de la Renta, deberán formular declaraciones provisionales de renta en cada año tributario y pagar los impuestos correspondientes, de acuerdo con la pauta que les fije la respectiva Dirección Regional.

(2) En el año tributario en que se dé término a las operaciones generadoras de la renta, el contribuyente respectivo deberá efectuar el cálculo de la renta líquida total obtenida en definitiva

respecto de dichas operaciones y declarar y pagar el impuesto que resulte del ajuste final, más el interés penal correspondiente.

(3) El ajuste final del impuesto a la renta se efectuará como sigue:

- a. Se establecerá la utilidad o pérdida obtenida en definitiva en la respectiva operación, para lo cual se considerarán los ingresos totales correspondientes a dicha operación, aún cuando el término del desarrollo de ella, queden saldos pendientes de pago. Asimismo se considerarán todos los costos y gastos pagados y/o adeudados inherentes a la misma operación, que la Ley de la Renta acepta como deducción de la renta bruta en su artículo 31°, teniendo presente lo establecido en los artículos 32° y 33° N°1.

Las amortizaciones por el uso, desgaste o destrucción de los bienes físicos del activo inmovilizado no se incluirán en el cálculo de la utilidad o pérdida de la operación, sino en la determinación de la renta líquida imponible total de cada año tributario, según se analiza en la letra "c)".

- b. La utilidad o pérdida obtenida en definitiva en la operación del caso, se distribuirá entre todos los años tributarios que haya abarcado la operación generadora de la renta, a prorrata del número de meses que en cada año tributario se haya desarrollado dicha operación.
- c. Se establecerá la renta líquida imponible en cada año tributario, considerando la parte proporcional de la utilidad o pérdida líquida definitiva obtenida en la operación sujeta al tratamiento del artículo 15°, en reemplazo de la renta declarada provisionalmente por dicho año. Para estos efectos se computarán las utilidades o pérdidas de otras operaciones no sujetas al tratamiento que aquí se analiza, que correspondan al mismo año tributario.

La deducción por amortización de bienes físicos del activo inmovilizado se hará en cada año tributario del conjunto de rentas de la respectiva categoría que deben imputarse al año respectivo.

- d. Se procederá al cálculo del impuesto a la renta por cada año tributario, considerando la renta líquida definitiva y aplicando las tasas y reajustes del impuesto que correspondan al año tributario respectivo.
- e. Del impuesto calculado, se rebajará el impuesto declarado provisionalmente por el contribuyente en cada año tributario, con lo cual se establecerá la diferencia de impuesto adeudado o lo pagado en exceso, en cada año tributario.
- f. Las cantidades pagadas en exceso se darán de abono a las diferencias adeudadas en los años posteriores o, en su defecto, a las de los años anteriores, resultando así las diferencias de impuesto adeudados en definitiva o los saldos definitivos a favor del contribuyente.
- g. Sobre las diferencias de impuesto adeudados en definitiva se cobrará el interés penal señalado en el artículo 53° del Código Tributario.

(4) Las declaraciones de renta provisionales y el ajuste definitivo son sin perjuicio de la declaración y pago oportuno del impuesto sobre las rentas obtenidas de las operaciones que no estén en la situación que aquí se analiza.

(5) Los contribuyentes interesados en acogerse a este procedimiento, deberán solicitar autorización a la respectiva Dirección Regional en cada ocasión y con la debida oportunidad, una vez que se haya concertado la operación generadora de la renta proporcionando los siguientes antecedentes:

- a. Naturaleza de la respectiva operación;
- b. Período o plazo convenido para ejecutar la operación;
- c. Monto de la operación;
- d. Forma de pago del monto de la operación;
- e. Monto aproximado del costo y gastos relativos a la operación;

- f. Copia del contrato respectivo, y
- g. Cualquiera otra información o antecedente que estime necesario la Dirección Regional.

(6) La Dirección Regional respectiva deberá resolver sobre la petición del contribuyente, acogiéndola o desechándola, según proceda. En caso de acogerla, deberá establecer:

- a. Períodos o años tributarios a que deberá ajustarse el monto total de la renta que se obtenga;
- b. Monto de la renta provisional que deberá declararse en cada año tributario; y
- c. Procedimiento a que deberá someterse el ajuste final.

(7) A petición del interesado, el respectivo Director Regional podrá modificar los períodos y monto de la renta provisional que hubiere fijado en razón de hechos o circunstancias producidas en forma imprevista durante la obtención de las rentas, como por ejemplo la convención de ingresos adicionales, retardo en las actividades generadoras de las rentas por paralización de faenas, siniestro, etc.

(8) De acuerdo a lo prevenido en el inciso quinto del artículo 15°, no procederá la excepción de prescripción en contra de la liquidación correspondiente al ajuste final, fundada en el hecho que en dicha liquidación se imputan rentas a un período diverso de aquél en que se percibieron, cuando éste último se encuentre más allá de los plazos legales del artículo 200° del Código Tributario.

Cabe destacar, que si el contribuyente, no presenta la declaración de ajuste a que se refiere el número (2) precedente, o la misma no se ciñe a las reglas indicadas en el número (3), el Servicio dispondrá de los plazos generales establecidos en el artículo 200° del Código Tributario para liquidar las diferencias tributarias involucradas. Este plazo, de acuerdo con la regla general contenida en dicha disposición, se contará desde la expiración del plazo legal en que dicha declaración debió presentarse.

Por su parte, conforme expresa la parte final del inciso quinto del artículo 15° de la Ley de la Renta, una vez notificada la liquidación en referencia, correrán los plazos de prescripción que corresponden de conformidad con el inciso tercero del artículo 201° del Código Tributario, desde la fecha de notificación.

3.5.- Caso en que las liquidaciones, reliquidaciones y giros deben notificarse personalmente o por cédula. Como es obvio, para que las citaciones, liquidaciones, reliquidaciones y giros de impuestos surtan algún efecto, deben ser notificadas al contribuyente. La notificación debe hacerse, de acuerdo con la regla general: por carta certificada. **Sin embargo es de toda conveniencia que la notificación se efectúe personalmente o por cédula en aquellos casos en que debido a las particularidades de la notificación por carta certificada, se estime que dicha actuación no logrará completarse válidamente dentro del plazo de prescripción.**

Para estos efectos, se recomienda 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 de prescripción, se realicen personalmente o por cédula.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que el inciso cuarto del artículo 11° del Código Tributario establece que si dentro del plazo de 15 días hábiles, contados desde el envío de la carta certificada, ésta no es entregada por el funcionario de Correos ni retirada por el contribuyente, la Oficina de Correos debe devolverla al Servicio, en cuyo caso se procederá a practicar la notificación en forma personal o por cédula.

Para estos efectos, la citada norma dispone que los plazos de prescripción se aumentarán o renovarán en tres meses. Este efecto se analiza en forma exhaustiva en el numeral "4.3" de estas instrucciones.

3.6.- Plazo especial de prescripción respecto de impuestos no declarados o cuya declaración es maliciosamente falsa. De conformidad con el Código del ramo, el plazo de prescripción "*será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración cuando ésta no se hubiera presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto*". (Artículo 200°, inciso segundo).

Según se observa, en materia de impuestos sujetos a declaración existe, en ciertos casos, un plazo especial de prescripción del derecho del Servicio a liquidar, reliquidar o girar estos impuestos. Este plazo es de seis años, en lugar del plazo general de tres años.

Para que el Servicio disponga de este plazo especial para accionar, es necesario que, tratándose de un impuesto sujeto a declaración, ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa.

Determinar si se ha presentado o no la declaración y si ésta es o no maliciosamente falsa, es una cuestión de hecho que deberá resolver el funcionario que dicte sentencia de primera instancia, siempre que el contribuyente hubiere reclamado de la liquidación o giro del Impuesto.

En todo caso, los fiscalizadores deberán fundar adecuadamente las liquidaciones o giros que efectúen dentro de este plazo especial, acompañando los antecedentes de los cuales se desprende o con los cuales se acredita la existencia de malicia o el hecho de no haberse efectuado la declaración.

3.7.- Concepto de "impuestos sujetos a declaración". Aclara el Código Tributario que, para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquéllos que deben ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto. Dentro de esta nomenclatura de impuestos sujetos a declaración, pueden mencionarse todos los impuestos a la Renta, a las Ventas y Servicios, etc. En cambio, entre los impuestos no sujetos a declaración, se pueden señalar: los impuestos de timbres y estampillas, en algunos casos, y el impuesto territorial.

En este punto, debe tenerse presente que una declaración, para que pueda considerarse como tal, debe contener los datos propios de la obligación que se pretende cumplir al presentar el formulario que la contiene; de este modo, no constituye "declaración de impuestos" la presentación del formulario conteniendo sólo los datos de individualización del contribuyente. Sin embargo, sí debe considerarse como tal si el formulario, además de los antecedentes personales del declarante consigna la expresión "SIN MOVIMIENTO" u otra análoga.

3.8.- Concepto de "maliciosamente falsa". La idea que una declaración de impuestos sea falsa alude a que uno o más de los antecedentes contenidos en ella es simulado, fingido o no ajustado a la verdad de los hechos a que el mismo se refiere.

Sin embargo, para los fines del artículo 200° del Código Tributario no basta que en la declaración de que se trate existan datos no verdaderos, sino que además, se requiere que esta falsedad sea maliciosa, es decir, que sea producto de un acto consciente del declarante, quien supo o no pudo menos que haber sabido que lo declarado no se ajusta a la verdad.

Lo malicioso de la falsedad de la declaración debe ser acreditado por el Servicio, toda vez que atendidos los conceptos empleados por el legislador, en principio, debe presumirse que los antecedentes contenidos en una declaración que no se ajusten a la verdad se han debido a un error involuntario del contribuyente, a su descuido o aún, a su negligencia, más no a su mala fe.

Respecto al concepto de malicia aplicable en la especie, debe tenerse presente que no es necesario

que ella haya sido declarada o establecida en un proceso por delito tributario. (Corte Suprema, 17.12.1996, fallo de Recurso de Casación en el Fondo, extractado en Boletín del Servicio N° 521 - Abril 1997 - pág. 139).

En relación con esta materia, se han generado dudas en las instancias operativas respecto de aquellos casos en que habiéndose establecido que las declaraciones de impuesto a la renta de primera categoría presentadas por una sociedad son maliciosamente falsas, debe adoptarse un criterio respecto de las declaraciones de los socios relativas al impuesto global complementario. **Al respecto, esta Dirección estima que el hecho de determinarse que la declaración presentada por la sociedad es "maliciosamente falsa" por si solo, no permite calificar de igual manera a las declaraciones presentadas por los socios.** En efecto, para los fines de la ampliación de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200° del Código respecto de éstos, deberá probarse más allá de toda duda razonable, el conocimiento que éstos tenían de que lo declarado personalmente por ellos era falso. A tal fin, podría hacerse valer como antecedente para demostrar dicho conocimiento la circunstancia que los socios hayan actuado personalmente en la preparación de la declaración de la sociedad o que, atendido el cargo que desempeñan en la misma no hayan podido sustraerse del conocimiento de la falsedad incurrida en la declaración. En todo caso esta es una cuestión de hecho, que debe aparecer revestida de pruebas suficientes que lo demuestren en forma indubitable.

4.- AUMENTOS DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

Dispone el Código Tributario que *"los plazos anteriores (de tres o seis años, según el caso) se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente de conformidad al Artículo 63° o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto, respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva, se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo"* (Artículo 200°, inciso tercero).

Por la importancia de la materia en estudio, cabe recordar el precepto del referido Artículo 63° del Código Tributario, que dice: *"El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse"*.

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

"La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 3° del artículo 200° respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella".

4.1.- Aumento de tres meses en el plazo de prescripción por el hecho de "citarse" al contribuyente. Según se observa de las disposiciones legales transcritas en el Párrafo precedente, por el simple hecho de notificarse la citación al contribuyente, se aumenta automáticamente en tres meses el plazo de prescripción de tres o de seis años, según el caso, que tiene el Servicio para liquidar, reliquidar o girar impuestos. Pero es de suma importancia observar que este aumento del plazo no es para liquidar, reliquidar o girar cualquier impuesto, sino exclusivamente los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Por lo tanto, para que surta efecto este aumento del plazo en favor del Servicio, es necesario:

- a. Que en la "citación" se indiquen, con la mayor precisión y exactitud posible, las operaciones

del contribuyente que se trata de aclarar y que puedan dar lugar al cobro de un impuesto. No es indispensable determinar y calcular el tributo en la citación; pero si ello es posible, conviene hacerlo.

- b. Que la liquidación, reliquidación o giro de los impuestos que graven a las operaciones detalladas en la "citación" se notifique antes de que transcurra el plazo de tres o seis años, según corresponda, más el aumento de tres meses y la prórroga del plazo de la citación, en su caso.
- c. Respecto de las notificaciones a que se refiere este párrafo debe tenerse presente la prevención que respecto a la notificación por carta certificada se ha hecho en párrafos anteriores.

4.2.- Aumento del término de prescripción por haberse prorrogado el plazo para dar contestación a la "citación". En el evento de que el Jefe de la Oficina respectiva del Servicio amplíe el plazo para dar respuesta a la citación, lo cual podrá hacer sólo por una vez y hasta por un mes, el plazo de prescripción de tres o de seis años se entenderá aumentado en los tres meses ya señalados en el apartado anterior y, además, en el término en que se haya prorrogado el plazo de citación al contribuyente.

De esta manera todo lo expuesto en el número anterior rige también para el caso que se produzca éste mayor aumento especial en el plazo de prescripción.

Como el lapso de la prórroga del plazo para contestar la citación puede ser expresado en términos de 1 mes completo o de una fracción de mes, ello debe tenerse presente para el cómputo del aumento de la prescripción.

4.2.1.- Limitaciones a la facultad de conceder prórrogas. Al efecto, se instruye que sólo podrá accederse a la solicitud de prórroga cuando el contribuyente la plantee por escrito, con antelación a la fecha de vencimiento del plazo legal de 1 mes y sólo en los casos en que el contribuyente se encuentre en una situación de imposibilidad absoluta de cumplir con el requerimiento en el plazo primitivo.

De accederse a la solicitud, la prórroga no deberá exceder del 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 las 0 horas del día inmediatamente siguiente al del vencimiento del plazo primitivo.

El plazo de la prórroga podrá ser expresado en términos de 1 mes o de días, caso este último, en el que deberá expresarse como una cantidad de días corridos.

Tanto el otorgamiento 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 una resolución simple, la cual le debe ser notificada en forma legal.

4.2.2.- Ejemplo del cómputo del plazo mediando prórroga.

Notificación Vencimiento Concesión Vencimiento

de Citación plazo original de prórroga nuevo plazo

por 23 días

17 de abril 17 de julio 16 de julio 09 de agosto

4.3.- Aumento o renovación del plazo de prescripción por devolución de la carta certificada. El inciso cuarto del artículo 11° del Código Tributario establece que si el funcionario de Correos no

encontrare en el domicilio al notificado o a otra persona adulta o si éstos se negaren a recibir la carta certificada o a firmar el recibo, o no retiraren la remitida al domicilio postal que el contribuyente haya fijado en el plazo de 15 días contados desde el envío de la carta, se dejará constancia del hecho en el sobre, bajo la firma del funcionario y la del Jefe de la Oficina de Correos correspondiente y se devolverá al Servicio.

En los casos señalados los plazos de prescripción del artículo 200° del Código Tributario se aumentan o renuevan, según la circunstancia, en tres meses.

De este modo, las circunstancias que pueden motivar la devolución de la carta certificada y que justifican el aumento o renovación de los plazos de prescripción del artículo 200° del Código Tributario son:

- i) Que el funcionario de Correos encargado de entregar la carta no encontrare en el domicilio respectivo a la persona a notificar o a otra persona adulta a quien hacer entrega de la carta.
- ii) Que la persona a notificar o la otra persona adulta, según el caso, se negare a recibir la carta certificada.
- iii) Que la persona a notificar o la otra persona adulta, según el caso, se negare a firmar el recibo correspondiente, caso en que el funcionario de correos obviamente no entregará la carta.
- iv) Que habiéndose depositado la carta certificada en la casilla, apartado postal u oficina de Correos indicados por el contribuyente, según el caso, ésta no haya sido retirada por el interesado o por otra persona con poder suficiente en el plazo de 15 días hábiles contados desde la fecha de su envío.

Las situaciones que pueden producirse con la devolución de la carta certificada son varias y deben ser tratadas en forma separada (Ver otras instrucciones sobre la materia en Circular 48, de 1997):

- a. Notificación de la citación: Si la carta certificada con la que se pretendió notificar la "citación" es devuelta y su recepción por el Servicio se efectúa dentro del plazo de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, el aumento de tres meses que sufre dicho plazo se computará a continuación del término de los 3 ó 6 años que están corriendo.

Si por el contrario, la devolución de la carta certificada por parte del Servicio de Correos, es recibida en las oficinas del Servicio después de cumplidos los plazos de 3 ó 6 años, según el caso, el plazo para notificar válidamente la citación se renueva por tres meses, los que se cuentan desde la fecha de recepción de la carta devuelta.

Ahora bien, una vez recibida la carta devuelta, de inmediato deberán tomarse las medidas necesarias para la notificación de la citación en forma personal o por cédula, y sólo una vez practicada ésta, se producirá el aumento de 3 meses del plazo de prescripción a que se refiere el inciso cuarto del artículo 200° del Código Tributario, el cual se computará a continuación del primer aumento o renovación de 3 meses, que produce la devolución de la carta.

El aumento de la prescripción que produce la prórroga del plazo para contestar la citación a que se refiere el párrafo final del inciso cuarto del artículo 200°, se computará a continuación del aumento de 3 meses que produce la citación.

- b. Liquidación precedida de citación: Si la devolución de la carta certificada que notifica la liquidación, es recibida en el Servicio antes de la fecha de vencimiento del plazo de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, más el plazo adicional que produce la citación y su eventual prórroga; el nuevo aumento de 3 meses que produce la devolución se contará a continuación del aumento que provoca la citación y su prórroga, en su caso.

Si la devolución de la carta certificada se recibe vencidos los aumentos producidos por la

citación y prórroga, en su caso, el plazo de prescripción se renueva por 3 meses, a contar de la recepción de la carta devuelta por parte de la administración tributaria.

- c. Giro: Si la carta devuelta que contiene la notificación de un giro, es recibida dentro del plazo de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, se produce el aumento de la prescripción por 3 meses, contados desde el vencimiento del primitivo plazo de prescripción.

Si por el contrario, la carta devuelta es recibida después de transcurridos los plazos de prescripción de 3 ó 6 años, según el caso, el plazo para notificar válidamente el giro se renueva por 3 meses, contados desde la fecha de recepción de la carta devuelta en las oficinas del Servicio.

En todos los casos planteados en los literales anteriores, se acreditará la recepción en las oficinas del Servicio, de la carta devuelta, con el atestado de un funcionario que tenga la calidad de Ministro de Fe, quien deberá dejar constancia, en el mismo sobre, de la fecha en que la carta ha sido devuelta por el Servicio de Correos. Dicho sobre deberá agregarse a los antecedentes del caso respectivo.

5.- PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DEL FISCO PARA PERSEGUIR EL PAGO DE IMPUESTOS, INTERESES, SANCIONES Y RECARGOS.

Establece el Código Tributario que *"en los mismos plazos señalados en el artículo 200, y computados en la misma forma, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos"* (artículo 201°, inciso primero).

Al respecto, debe tenerse presente que la acción de cobro de los impuestos adeudados la ejerce el Fisco a través de la Tesorería General de la República, que es el organismo recaudador. El procedimiento al que se somete esta acción es el desarrollado en el Título V del Libro III del Código.

5.1.- Este plazo es paralelo al que tiene el Servicio de Impuestos Internos. El plazo de prescripción de la acción de cobro del Fisco corre paralelo y al mismo tiempo que el plazo de prescripción de la facultad del Servicio para liquidar y girar los impuestos. Tiene también la misma extensión, vale decir, tres o seis años, según el caso, más los aumentos correspondientes que hubieren afectado a los plazos referidos en el artículo 200° del Código.

5.2.- Cómputo del plazo. Aumento y renovación en los casos de citación y de devolución de la carta certificada. El plazo del Fisco, al igual que el del Servicio, comienza a correr desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago del impuesto de que se trate y se computa en la misma forma. Se aumenta, también, con el plazo de tres meses desde que se cite al contribuyente y con el término de prórroga de la citación. Es aplicable también la renovación y aumento de los plazos a que se refiere el artículo 11° del Código Tributario, como se ha explicado anteriormente.

5.3.- Excepción de prescripción. Si el Fisco demandare el pago una vez vencido el respectivo plazo de prescripción, de 3 ó 6 años, según corresponda, y sus renovaciones o aumentos, el Código faculta al contribuyente para oponer la excepción de prescripción en el juicio ejecutivo pertinente. (Artículo 177°, N° 2).

6.- PRINCIPIOS GENERALES SOBRE LA INTERRUPCIÓN Y LA SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO CIVIL.

En el Derecho Civil la interrupción de la prescripción de largo tiempo se produce por ciertas causas o actos jurídicos (hechos del acreedor o del deudor) que tienen el efecto de hacer perder el tiempo corrido, por lo que debe empezar a computarse un nuevo período de prescripción; en cambio, en la prescripción de corto tiempo la interrupción de ella no produce el efecto señalado sino que cambia la naturaleza misma de la prescripción, en la forma que indica el artículo 2.523° del Código Civil, es

decir, la prescripción de corto tiempo se transforma en una prescripción de largo tiempo. En doctrina, este último efecto recibe el nombre de "intervención".

Asimismo, en materia civil la prescripción de largo tiempo puede suspenderse, sin extinguirse, en cuyo caso, cesada la causa de la suspensión, se le cuenta al prescribiente el tiempo anterior a ella, si alguno hubiere. Por el contrario, la prescripción de corto tiempo corre contra toda clase de personas y no admite suspensión alguna (artículos 2.509° y 2.523° del Código Civil).

7.- LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DEL FISCO PARA EL COBRO DE LOS TRIBUTOS

Establece el artículo 201° del Código Tributario: "Estos plazos de prescripción se interrumpirán:

1°) Desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.

2°) Desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación.

3°) Desde que intervenga requerimiento judicial.

En el caso del número 1°, a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo del artículo 2515, del Código Civil. En el caso del número 2°, empezará a correr un nuevo término que será de tres años, el cual sólo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial" (artículo 201°, incisos segundo y tercero).

7.1.- Causales de interrupción de la prescripción. De lo expuesto en el párrafo anterior se desprende que, de acuerdo con el artículo 201° del Código Tributario, la interrupción de la prescripción de la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos, produce los efectos de la interrupción de la prescripción de corto o largo tiempo, según cual sea la causal que la origina.

A continuación se examinan las causales que originan la interrupción de la prescripción del Fisco y sus efectos.

7.1.1.- Reconocimiento u obligación escrita. De conformidad con el N° 1 del artículo 201°, la acción del Fisco se interrumpe desde que intervenga reconocimiento u obligación escrita.

Se trata este caso de la aceptación o reconocimiento de la obligación, hecho en forma expresa y por escrito; no es suficiente el reconocimiento tácito, ni el efectuado en forma oral.

Esta causal de interrupción produce el efecto contemplado en el inciso tercero del mismo artículo 201°, que establece que *"a la prescripción del presente artículo sucederá la de largo tiempo contemplada en el artículo 2.515° del Código Civil."* Este último precepto contempla un plazo general de prescripción de tres años para las acciones ejecutivas y cinco para las ordinarias. Aclara la norma que tratándose de acciones ejecutivas, cumplidos los primeros tres años, la acción se convierte en ordinaria y con esta naturaleza dura otros dos años.

7.1.2.- Notificación administrativa de un giro o liquidación. Producida la interrupción de la acción del Fisco por una de estas causales, el nuevo plazo que se sucede es siempre de tres años, aunque el término interrumpido haya sido de seis años. Por consiguiente, si notificado administrativamente un giro o liquidación de impuesto, no se demanda el pago de éste dentro de los tres años siguientes a la fecha de la notificación, prescribe la acción del Fisco para hacerlo.

Sin embargo, hay que observar que este nuevo plazo de tres años puede interrumpirse por el reconocimiento u obligación escrita del contribuyente o por el requerimiento judicial. Asimismo, se suspende su transcurso en el caso del inciso final del artículo 201°; esto es, durante el período en que el Servicio está impedido de girar por encontrarse reclamado el giro o liquidación.

7.1.3.- Requerimiento judicial. Por último, la prescripción de la acción del Fisco se interrumpe desde que intervenga requerimiento judicial (N° 3 del artículo 201°).

El requerimiento consiste en el acto por el cual se pide al contribuyente, por vía judicial, el pago de los impuestos, intereses, sanciones y demás recargos insolutos.

Cabe observar que tras el requerimiento judicial no se inicia un nuevo plazo de prescripción, situación que es de toda lógica, si se considera que a través del requerimiento judicial es precisamente la forma como se ejerce ante la justicia la acción de cobro.

8.- LA SUSPENSION DE LA PRESCRIPCION DE LAS ACCIONES DEL FISCO

Corresponde ahora analizar un fenómeno que también presenta incidencia en el transcurso del plazo de la prescripción, al que se le denomina "suspensión" y que consiste básicamente en la detención del cómputo del plazo de la prescripción durante el tiempo que persista la causa suspensiva; pero, desaparecida ésta, el plazo de prescripción continúa contándose de forma tal que al período anterior al acaecimiento de la causa suspensiva, se agrega el posterior a la cesación de la misma, de manera que el único tiempo que no se computa es el transcurrido mientras existió la causa de la suspensión. Así, al contrario de lo que acontece con la "interrupción", en la "suspensión", el tiempo transcurrido con antelación a ella no se pierde.

Este beneficio jurídico, reconoce como fundamento la injusticia que se produce cuando se deja correr el plazo de la prescripción en contra de un sujeto que se encuentra impedido de defender sus derechos. Por otra parte, es absolutamente excepcional y se debe analizar en forma absolutamente restrictiva y ateniendo sus efectos a los estrictos mandatos legales.

Como se señaló anteriormente, lo normal es que el legislador haya previsto la institución de la "suspensión" de la prescripción en beneficio del actor que se encuentra impedido, por una causa que no le es imputable, de ejercer sus acciones o derechos. Así, se verifica la ocurrencia de este fenómeno en los siguientes casos:

8.1.- Impedimento del Servicio para girar. El inciso final del artículo 201° estatuye que los plazos de prescripción tanto de la acción del Servicio para girar los impuestos, como la acción del Fisco para proceder a su cobro, se suspenden durante el período en que el Servicio se encuentra impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria.

En estricta relación con esta norma, el artículo 147°, en su inciso segundo establece: "Deducida una reclamación contra todo o parte de una liquidación o reliquidación, los impuestos y multas se girarán de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 24°.". Por su parte, esta última disposición aludida, en su inciso tercero, en la parte que interesa, dispone que si el contribuyente hubiere deducido reclamación los impuestos y multas correspondientes se girarán solo una vez que el Director Regional se haya pronunciado sobre el reclamo o deba éste entenderse rechazado de conformidad al artículo 135° o en virtud de otras disposiciones legales.

Pues bien, de acuerdo con estas normas, para que opere la suspensión deben concurrir copulativamente las siguientes circunstancias:

- i) Que el Servicio, practique y notifique una liquidación de impuesto.
- ii) Que el contribuyente deduzca reclamo en contra de la liquidación, dentro del plazo legal.

Este segundo requisito debe ser considerado como de la mayor importancia. En efecto, no basta para que opere la suspensión que el Servicio esté impedido de girar los impuestos contenidos en una liquidación, como ocurre en tanto está pendiente el plazo de sesenta días hábiles que tiene el

contribuyente para reclamar; sino que el impedimento debe derivar precisamente de la interposición del reclamo. En este sentido, si el contribuyente no deduce reclamo, éste es extemporáneo, es declarado inadmisibile por otra causa legal o es tenido por no presentado por el tribunal, no puede entenderse que el plazo de prescripción se haya suspendido.

En razón de lo anteriormente indicado se instruye a las Unidades giradoras del Servicio y Tribunales Tributarios, para los fines que se ocupen de girar u ordenar se giren los impuestos y multas, en el más breve plazo contado desde el acaecimiento de alguna de estas situaciones:

- a. **Transcurso del plazo para reclamar sin que se haya deducido esta acción por parte del contribuyente.**
- b. **Notificación de la resolución que declara inadmisibile o tiene por no presentado un reclamo.**
- c. **Notificación de la resolución que resuelve el reclamo o que lo tiene por rechazado de acuerdo con lo que dispone el inciso segundo del artículo 135° del Código Tributario.**
- d. **Recepción de una petición escrita del contribuyente solicitando el giro de los impuestos de conformidad con lo previsto en el inciso tercero del artículo 24° del Código Tributario.**

8.1.1.- Lapso de la suspensión. De acuerdo con las normas referidas anteriormente, la prescripción se entiende suspendida por el lapso que media entre la válida interposición del reclamo y la notificación de la resolución que pone término al procedimiento resolviendo la cuestión debatida, o hasta el momento en que deba tenerse por rechazado de conformidad con la regla contenida en el artículo 135° del Código.

Sin perjuicio de lo anotado, debe también tenerse presente la posibilidad que el propio contribuyente, de conformidad con la facultad que le confiere el inciso tercero del artículo 24° del Código Tributario solicite el giro de los impuestos determinados por la administración fiscal. En este caso, deducida la petición escrita del contribuyente en tal sentido, cesa la imposibilidad del Servicio para girar y, consecuentemente cesa también la suspensión a que se refiere el inciso final del artículo 201° del Código Tributario.

8.2.- Pérdida o inutilización de los libros de contabilidad. El número 16 del artículo 97°, en su inciso quinto, configura otro tipo de impedimento que sirve de fundamento a la suspensión de la prescripción de la acción del Servicio para revisar, liquidar o girar impuestos. La norma aludida manifiesta: "En todo caso, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en el artículo 200°, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio."

De acuerdo a lo anterior, para que opere la suspensión de la prescripción en este caso, deben darse las siguientes circunstancias:

- a) Que se verifique la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad del contribuyente.

Al efecto, debe tenerse presente que basta el hecho de la pérdida o inutilización, vale decir, no es requisito que el contribuyente haya sido sancionado por el hecho o que la pérdida o inutilización se haya verificado por culpa o dolo del contribuyente; En este sentido, aún la pérdida o inutilización fortuita de la contabilidad provoca este efecto.

Cabe observar en este punto, que la pérdida debe afectar a libros de contabilidad, consecuentemente, no se produce el efecto de la "suspensión", en caso de pérdida o inutilización de la documentación de respaldo de la contabilidad.

- b) La suspensión afecta a las acciones referidas a los períodos registrados en los libros perdidos.

Obviamente, el hecho de la pérdida o inutilización de los libros contables no afecta indiscriminadamente a todos los períodos tributarios de la vida del contribuyente sino sólo a aquellos que se encontraban registrados en los libros perdidos o inutilizados.

c) No se requiere que la pérdida o inutilización alcance a todos los libros contables del contribuyente.

A este efecto, basta que la pérdida o inutilización alcance a uno o parte de uno de los libros donde se asientan, para los fines del control tributario, las operaciones que efectúa el contribuyente.

8.2.1.- Lapso de la suspensión. De acuerdo con la norma transcrita, la suspensión opera, en este caso, desde el momento en que se produce la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad y hasta el momento en que éstos, reconstituidos legalmente, son puestos a disposición del Servicio. Como consecuencia de ello se sigue que no basta que el contribuyente reconstituya su contabilidad, sino que además deberá comunicar este hecho a la administración tributaria poniendo a disposición de ésta los libros que había perdido. Ello se justifica si se atiende a que el motivo de la suspensión de la prescripción de la acción del Servicio no es la pérdida o la suspensión o inutilización de la contabilidad del contribuyente por sí, sino por el significado que esta pérdida o inutilización representa para el ejercicio de las actuaciones fiscalizadoras que al Servicio competen.

8.3.- Suspensión de la acción de cobro del Fisco en los casos que autoriza la ley 18.320. El contribuyente a quien se le haya practicado una revisión de conformidad con lo que expresa el artículo único de la Ley 18.320, y que como consecuencia de la misma se le hayan practicado liquidaciones o giros, puede reclamar de éstos o aquellas, conforme a las causales y dentro de los plazos y procedimientos normales.

Ahora bien, dado que el efecto especial que la ley 18.320 concede a la existencia de objeciones al cumplimiento de las obligaciones tributarias mantenido por el contribuyente por el lapso examinado, es el alzamiento de la limitación que impide al Servicio revisar el lapso completo que cae dentro de los plazos de prescripción del artículo 200° del Código Tributario, 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 de protección de los intereses fiscales, por lo que ha establecido que la interposición de reclamo no impida al Servicio llevar a cabo la fiscalización del cumplimiento tributario del contribuyente dentro de los plazos y de acuerdo con las reglas que fija el artículo 200° del Código Tributario.

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

Como contrapartida, a fin de no perjudicar los derechos del Fisco, en la espera de la sentencia definitiva, la ley ha previsto que la prescripción de las acciones de cobro, quede suspendida mientras se ventila el procedimiento de reclamación en sus distintas instancias.

En efecto, de conformidad con la parte final del N°5 del artículo único permanente de la ley 18.320, 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 cobrar los giros 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 ejecutoriado el fallo que se pronuncie sobre el reclamo.

8.3.1.- Lapso de la suspensión. De conformidad con la norma mencionada anteriormente, la prescripción de la acción de cobro del Fisco, se debe entender suspendida por el lapso que media entre la fecha de presentación de la reclamación y la fecha en que la sentencia que resuelve el reclamo deducido por el contribuyente quede ejecutoriada.

8.4.- Ausencia del contribuyente del territorio nacional. El inciso tercero del artículo 103° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que *"la prescripción de las acciones del Fisco por impuestos se suspende en caso que el contribuyente se ausente del país por el tiempo que dure su ausencia"*. A su vez el inciso 4° establece que *"transcurridos diez años no se tomará en cuenta la suspensión del inciso anterior"*. Con el objeto de aclarar las dudas que pudiere suscitar la aplicación de esta norma, se deben considerar las siguientes precisiones:

a) La suspensión de las acciones del Fisco alcanza también a las acciones del Servicio de Impuestos Internos para liquidar, reliquidar liquidaciones deficientes y girar los impuestos.

b) La suspensión de la prescripción se aplica a cualquier impuesto fiscal interno, pues el inciso 3° del Artículo 103° de la Ley de la Renta se refiere en forma amplia a "las acciones del Fisco por impuestos", por lo tanto, la mencionada disposición no sólo afecta a los impuestos que establece dicha ley, sino que es de aplicación general.

c) En el caso de ausencia de los socios administradores de una sociedad, no opera la norma analizada, por cuanto lo determinante para su aplicación, es la ausencia del país del contribuyente, es decir del sujeto del tributo. Al efecto se considera que los socios administradores no son el contribuyente, sino que lo es la Sociedad a la cual aquellos representan.

8.4.1.- Lapso de la suspensión. La suspensión de la acción del Fisco se produce por el hecho de ausentarse el contribuyente del territorio nacional. En tal sentido, el transcurso del plazo de prescripción se detiene y no se reanuda sino hasta el retorno del contribuyente al país. Sin perjuicio de ello, transcurridos 10 años contados desde el hecho que motiva la suspensión, el transcurso del plazo de prescripción de la acción del Fisco, se reanuda por el lapso que reste para completar el término de prescripción correspondiente.

8.4.2.- Solicitud de información. Atendido lo anterior, se instruye en el sentido que en aquellos casos en que se analicen partidas al parecer prescritas o por prescribir en corto tiempo, en concordancia con lo señalado en el párrafo final del numeral 3 de este capítulo, el jefe de la Unidad actuante podrá considerar la procedencia de obtener de la Sección de Policía Internacional del Servicio de Investigaciones de Chile el registro de salidas e ingresos al país del contribuyente; si en dicho registro constaren lapsos en que el contribuyente se hubiere ausentado del territorio nacional, los mismos deberán considerarse en el cómputo de los plazos de prescripción conforme se ha señalado en el numeral precedente.

9.- OPORTUNIDAD PARA GIRAR LOS IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN UNA LIQUIDACIÓN.

Según lo establece el artículo 200° del Código Tributario, el Servicio tiene un plazo de 3 ó 6 años para girar los impuestos adeudados, contado desde la expiración del plazo legal en que debieron pagarse.

Por su parte, el N° 2 del inciso 2° del artículo 201°, del citado Código, establece que los referidos plazos se interrumpen por la notificación administrativa de una liquidación.

Y, el inciso final de este artículo 201°, prescribe que el plazo del artículo 200°, para girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria, se suspende durante el período en el cual el Servicio esté impedido de girarlos, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 24° del Código Tributario.

Por último, el referido inciso segundo del artículo 24°, dispone que los impuestos determinados en una liquidación y las multas respectivas, se girarán transcurrido el plazo de 60 días que el contribuyente tiene para reclamar de la liquidación, de acuerdo a lo previsto en el inciso tercero del

artículo 124° del Código Tributario.

Este mismo inciso segundo del artículo 24°, en comento, agrega que si el contribuyente hubiere deducido reclamación, los impuestos y multas correspondientes a la parte reclamada de la liquidación, se girarán sólo una vez que la Dirección Regional (Tribunal Tributario) se haya pronunciado sobre el reclamo o este deba entenderse rechazado de conformidad al artículo 135° del Código Tributario.

De las normas legales citadas se desprende que el plazo de 3 ó 6 años que el Servicio tiene para girar los impuestos, se interrumpe por la notificación de la liquidación que los contiene, y que el efecto de la interrupción es que se pierde el tiempo transcurrido y empieza a correr un nuevo término, que será siempre de 3 años, sin importar si el plazo interrumpido era de 3 ó 6 años.

En consecuencia, notificada una liquidación el Servicio tiene un plazo de 3 años para girar los impuestos comprendidos en ella, plazo que se cuenta desde la fecha en que aquella notificación se entiende practicada.

Ahora bien, si el contribuyente reclama la liquidación, se producen respecto de los impuestos reclamados dos situaciones que afectan la oportunidad para girarlos: en primer lugar, el impedimento de giro se extiende hasta que el Tribunal Tributario se haya pronunciado sobre el reclamo o hasta que éste deba entenderse rechazado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 135° del Código Tributario.

Un segundo efecto de la reclamación es, como ya se ha señalado en párrafos anteriores, que según lo dispuesto en el inciso final del artículo 201°, el nuevo plazo de 3 años se suspende hasta que se notifica al contribuyente la sentencia de primera instancia del Tribunal Tributario, o hasta que el reclamo deba entenderse rechazado de acuerdo al artículo 135°.

Debe recordarse que con arreglo al artículo 135° del Código Tributario, vencido el plazo para formular observaciones a los informes o rendidas las pruebas, en su caso, el contribuyente podrá solicitar que se fije plazo para dictar el fallo, el que no podrá exceder de 3 meses; transcurrido este plazo sin que se hubiere resuelto el reclamo, podrá el contribuyente, solicitar en cualquier momento que se tenga por rechazado.

Asimismo, cabe advertir que si el contribuyente no reclama la totalidad de los impuestos comprendidos en la liquidación, respecto de los impuestos no reclamados el Servicio tiene para girarlos un plazo de 3 años, contados desde la notificación de la liquidación.

Todo lo anterior es sin perjuicio que el contribuyente puede, en cualquier tiempo, pedir el giro de los impuestos liquidados (artículo 24°, inciso tercero).

Cabe tener presente que durante el plazo de 60 días hábiles que tiene el contribuyente para deducir "reclamo" en contra de la liquidación que le ha sido notificada por la administración tributaria, el Servicio está impedido de girar los impuestos correspondientes; pero este impedimento no afecta al cómputo del plazo de 3 años a que anteriormente se ha aludido. En este sentido, para determinar el plazo que resta al Servicio para notificar un giro que corresponda a una liquidación reclamada por el contribuyente, siempre deberá computarse el lapso que haya mediado entre la fecha en que se verificó la notificación de la liquidación y la fecha en que el contribuyente interpuso "reclamo" en contra de aquella.

Una forma sencilla de efectuar el cálculo, es determinar el día final del plazo de 3 años, sin considerar el tiempo de suspensión y posteriormente adicionar a dicho plazo el número de días corridos, que haya mediado entre la fecha de interposición del reclamo y la fecha de notificación del fallo de primera instancia. Esto puede verse más claramente en el siguiente ejemplo:

Fecha notif. Fecha reclamo Fecha notif. Fecha límite para

Liquidación fallo primera la notificación**Instancia del giro**

15-ene-1998 20-mar-1998 09-sep-1998 07-jul-2001

Si seguimos este ejemplo, aplicando la regla esbozada en el párrafo precedente, se verifica que sin mediar el plazo de suspensión, el término que posee el Servicio para notificar el giro se vencía el día 15 de enero del 2001, pero como dicho plazo sufrió una suspensión entre el 20 de marzo de 1998 y el 09 de septiembre del mismo año, esto es, por 173 días corridos, dicho lapso de días se adiciona a continuación del término anterior, resultando que el plazo para notificar el giro corre hasta las 24,00 horas del 07 de julio del 2001.

Cabe reiterar que los días de duración de la suspensión son corridos, esto es, deben considerarse tanto los días hábiles como los inhábiles.

10.- EFECTO DE LA SUSPENSIÓN DEL COBRO JUDICIAL DEL IMPUESTO EN EL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO.

En el procedimiento general de reclamaciones, el contribuyente puede solicitar la suspensión del cobro judicial del impuesto de que se trate al Director Regional, a la Corte de Apelaciones o a la Corte Suprema, según el caso. (Artículo 147°)

En relación con dicho punto, el Código establece, en esta parte (artículo 201°, inciso penúltimo), que decretada la suspensión del cobro judicial, no procederá el abandono del procedimiento en el juicio ejecutivo correspondiente mientras subsista aquélla.

11.- PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DEL SERVICIO PARA IMPONER SANCIONES PECUNIARIAS.

Al respecto debemos distinguir las siguientes situaciones, a saber:

- a. Sanciones pecuniarias que accedan a impuestos adeudados. En estos casos, la regla está contenida en el inciso tercero del artículo 200° del Código, de acuerdo con el cual la acción del Servicio para perseguir la aplicación de estas sanciones prescribe en la misma oportunidad en que prescribe la acción del Servicio para liquidar dicho impuesto.

De conformidad con la norma mencionada se precisa que las normas de prescripción general de la acción del Servicio para la determinación de impuestos, contempladas en los incisos primero y segundo del mencionado artículo 200°, se hacen aplicables a la acción del Servicio para perseguir la aplicación de las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados, esto es las establecidas en los números 2 y 11 del artículo 97° del Código. Esta norma guarda concordancia con la disposición del N° 7 del artículo 161° del mismo cuerpo legal, de acuerdo con el cual las sanciones pecuniarias aplicadas por el Servicio, que guarden relación con tributos liquidados, deben reclamarse conjuntamente con el impuesto, de conformidad con el Procedimiento General de Reclamaciones.

- b. Sanciones pecuniarias que no acceden al pago de un impuesto. Tratándose de este tipo de acciones, el inciso final del artículo 200° establece que éstas prescribirán en el plazo de 3 años, contados desde la fecha en que se cometió la infracción.

Este plazo es aplicable tratándose de infracciones previstas y tipificadas en los números 1, 2 inciso tercero, 3, 6, 7, 10 inciso primero, 15, 16, 17, 19, 20 y 21 del artículo 97° y de las previstas en el artículo 109°, ambas normas del Código Tributario.

- c. Sanciones pecuniarias aplicables por delitos tributarios, en casos que se haya optado por no

perseguir la aplicación de pena corporal. Esta situación se verifica tratándose de las contravenciones que el Código Tributario sanciona con pena pecuniaria que accede a una pena corporal, (delito tributario) que se tipifican en los números 4, 5, 8, 9, 12, 13, 14, 18, 21, 22 y 23 del artículo 97° y en el artículo 100° del Código Tributario, cuando el Director, ejerciendo la facultad que le confiere el inciso tercero del artículo 162° del mismo cuerpo legal, opta por perseguir únicamente la aplicación de la pena pecuniaria de conformidad con el procedimiento general para la aplicación de sanciones a que se refiere el párrafo I del Título IV del Libro Tercero.

Para los efectos de determinar, en estos casos, el plazo de prescripción que afecta a la acción del Servicio para perseguir la aplicación de sanciones debemos recurrir a las normas del Código Penal, toda vez que en el Código Tributario no existe normativa aplicable.

Al efecto, enfrentados a la norma del artículo 94° del Código Penal, debemos estar en condiciones de dirimir la naturaleza jurídica del hecho material que se imputa; esto es, si tal hecho es un crimen, un simple delito o una falta.

En este punto, cabe tener presente que las figuras ilícitas calificadas como "delitos tributarios" deben ser calificados como "crímenes" o "simples delitos" de acuerdo a las reglas legales existentes sobre el particular.

En efecto, para poder establecer la calificación que debe darse a estos hechos típicos, por disposición del artículo 3° del Código Penal, debemos atender a su gravedad y a la pena que les esté asignada en la tabla del artículo 21° del mismo cuerpo legal.

Luego, para aplicar la tabla mencionada en el párrafo anterior, debemos considerar la circunstancia que la sanción material a aplicar por el hecho típico en que se ha incurrido, en el caso que se haya optado por perseguir únicamente la aplicación de sanción pecuniaria, es una multa, razón por la cual no es posible atender a ella para calificar el hecho como crimen, simple delito o falta. Ello por cuanto la multa, por expresa disposición legal, no es pena exclusiva de crimen, simple delito o falta, sino que, por el contrario, es una pena común a las tres clases mencionadas. De esta forma, para poder clasificar el hecho típico como crimen, simple delito o falta, debemos obviar la sanción pecuniaria y atender únicamente a la sanción corporal.

De ello se sigue, que tratándose de los hechos tipificados en los N°s. 4, 5, 8, 9, 12, 13, 14, 18, 21, 22 y 23 del artículo 97° y en el artículo 100° del Código, estaremos frente a crímenes o simples delitos según la especificación que a cada hecho corresponda de acuerdo a la tabla contenida en el artículo 21° del Código Penal, más no a faltas, toda vez que las sanciones aplicadas en cada una de las disposiciones mencionadas no son de las señaladas en el tercer párrafo (Penas de las Faltas) de la "ESCALA GENERAL" del artículo 21° del Código Penal.

Como consecuencia de lo anterior, se sigue que al aplicar las reglas del artículo 94° del Código Penal, debe reafirmarse la instrucción contenida en la Circular N° 48, de 1997, de esta Dirección, en el sentido que la acción del Servicio para perseguir la aplicación de sanciones por delitos tributarios, en aquellos casos en que se ha optado por limitar la acción a la persecución de la aplicación de sanciones pecuniarias, prescribirá en 5 ó 10 años, atendida la pena corporal teórica que en cada caso haya establecido el legislador.

Más instrucciones sobre el particular se encuentran en el Oficio Circular 4151, de 16 de noviembre de 1999.

12.- PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PENALES Y DE LAS PENAS.

Dispone el artículo 114° del Código Tributario que *"Las acciones penales corporales y las penas respectivas prescribirán de acuerdo con las normas señaladas en el Código Penal"*.

A su vez, el Código Penal se preocupa de esta materia en los artículos 94° a 105°, de los cuales sólo se transcriben a continuación los artículos 94° y 97°.

"Artículo 94. La acción penal prescribe:

Respecto de los crímenes a que la ley impone pena de muerte o de presidio, reclusión o relegación perpetuos, en quince años.

Respecto de los demás crímenes, en diez años.

Respecto de los simples delitos, en cinco años.

Respecto de las faltas, en seis meses.

Cuando la pena señalada al delito sea compuesta, se estará a la mayor para la aplicación de las reglas comprendidas en los tres primeros acápites de este artículo.

Las reglas precedentes se entienden sin perjuicio de las prescripciones de corto tiempo que establece este Código para delitos determinados".

"Artículo 97. Las penas impuestas por sentencia ejecutoria prescriben:

La muerte y la de presidio, reclusión y relegación perpetuos, en quince años.

Las demás penas de crímenes, en diez años.

Las penas de simples delitos, en cinco años.

Las de faltas, en seis meses."

13.- LA SUSPENSIÓN Y LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCION PARA PERSEGUIR LA APLICACIÓN DE SANCIONES POR CONTRAVENCIONES A LA LEY TRIBUTARIA.

Respecto de esta materia debemos efectuar cuatro distinciones:

- a. Sanciones pecuniarias que acceden a los impuestos adeudados. Respecto a la acción del Servicio para perseguir su aplicación, rigen las mismas reglas que se han expresado en lo relativo a los impuestos a que acceden estas multas.
- b. Sanciones pecuniarias que no acceden al pago de impuestos: Al no existir reglas sobre el particular, debe concluirse que el plazo de prescripción establecido en el inciso final del artículo 200° del Código no admite suspensión ni interrupción.
- c. Sanciones pecuniarias que acceden a una pena corporal, cuando se ha optado por perseguir únicamente la aplicación de ésta: Se aplican las reglas contenidas en el artículo 96° del Código Penal:

1. El plazo de prescripción se interrumpe, siempre que el delincuente cometa nuevamente crimen o simple delito. La comisión de una falta penal, o de una contravención simplemente administrativa no tiene este efecto.

Sobre el particular, se ha interpretado que para que "la comisión del nuevo crimen o simple delito" produzca el efecto de interrumpir la prescripción, es necesario que exista una sentencia ejecutoriada que declare su existencia y la culpabilidad del imputado.

El nuevo "crimen o simple delito" puede haber sido consumado, o haber quedado en etapas de

tentativa o frustración y la participación del imputado puede haber sido en calidad de inductor, autor, cómplice o encubridor, pues cualquiera de estas formas demuestra la conducta delictuosa del imputado que fundamenta la existencia de la interrupción de la prescripción.

2) El término de prescripción se suspende desde que el procedimiento se dirige contra el imputado; pero si se paraliza la tramitación del proceso por tres años o se termina sin condenarle, continúa la prescripción como si no se hubiere interrumpido nunca.

Al efecto, la Excma. Corte Suprema, ha sentado el criterio que la prescripción de la acción penal se suspende desde el momento en que se da curso a la querella, ya que debe entenderse que desde ese momento el procedimiento legalmente iniciado con dicho libelo se dirige contra el inculcado a quien se le imputa responsabilidad en el delito, sin que sea menester que el presunto delincuente se encuentre sometido a proceso, por cuanto no es éste un requisito que haya contemplado la ley para establecer la norma de suspensión de la prescripción establecido en el artículo 96° del Código Penal.

d) Sanciones por delitos tributarios: Se aplican las mismas reglas vistas en el literal anterior. (Artículo 114° del Código Tributario).

14.- PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES PARA EL COBRO DEL IMPUESTO A LAS ASIGNACIONES POR CAUSA DE MUERTE Y A LAS DONACIONES.

El artículo 202° del Código Tributario dispone que *"sin perjuicio de las normas de los artículos 200° y 201°, el plazo de prescripción para el cobro del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones, será de seis años si el contribuyente no hubiere solicitado la determinación provisoria o definitiva del impuesto. En los demás casos dicho término será de tres años"*.

"Para los efectos del número 2 del artículo 201°, se entenderá que se cumple con los requisitos que ese número establece desde que el Servicio pida la determinación provisoria o definitiva del impuesto".

14.1.- Epoca en que comienza a correr el plazo. Aumento por la "citación". Interrupción de esta prescripción. Para los efectos de la prescripción de la acción de cobro del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones, se aplican las normas de los artículos 200° y 201°, ya analizadas en los párrafos anteriores, en lo que se refiere al aumento del plazo de prescripción por el lapso de 3 meses desde que cite al contribuyente más la eventual prórroga de este plazo, y en cuanto a las causales y efectos de la interrupción de la prescripción.

14.2.- Cómputo del plazo. El plazo de prescripción de la acción en referencia empieza a correr desde la expiración del término legal dentro del cual debió efectuarse el pago del impuesto. El artículo 50° de la Ley N° 16.271, dispone que el impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones deberá pagarse dentro del plazo de dos años contado desde que la herencia se defiera, fecha esta última, que por regla general es la misma del fallecimiento del causante. En consecuencia una vez que venza el referido plazo de dos años, comienza a correr el plazo de prescripción de la acción del Fisco para el cobro del impuesto.

Tratándose de donaciones, este plazo de prescripción se cuenta desde la fecha del respectivo contrato de donación.

14.3.- Extensión del plazo de prescripción. El plazo de prescripción de esta acción es, por regla general, de tres años. Excepcionalmente es de seis años cuando el contribuyente no solicitare, en la forma contemplada en el Capítulo VII de la Ley N° 16.271, la liquidación provisoria o definitiva del impuesto.

Estos plazos se aumentan, según ya se ha explicado con el término de tres meses desde que se cite al contribuyente y, además, con el término de prórroga de la citación.

14.4.- Interrupción de la prescripción. Para los efectos de que se interrumpa la prescripción de la acción del Fisco por la causal del N° 2° del art. 201°, o sea desde que intervenga notificación administrativa de un giro o liquidación, se entenderá que se cumple con este requisito desde que el Servicio presente al Juez respectivo la determinación provisoria o definitiva del impuesto, en la forma indicada por la Ley N° 16.271. El efecto de esta interrupción, de acuerdo con el artículo 201°, es que empezará a correr un nuevo término, de tres años, plazo que sólo se interrumpirá por el reconocimiento u obligación escrita o por el requerimiento judicial. En todo lo demás se aplican las mismas normas señaladas por el citado artículo 201° y que ya fueron explicadas.

15.- PRESCRIPCIÓN DE LAS "COSTAS".

La prescripción de la acción de cobro que tiene el Servicio para instar por el pago de las costas determinadas en una sentencia, que resuelve un reclamo de liquidaciones presentado por un contribuyente, cuando éste ha sido desechado en su totalidad, y siempre que el Tribunal no lo haya eximido de ellas por estimar que existió un motivo plausible para litigar (Art. 136° Código Tributario), se rige por las normas contenidas en el artículo 2.515 del Código Civil; esto es, prescribe en 3 años como acción ejecutiva y convertida en acción ordinaria, dura otros dos años más. El plazo de prescripción empieza a correr desde el momento en que la sentencia que pronuncia el Tribunal, y en la que se produce la "condena en costas", queda a firme o ejecutoriada.

16.- VIGENCIA DE MODIFICACIONES DE AVALUOS Y CONTRIBUCIONES DE BIENES RAICES.

De conformidad con lo que dispone el artículo 13° de la Ley sobre Impuesto Territorial, las modificaciones del avalúo o de las contribuciones de una propiedad raíz, como regla general y según sea la causal de modificación, rigen a contar del 1° de enero del año siguiente a aquél en que ocurra el hecho que determina la modificación o en caso de no poderse precisar la fecha de ocurrencia del hecho, desde el 1 de enero del año siguiente a aquél en que el Servicio constate la causal respectiva. Sin perjuicio de lo señalado, tratándose de las modificaciones de avalúos fundadas en errores de transcripción y copia, errores de cálculo, errores de clasificación u omisión de bienes en la tasación del predio de que forman parte, éstas rigen desde la misma fecha en que estuvo vigente el avalúo que contenía el error u omisión.

Tratándose de modificaciones de contribuciones derivadas de la aplicación de las exenciones reales del Impuesto Territorial, el artículo 20° de la Ley N° 17.235, dispone que dicho beneficio tendrá efecto desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que las propiedades cumplan las condiciones de la franquicia. La misma norma agrega, en su inciso segundo, que si el interesado no hubiere pedido oportunamente la exención, ésta no podrá otorgarse con un efecto retroactivo anterior al rol vigente.

16.1.- ALCANCES O EFECTOS DE MODIFICACIONES DE AVALUOS O CONTRIBUCIONES.

Sin perjuicio de la vigencia de las modificaciones de avalúos o contribuciones según lo reseñado en el numeral precedente, el mismo artículo 13°, en su inciso segundo limita en el tiempo sus efectos o alcances relacionados con los impuestos que derivan de las referidas modificaciones, al disponer que: "Lo anterior, sin perjuicio de la prescripción que establece el Artículo 2.521° del Código Civil y Artículo 200° del Código Tributario."

El primero de los artículos mencionados dispone que las acciones a favor y en contra del Fisco, provenientes de toda clase de impuestos, prescriben en el plazo de tres años. Por su parte del artículo 200° del Código Tributario, entrega al Servicio un plazo de tres años para girar el impuesto territorial.

16.1.1.- COBRO DE CONTRIBUCIONES.

Las diferencias de contribuciones a pagar, derivadas de las modificaciones de avalúo de la

propiedad o bien por la modificación del cobro original de contribuciones, se harán efectivas por medio de la emisión de roles de reemplazo o suplementarios, en los términos dispuesto por el artículo 19° de la Ley sobre Impuesto Territorial. La retroactividad de éstos cobros no podrá ser superior a los seis semestres anteriores a aquel en que se realiza el cobro de los nuevos roles.

16.1.2.- ACCION DEL CONTRIBUYENTE.

En caso que por la modificación de avalúos o contribuciones se deban emitir roles de reemplazo, de lo cual resulten cantidades a devolver al contribuyente, dicha devolución se rige por las reglas generales contenidas en el artículo 126° del Código Tributario.

De acuerdo a dicha norma, las acciones que se pueden deducir por el contribuyente para obtener la devolución de las contribuciones pagadas de acuerdo al primitivo avalúo o cobro de contribuciones, deben ser ejercidas en el plazo de tres años, el que se cuenta desde la fecha de notificación del respectivo "rol de reemplazo". La solicitud de devolución podrá comprender los impuestos pagados indebidamente o en exceso en el curso del semestre en que se notifica el rol de reemplazo y las cantidades pagadas indebidamente durante los seis semestres anteriores a aquél en que se notifica el rol de reemplazo.

Tratándose del beneficio de la exención total del impuesto territorial, la devolución de las cantidades pagadas por períodos por los cuales se declara el beneficio, deberá solicitarse dentro del plazo de tres años contados desde la notificación al interesado de la resolución respectiva. Comprenderá las cantidades pagadas en el curso del semestre en que se dicta la resolución que declara el beneficio de la exención y hasta antes de su notificación, y las sumas pagadas durante los seis semestres anteriores a aquél en que se notifica la referida resolución.

16.1.3.- ACCION DEL SERVICIO.

Las modificaciones de avalúo o contribuciones, conforme a las cuales se determine un mayor impuesto a pagar, se hará efectivo por medio de la emisión de Roles Suplementarios, los cuales comprenderán las diferencias del impuesto correspondiente al período en que se realiza el cobro y hasta los seis semestres anteriores a aquél.

Saluda a Uds.

JAVIER ETCHEBERRY CELHAY

DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- **AL BOLETIN**
- **A INTERNET**
- **DIARIO OFICIAL (PUBLICACION EN EXTRACTO)**

[Home](#) | [Circulares 2002](#)

CIRCULAR N°22 DEL 08 DE MARZO DEL 2002
MATERIA : MODIFICA CIRCULARES 67 Y 73, DE 2001.

1.- En el permanente afán de revisión y mejoramiento de las instrucciones emitidas por el Servicio, y a sabiendas que la entrada en vigor de las instrucciones referidas en el antecedente, ha generado algunas dudas acerca de su sentido y alcance, se ha estimado pertinente aclarar algunos aspectos, a fin de hacerlas más asequibles a quienes deben aplicarlas en definitiva.

2.- La Circular 67, de septiembre de 2001, a diferencia de la Circular 32, de 1984, que trataba los casos a que se refiere el N° 3 del Artículo Unico de la Ley 18.320, bajo el título "Casos de no aplicación de las disposiciones de la ley", los analiza a continuación del epígrafe "Casos en que no rige el beneficio". Este cambio, ha motivado a algunos a pensar que existiría una nueva interpretación de la norma, según la cual en los casos a que se refiere la disposición legal aludida serían aplicables las disposiciones que obligan al Servicio a efectuar "requerimiento", a otorgar el plazo del artículo 63° del Código Tributario y a efectuar la revisión y emitir citaciones, liquidaciones y/o giros, en el plazo de 6 meses, a que se refieren los demás numerandos del artículo único del cuerpo legal referido más arriba.

Sobre este particular, a fin de evitar interpretaciones erróneas, debe aclararse que el cambio referido sólo ha tenido por objeto ajustar los términos idiomáticos de la Circular al texto legal, que en parte alguna se refiere a casos de no aplicación de las normas que el mismo contiene. En este sentido, la modificación de la denominación aludida, en ningún caso ha pretendido modificar el alcance de la disposición legal ni establecer limitaciones para la actuación fiscalizadora, que la ley no impone.

De esta forma, en los casos a que se refiere el N° 3 del artículo único de la Ley 18.320, y con respecto a las obligaciones más arriba aludidas, debe distinguirse:

CASO	REQUERIMIENTO	PLAZO DEL	PLAZO DE
		ART. 63° C.T.	REVISION 6 MESES
1.- Presentación de Declaraciones o Rectificadoras	Obligatorio	Obligatorio	No es obligatorio
2.- Término de Giro	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio
3.- Solicitud de Devolución o Imputación	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio
4.- Delitos Tributarios	No es obligatorio	No es obligatorio	No es obligatorio
5.- No Presentación de Antecedentes en Plazo Legal	Obligatorio	Obligatorio	No es obligatorio

3.- Reemplázanse los ejemplos contenidos en el numeral 2.2.- de la Circular 67, de 2001, por los siguientes:

"Ejemplos.

a) Notificación: 18 de marzo de 2002; pueden requerirse para revisión los períodos comprendidos entre febrero 2002 y marzo 1999, ambos períodos inclusive.

b) Notificación: día 10 de Octubre de 2002; pueden requerirse para revisión los períodos comprendidos entre Agosto 2002 y Septiembre 1999, ambos meses inclusive. Lo anterior es así por cuanto el plazo para declarar Septiembre de 2002 aún no ha expirado a la fecha de la notificación.

c) Notificación: día 12 de Septiembre de 2002; pueden requerirse para revisión los períodos comprendidos entre Julio 2002 y Agosto 1999, ambos meses inclusive. 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."

4.- Reemplázase el numeral 4.2.2.- de la Circular 73, del 2001, por el siguiente:

"4.2.2.- Ejemplo del cómputo del plazo mediando prórroga.

FECHA DECLARACION DEL IMPUESTO RENTA AÑO TRIBUTARIO 1998	FECHA NOTIFICACION DE CITACION	CONCESION DE PRORROGA POR 23 DIAS	VENCIMIENTO PLAZO ORIGINAL PARA LIQUIDAR CON AUMENTO DE 3 MESES	VENCIMIENTO NUEVO PLAZO PARA LIQUIDAR CON AUMENTO DE 23 DIAS
30/04/1998	30/04/2001	28/05/2001	01/08/2001	24/08/2001

Saluda a Uds.

ALFREDO ECHEVERRIA HERRERA
DIRECTOR (S)

DISTRIBUCIÓN:

- A INTERNET