

CIRCULAR N° 68, DEL 07 DE NOVIEMBRE DE 1997

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE FISCALIZACION DE INVERSIONES.

Esta circular tiene por objeto refundir, actualizar e impartir instrucciones relativas a la fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes respecto de las rentas o ingresos con que han efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, según proceda, de acuerdo a las normas generales contenidas en el Código Tributario y las particulares de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1 del D.L. 824, de 1974, y en el inciso 2 del artículo 76 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida Enel D.L. 825, de 1974.

Lo anterior a objeto de que las unidades operativas del Servicio, actúen con un criterio uniforme y con la debida sujeción a la normativa legal y administrativa aplicable a esta materia, única forma de lograr el adecuado equilibrio entre las garantías que la ley ha otorgado a los contribuyentes y las facultades concedidas a este Servicio para el ejercicio de la función fiscalizadora.

Por tanto, las unidades referidas, deberán ceñirse a las instrucciones que a continuación se indican, en todos los programas cuyo objeto sea la fiscalización de inversiones, como es el caso del Programa de Operación Renta, entre otros.

A N T E C E D E N T E S

De acuerdo con lo que dispone el artículo 6 del Código Tributario, contenido en el artículo 1 del D.L. 830, de 1974 "corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias".

Por su parte, el artículo 1 de la Ley Orgánica del Servicio, contenida en el artículo primero del D.F.L. No. 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, establece que: "Corresponde al Servicio de

Impuestos Internos, la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.

Para el ejercicio de las facultades señaladas, este organismo puede hacer uso de los medios que le confiere el Código Tributario en su Libro Primero, Título IV, como asimismo, de aquéllos que establecen leyes especiales, como es el caso de las presunciones contempladas en el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, precepto que, como veremos a continuación, reviste extraordinaria relevancia en la materia objeto de las presentes instrucciones.

Dispone el artículo precitado:

"Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas."

"Si el interesado no probare el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría, según el No. 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al No. 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente."

"Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba que establece la Ley."

En estrecha relación con el precepto anotado, se encuentra el artículo 71 del mismo texto, el que dispone, en lo pertinente:

"Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuestos o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con normas generales que dictará el Director. En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere el correcto, el Director Regional podrá fijar o tasar dicho monto, tomando como base la rentabilidad de las

actividades a las que se atribuyen las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio."

"La diferencia de renta que se produzca entre lo acreditado por el contribuyente y lo tasado por el Director Regional, se gravará de acuerdo con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 70."

Por otra parte, tratándose de contribuyentes de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el inciso 2 del artículo 76 de la ley del ramo, contempla además, la siguiente presunción de ventas o servicios.

"Las diferencias de ingresos que en virtud de las disposiciones legales determine el Servicio de Impuestos Internos a los contribuyentes de esta Ley, se considerarán ventas o servicios y quedarán gravados con los impuestos del Título II y III, según el giro principal del negocio, salvo que se acredite que tienen otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos."

De la propia naturaleza y el alcance de las disposiciones transcritas, se sigue como consecuencia que las presunciones que ellas contemplan, constituyen un eficaz medio de fiscalización establecido por el legislador que permite a la administración tributaria verificar si las rentas o ingresos con que se han cubierto los desembolsos efectuados, han tributado correcta y oportunamente. De ahí que, una vez establecida la existencia de los gastos o inversiones, procederá que el Servicio notifique al contribuyente para que, dentro de un lapso prudencial acredite en forma fehaciente el origen de los recursos aplicados a los desembolsos referidos, conforme se expresa en los capítulos siguientes.

CAPITULO PRIMERO.- LA PRUEBA EN MATERIA DE INVERSIONES

1.- Objeto, medios de prueba en general, sobre quien recae la obligación de probar y valoración de la prueba.

El artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece una presunción legal de renta, tomando como base los gastos de vida del contribuyente y de las personas que viven a sus expensas y los demás gastos, desembolsos o inversiones.

Como es obvio, el contribuyente, para desvirtuar la presunción legal, estará interesado en acreditar que el "origen" de los fondos empleados son ingresos no constitutivos de renta, como donaciones; son

rentas respecto de las cuales ya ha pagado los impuestos correspondientes; o rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos; o rentas efectivas superiores a las presumidas legalmente o de derecho; o préstamos.

Ahora bien, los artículos 70 y 71 de la referida ley, en materia de prueba distinguen las siguientes situaciones:

- a.- Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa deberán acreditar los planteamientos con que pretenden desvirtuar la presunción legal con dicha contabilidad, teniendo además presente las normas del artículo 21 del Código Tributario.
- b.- Los contribuyentes que sostengan que los fondos empleados provienen de ingresos exentos de impuesto o afectos a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho, deberán probarlo mediante contabilidad fidedigna llevada de acuerdo con las normas generales que dicte esta Dirección, y
- c.- En los demás casos, el contribuyente podrá acreditar sus planteamientos con todos los medios de prueba que establece la ley.

En este último caso, atendida la naturaleza del objeto acerca del cual habrá de rendírsele la prueba, la que dificulta la existencia de pruebas directas a su respecto, el administrado deberá recurrir normalmente a los medios de convicción que la ley reconoce como válidos para demostrar la existencia de actos jurídicos, y en general otros hechos, que constituyen a su vez los indicios para inferir o presumir el acaecimiento de alguna de las circunstancias

que liberan al contribuyente de los efectos tributarios que nacen de la aplicación del artículo 70.

Esta actividad probatoria que se le exige al contribuyente no es arbitrariamente impuesta por la autoridad administrativa, sino que responde a la necesidad jurídica en que se encuentra de acreditar la verdad de sus planteamientos si desea lograr que su pretensión se acoja, lo anterior, toda vez que el citado artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en su inciso 2, establece categóricamente que es el contribuyente quien debe probar el origen de los fondos aplicados a sus desembolsos, gastos o inversiones, reiterando la regla general sobre la carga o peso de la prueba, esto es quien debe probar en materia impositiva, que emana del artículo 21 del Código Tributario.

De otro lado, en lo que dice relación con el valor o peso probatorio que debe asignarse a los distintos medios de convicción, es la propia ley, a propósito de cada uno de ellos, la que se encarga de establecer su ponderación, tal como más adelante se detalla.

Finalmente, no se puede dejar de señalar en este capítulo, que el objeto de la prueba que aporta el contribuyente es la existencia en su patrimonio de los fondos empleados en sus desembolsos o inversiones, por cualquiera de las circunstancias anotadas más arriba, y que por lo tanto no hay lugar a la aplicación de impuestos; para lo cual no es suficiente que demuestre que obtuvo fondos de esa naturaleza, sino que deberá demostrar también que fue precisamente con dichos fondos con los que efectuó la inversión, desembolso o gasto.

Por lo mismo, la existencia de esos fondos en la época o fecha en que se efectuaron los gastos, inversiones o desembolsos, constituye un elemento indispensable para demostrar el origen de los mismos, y bajo ninguna interpretación puede considerarse como un requisito independiente, que se viene a sumar a la prueba del origen impuesta por el artículo 70 de la Ley de la Renta.

En estricto derecho, cuando utilizando los medios de prueba legales el contribuyente establece que el dinero que dice haber empleado se encontraba disponible para solventar los gastos o inversiones que dieron lugar a la fiscalización, lo que hace es probar la existencia de un hecho decisivo, del cual es posible inferir que el origen de los gastos o inversiones se remonta precisamente a dichos fondos. Se trata de la prueba de un acontecimiento que sirve en definitiva de base para presumir el origen de los fondos invertidos, desembolsados o gastados.

Jamás podrá ocurrir que el contribuyente acredite el origen de los fondos, pero no su existencia en el momento en que se efectuó la entrega del dinero, ya que si no ha logrado demostrar esto último, la consecuencia es que no probó lo primero.

Respecto a este tema, conviene advertir que cuando se hace referencia a la disponibilidad de los fondos "a la época de la inversión", ello no implica necesariamente que ésta (retiro de fondos de alguna cuenta; cambio a moneda nacional; préstamo; retiro efectuado por el contribuyente, etc.) deba ser absolutamente coetánea a la inversión. Lo anterior, por cuanto cada caso tiene sus propias particularidades y no obstante que lo normal es que el contribuyente demuestre la disponibilidad prácticamente al momento en que efectuó la inversión, en otros podrá demostrar que ésta fue cercana a ella, e incluso puede ocurrir que se hace razonable aceptar el transcurso de un lapso mayor entre la obtención de los fondos y su aplicación a la inversión, cuando el contribuyente así lo alegue. Este espacio de tiempo, en todo caso deberá ser evaluado por las instancias superiores del funcionario revisor, considerando los antecedentes presentados y las circunstancias que rodean al caso.

2.- Medios de prueba en particular.

2.1.- Instrumentos.-

Se definen en un sentido amplio como todo medio escrito en que se consigne un hecho. Conforme a esto, caerían dentro de esta denominación los libros de contabilidad, las facturas, boletas, contratos, escrituras, declaraciones de impuestos, etc.

Los instrumentos admiten diversas clasificaciones, pero, para los efectos de nuestro análisis, sólo nos ocuparemos de aquélla que distingue entre instrumentos públicos y privados.

Instrumentos públicos

Según el artículo 1699 del Código Civil "Instrumento público o auténtico es el autorizado con las solemnidades legales por el competente funcionario".

Conforme a la definición, un instrumento público debe cumplir dos requisitos:

- a.- Que haya sido autorizado por funcionario competente.
- b.- Que en su otorgamiento se cumplan las formalidades establecidas por la ley.

Una especie de instrumento público, es la escritura pública, que es la otorgada ante escribano o notario e incorporada en un protocolo o registro público.

También son instrumentos públicos, la cédula nacional de identidad, el pasaporte, y en general cualquier documento autorizado por algún funcionario dentro de su esfera de atribuciones y cuyos requisitos o solemnidades se encuentren fijados por ley.

Debe tenerse presente que no cualquier documento emanado de un funcionario que actúa dentro de su competencia debe calificarse como instrumento público, ya que se exige además que la intervención del funcionario tenga por objeto "autorizarlo". De no darse este último elemento, estaríamos en presencia de un documento que podríamos llamar "oficial", cuyo valor probatorio analizaremos por separado.

Instrumentos privados

En una acepción restringida, son instrumentos privados los otorgados por los particulares sin intervención de funcionario público en su calidad de tal, que testimonian actos o contratos, es decir, dan cuenta de la creación, existencia, modificación o extinción de una obligación.

Por regla general se exige que el instrumento privado esté firmado por los otorgantes, porque la firma es el signo que demuestra que se aprueba o hace propio lo escrito.

No obstante lo anterior, hay documentos que si bien no son instrumentos privados en la acepción técnica y restrictiva de estas palabras, por no estar firmados y/o no testimoniar un acto jurídico, constituyen formalidades testificativas, que en caso de no estar discutida su autenticidad pueden establecer la prueba de un hecho relevante. Por ejemplo, una cartola de cuenta corriente u otros documentos bancarios, a pesar de no estar firmados, pueden reflejar el traspaso o mantención de los fondos que luego derivaron en la inversión. Asimismo, el Servicio ha reconocido eficacia a las facturas de compra o venta de dólares para justificar en materia de inversiones, transacciones de la moneda extranjera efectuadas en el mercado informal, a pesar de no ser instrumentos privados en el sentido estricto de la definición. El valor probatorio de estos documentos también será tratado por separado.

Cabe prevenir, en relación a los instrumentos privados, que la circunstancia de ser firmados ante notario, no los transforma en instrumentos públicos; y que para los fines a que se refiere esta Circular, resulta indiferente para establecer su valor probatorio el hecho de que hayan sido otorgados en Chile o el extranjero.

Valor probatorio

En la sede administrativa que nos ocupa, carece de relevancia el valor probatorio que las distintas clases o tipos de instrumentos tienen respecto de las partes, toda vez que el Servicio en su actuar fiscalizador siempre actúa como un tercero, y en consecuencia sólo procede tratar esta última situación.

Desde esta perspectiva, se observa que la primera diferencia sustancial entre el mérito probatorio de un instrumento público y uno privado, radica en la circunstancia que el primero produce plena prueba respecto del Servicio en los siguientes aspectos:

- 1.- El hecho de haberse otorgado.
- 2.- La fecha: Cabe observar en este punto que es posible, y aún más de ordinaria ocurrencia, que la fecha de la escritura no coincida con la del día en que se produjo la comparecencia y firma de alguna o todas las partes, esto es, la fecha en que se produjo la manifestación de voluntad de aceptar el contenido del instrumento, que es lo que jurídicamente constituye el otorgamiento.

La escritura hace fe de su fecha y del otorgamiento por lo que debe presumirse que el consentimiento se prestó en la fecha del instrumento llamado a probarlo, pero ello no impide que se acredite que el acuerdo se produjo antes de esa fecha.

Lo anterior puede cobrar importancia, en la materia que nos ocupa, cuando el instrumento da cuenta de la entrega del dinero como pagado en efectivo en el acto mismo de la escrituración, pudiendo darse la circunstancia que el pago se haya practicado en realidad en fecha distinta de la fecha de la escritura. Obviamente, podrá admitirse prueba de tal hecho por cualquiera de los medios de prueba legales y su ponderación quedará al criterio del Comité de Inversiones, o del Jefe de Departamento Regional de Fiscalización o de Resoluciones, o del Jefe de Unidad, o del Tribunal Tributario, o del fiscalizador, según corresponda.

- 3.- El hecho de haberse formulado las declaraciones que en él se consignan.

Esto significa que en cuanto a los hechos anotados en los numerales anteriores bastará la existencia del instrumento público para acreditarlos.

El instrumento privado en cambio, no es suficiente en sí mismo para probar que fue otorgado en la fecha indicada, y que las partes declararon en su oportunidad lo que en él se consigna, cuestión que según veremos más adelante no implica que carezca por completo de valor probatorio.

Independientemente de estas tres materias en las cuales sólo el instrumento público hace plena fe respecto del Servicio, lo cierto es que nuestra legislación no contempla norma alguna donde se diga que el instrumento público o el privado hacen plena prueba respecto de terceros en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan hecho los interesados.

Sobre este aspecto, que de seguro es el más relevante en la justificación de inversiones, ambos tipos de instrumentos se encuentran en semejante situación.

En efecto, a falta de norma expresa, para llegar a determinar el grado de convicción que pueden llegar a tener las declaraciones contenidas en los instrumentos, debemos recurrir a principios generales de derecho conforme a los cuales cabe presumir la veracidad de tales declaraciones.

Luego, la existencia de un instrumento, si bien por sí solo no prueba la existencia del acto jurídico que en él se consigna, constituye la base de una presunción que podría llevar a probarlo si se une a otra u otras presunciones, que sumadas adquieran los caracteres de gravedad, precisión y concordancia que exige el inciso 2 del artículo 1712 del Código Civil para generar una prueba plena.

En este sentido, el instrumento público posee una ventaja respecto del privado, pues además de la presunción de autenticidad que nace de toda declaración, la certidumbre acerca de su fecha, otorgamiento y contenido, dan lugar a una serie de indicios que apreciados soberanamente por la unidad revisora o el tribunal, pueden llegar a configurar, dependiendo de las circunstancias particulares del caso, plena prueba de la verdad de las declaraciones hechas en el documento por la parte que lo presenta.

A falta de estas otras presunciones que emanan de la naturaleza propia del instrumento público, el privado siempre demandará que el contribuyente rinda otros antecedentes indiciarios de la veracidad de las declaraciones contenidas en él.

Por lo expuesto, en definitiva, la verdad de las declaraciones contenidas en un instrumento sea éste público o privado, y en consecuencia la existencia del acto jurídico que alega el contribuyente, se puede tener por cierta durante la etapa de fiscalización, sólo por la vía indirecta de las presunciones. En este entendido, salvo casos excepcionales, (artículo 426 inciso 2 del Código de Procedimiento Civil) para dar fe de un acto, las presunciones deben ser graves, precisas y concordantes (más de una), correspondiéndole al Servicio calificar si se cumplen estos requisitos.

De manera ilustrativa, tenemos que si un contribuyente intenta demostrar que el origen de una inversión se encuentra en un crédito que por igual suma de dinero un mes antes le había efectuado otro contribuyente, la circunstancia de que el mismo haya sido otorgado por escritura pública, podría ser estimada como plena prueba acerca del origen.

Por excepción, atendiendo a las condiciones particulares del préstamo que se hace valer, como pueden ser su monto, capacidad económica del mutuante, falta de cláusula de intereses, y en general cualquier otra característica asociada a la operación, es posible exigir la concurrencia de otros antecedentes o indicios que sumados a la escritura pública permitan inferir en forma cierta la efectividad del mutuo.

Siguiendo con la situación planteada como hipótesis, en el evento que el administrado pretenda esta vez justificar la inversión con un crédito que consta en instrumento privado, el documento por regla general, por si solo jamás podrá ser considerado como suficiente para acreditar la existencia del préstamo, ya que de él nace una presunción aislada debiendo ellas ser múltiples, esto es, más de una y además deben ser graves, precisas y concordantes, y en consecuencia siempre se deberá exigir que concurren además, otros indicios que denoten por ejemplo el pago oportuno del impuesto de timbres y estampillas, el traspaso de los fondos, la capacidad económica del prestamista, etc.

Hemos adelantado que se hará mención especial sobre el valor probatorio de los llamados documentos oficiales, y privados que no dan cuenta de un acto o contrato y/o no se encuentran firmados.

Los documentos oficiales, que podemos definir como aquellos que para satisfacer necesidades públicas se expiden o firman por un funcionario público en su carácter de tal (no se "autorizan"), además de estar amparados por la presunción de verdad de toda declaración, se encuentran revestidos por la presunción de legitimidad de los actos del Estado, razón por la cual, atento a su naturaleza y circunstancias específicas, pueden bastarse a sí mismo para probar el hecho o acto de que dan cuenta.

Por su parte, el valor probatorio de los documentos que no testimonian un acto o contrato y/o no se encuentran firmados, debe asimilarse al de los instrumentos privados en su acepción restringida (originan una presunción), con la prevención de que en principio sólo sirven para demostrar hechos, y sólo sumados a otros antecedentes pueden contribuir a establecer la prueba o interpretación de un acto o contrato.

Autenticidad material de un documento.

Sin perjuicio de lo dicho en relación al valor probatorio de los distintos tipos de instrumentos, y por estar vinculado de manera estrecha con el tema, debe analizarse el problema de la autenticidad material de los mismos.

La persona que exhibe un instrumento público no necesita probar que es auténtico, toda vez que ello se presume por la circunstancia de haber intervenido en su otorgamiento un funcionario público. Luego, si el Servicio pretende impugnarlo, debe probar su falsedad.

En cambio, si un contribuyente acompaña un instrumento privado, que el Servicio por algún motivo fundado estima que puede ser falsificado, corresponderá probar la autenticidad del documento a la persona que lo hace valer. Para esta prueba podrá valerse de todos los medios que las leyes franquean para la prueba de la autenticidad, incluso, en la etapa de reclamo, podrá valerse de la prueba testimonial; ello porque en este caso no se trata de demostrar la verdad o existencia de una obligación, sino el hecho material de ser auténtico el documento.

Con todo, debemos plantear que la prueba de la simulación normalmente será indirecta, sobre la base de indicios o conjeturas (presunciones) toda vez que es este tipo de prueba la que verdaderamente puede dilucidar la existencia de una simulación.

Situaciones especiales relacionadas con la prueba instrumental.

A.- Falta de instrumento público en los actos que es exigido como solemnidad.

Cuando se omite un instrumento público exigido por vía de solemnidad, como ocurre con la compraventa de bienes raíces, el acto o contrato no llega a perfeccionarse porque le falta uno de sus requisitos de existencia, y no puede probarse lo que no existe o es inútil la prueba en actos que son absolutamente nulos (Artículo 1701 inciso 1 Código Civil). Ni siquiera la confesión judicial tiene valor para acreditar la existencia de un acto o contrato cuya solemnidad es el instrumento público, si éste se ha omitido.

B.- Conversión del instrumento público nulo en privado.

Cuando el instrumento público no es exigido por vía de solemnidad y es defectuoso por incompetencia del funcionario que lo autoriza o por otra falta en la forma, la ley le da valor de instrumento privado si está firmado por las partes (Código Civil, artículo 1701 inciso 2).

Para que el instrumento público valga como privado debe, entonces, reunir los siguientes requisitos:

- 1.- Debe ser nulo por incompetencia del funcionario autorizante o por adolecer de vicios en la forma (Ejemplo: falta de autorización por parte del notario).
- 2.- Debe referirse a actos o contratos en que la ley no requiere como solemnidad el instrumento público (Ejemplo: contrato de mutuo de dinero).
- 3.- Debe estar firmado por las partes.

Convertido en instrumento privado, al documento público que llena los requisitos señalados, se le aplican las reglas del instrumento privado, especialmente en lo relacionado con su valor probatorio.

C.- Instrumentos públicos otorgados en el extranjero.

La forma o solemnidades externas de un instrumento público se determinan por la ley del país en que haya sido otorgado, pero su autenticidad, consistente en el hecho de haber sido realmente otorgado y autorizado por las personas y de la manera que en dichos instrumentos se exprese, se prueba según las normas establecidas para esos efectos en el Código de Procedimiento Civil.

En este último sentido, los instrumentos públicos otorgados fuera de Chile deberán presentarse debidamente legalizados, y se entenderá que lo están cuando en ellos conste el carácter público y la verdad de las firmas de las personas que los han autorizado, atestiguadas ambas circunstancias por los funcionarios que, según las leyes o la práctica de cada país, deban acreditarlas. El procedimiento para legalizar un instrumento otorgado en el extranjero se encuentra regulado en los artículos 345 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, y artículo 420 del Código Orgánico de Tribunales.

Una vez legalizados, los instrumentos públicos otorgados en país extranjero tienen el mismo valor probatorio que los otorgados en Chile.

Cabe advertir que los instrumentos privados otorgados en el extranjero no están sometidos al trámite de la legalización, sin perjuicio de lo cual, los artículos 108 y 109 del Reglamento Consular aprobado por Decreto Supremo No. 172, de 23 de marzo de 1977, contemplan la posibilidad de autenticarlos, trámite que resulta equivalente a una autorización notarial de las firmas.

D.- Fecha cierta del instrumento privado respecto de terceros.

Existen algunas situaciones previstas en los artículos 1703 del Código Civil; 419 del Código Orgánico de Tribunales; y 127 del Código de Comercio, cuya ocurrencia determina que los instrumentos privados adquieran fecha cierta respecto de terceros ajenos a la convención, a quienes se les opone el acto para destruir o modificar sus derechos.

Si bien estas normas no son plenamente aplicables respecto del Servicio, cuando acontece alguna de estas circunstancias, bien se puede dar lugar a una nueva presunción acerca del hecho o acto jurídico que se intenta probar.

Los hechos que dan fecha cierta al instrumento privado son los siguientes:

- a.- El fallecimiento de alguna de las personas que lo han firmado.
- b.- Su copia o incorporación en un registro público.
- c.- Su presentación en juicio.
- d.- Su toma de razón o inventario por parte de un funcionario competente en su carácter de tal.
- e.- Su protocolización.
- f.- Las escrituras privadas que guardan uniformidad con los libros de los comerciantes.

E.- Actos que deben consignarse por escrito para efectos probatorios.

Según el artículo 1708 del Código Civil, no se admitirá prueba de testigos respecto de una obligación que haya debido consignarse por escrito.

Deben constar por escrito, para efectos probatorios, los actos o contratos que contienen la entrega o promesa de una cosa que valga más de dos unidades tributarias mensuales (Artículo 1709 Código Civil).

El hecho de que los actos que contienen la entrega o promesa de una cosa que vale más de 2 U.T.M. no puedan probarse por testigos, no implica la exclusión de otros medios probatorios.

Nótese que se habla de "actos o contratos"; el legislador se refiere a la prueba de un acto jurídico, y no de un hecho, el que puede acreditarse por cualquier medio.

Sin perjuicio de lo anterior, la prueba de testigos en negocios mercantiles es admisible cualquiera sea la cantidad que importe la obligación que se trate de probar, salvo los casos en que la ley exija escritura pública (Artículo 128 Código de Comercio).

F.- Formalidad fiscal del impuesto.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 26 del Decreto Ley No. 3475 de 1980, sobre impuesto de Timbres y Estampillas, los documentos que no hubieren pagado los impuestos a que se refiere esa ley, no podrán hacerse valer ante las autoridades judiciales, administrativas y municipales, ni tendrán mérito ejecutivo, mientras no se acredite el pago del impuesto con los reajustes, intereses y sanciones que correspondan.

Lo dispuesto en el artículo señalado no es aplicable a los documentos cuyo impuesto se paga por ingreso de dinero en Tesorería y que cumplan con los requisitos que establece la citada ley y el Servicio de Impuestos Internos.

Cabe mencionar que actualmente el tributo debe pagarse únicamente mediante ingreso de dinero en Tesorerías (F.24.1), conforme a lo establecido en la Resolución No. EX-2824, de 23-06-94, del Servicio, publicada en el Diario Oficial del 04 de Julio del mismo año.

La omisión del pago del impuesto no trae aparejada la nulidad del instrumento, y la principal sanción es la negación de su valor ante las referidas autoridades, hasta que no se compruebe el pago íntegro, como una manera de forzar el cumplimiento de la contribución.

G.- Impugnación de las declaraciones hechas por las partes en un instrumento público.

Procede examinar la posibilidad de que un contribuyente sometido a un proceso de justificación de inversiones, intente demostrar que las declaraciones formuladas en un instrumento público suscrito por él, no corresponden a la realidad.

Sobre el particular, se debe tener presente que de acuerdo al artículo 1700 del Código Civil, el instrumento público hace plena fe contra los declarantes, en cuanto a la verdad de las declaraciones que en él hayan formulado los interesados.

El que un medio de prueba haga plena fe, implica que por sí solo basta para establecer la existencia del hecho, pero no impide que se contradiga y pruebe lo contrario por otros medios.

Cuando la ley ha buscado producir este último efecto, ha sido expresa, como en el caso del inciso segundo del artículo 1876 del Código Civil, en virtud del cual, si en la escritura de venta se expresa haberse pagado el precio, no se admitirá prueba en contrario, sino la de nulidad o falsificación de la escritura.

En estas condiciones, el contribuyente puede intentar contradecir lo dicho por él en un instrumento público si incurrió en un error, omisión, o imprecisión, pero sólo podrá tener éxito si logra rendir otra plena prueba en contrario, que permita en definitiva al revisor o juez apreciar soberanamente la prueba y elegir la que crea más conforme a la verdad (Artículo 428 Código de Procedimiento Civil);

como ocurre cuando en una compraventa se dice que el precio fue pagado en el acto de suscripción de la escritura, pero, por ejemplo, la existencia de un contrato preparatorio, y los trasposos de dinero mediante giros bancarios, demuestran más allá de toda duda razonable que parte, o todo el precio, en realidad fue pagado en una oportunidad anterior o bien posterior a la indicada por el instrumento definitivo.

Por testigos no se podrá probar en contra de lo declarado en el instrumento público que dé cuenta de la entrega o promesa de una cosa, porque lo prohíbe el artículo 1709 del Código Civil en su inciso 2; salvo que sea un negocio entre comerciantes, pues el artículo 129 del código del ramo admite prueba testimonial, aun cuando altere o adicione el contenido de las escrituras públicas, en la medida que las circunstancias de la causa lo justifiquen, y el juez así lo decida.

Lo expuesto no debe confundirse con la situación del contribuyente que pretende alegar la simulación absoluta o relativa de un acto o contrato contenido en un instrumento público suscrito por él, toda vez que en dicho evento estaría invocando una falta de consentimiento en el acto aparente y su nulidad, lo que le está vedado por el artículo 1683 del Código Civil, ya que celebró el acto sabiendo el vicio que lo invalidaba.

Procede asimismo descartar que el Servicio en cuanto tercero se vea afectado por la regulación que el artículo 1707 del Código Civil contempla para las contraescrituras privadas y públicas, pues los terceros a que se refiere este precepto, son todos aquellos que no habiendo figurado en la contraescritura y habiendo ignorado su existencia, tienen interés en invocar las disposiciones del acto ostensible, para salvaguardar los derechos que derivan de las partes contratantes; hipótesis en la cual no se encuentra propiamente el Servicio.

Por ello, la existencia de una contraescritura que cumpla los requisitos del aludido artículo, sólo podrá constituir la base de una presunción para inferir un error u omisión contenido en el documento a que se refiere, y en ningún caso resulta vinculante para la actividad fiscalizadora.

H.- Prueba especial de la autenticidad de un instrumento privado.

Se indicó precedentemente que si el Servicio desconocía la autenticidad material de un instrumento privado, el contribuyente podía demostrarla recurriendo a todos los medios de prueba que la Ley le otorga.

Para facilitar esto tratándose de materias amparadas por el secreto bancario, si un contribuyente lo solicita y el Servicio lo estima pertinente, funcionarios revestidos de la calidad de ministros de fe en los términos del artículo 86 del Código Tributario, pueden concurrir, debidamente autorizados durante la etapa administrativa del proceso, acotejar la autenticidad del documento hecho valer con antecedentes del contribuyente que obren en poder del Banco, como pueden ser los registros que den cuenta de sus operaciones.

I.- La contabilidad como medio de prueba instrumental.

Ya se ha dicho que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deberán acreditar con dicha contabilidad el origen de los fondos empleados; asimismo, los contribuyentes que sostengan que los fondos utilizados provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos, o de rentas efectivas por un monto superior a las presumidas de derecho, deberán acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, acorde a normas generales dictadas por la Dirección.

Para estos casos, se debe tener presente lo siguiente:

Libros de contabilidad.

Las normas generales relativas a los libros de contabilidad, se encuentran establecidas en el Código Tributario en sus artículos 16 y siguientes, siendo aplicables también, las normas respectivas del derecho común contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo al artículo 2 del primero de los textos citados. Así el Inciso 1 del Artículo 16 del Código Tributario dispone que "En los casos en que la ley exija llevar contabilidad, los contribuyentes deberán ajustar los sistemas de ésta y los de confección de inventarios a prácticas contables adecuadas, que reflejen claramente el movimiento y resultado de sus negocios."

Por su parte, el artículo 17, Inciso 1 del mismo texto, señala que: "Toda persona que deba acreditar la renta efectiva, lo hará mediante contabilidad fidedigna, salvo norma en contrario".

Del análisis de estas disposiciones, cabe destacar que a objeto de determinar el mérito probatorio de este tipo de documentos, se hace necesario precisar el sentido y alcance de los conceptos: Sistema de

Contabilidad y Contabilidad Fidedigna.

Sistema de contabilidad:

Concepto: Se considera como sistema de contabilidad el conjunto de elementos materiales que permiten el registro, acumulación y entrega de información de los hechos económicos realizados por la empresa, como son los libros de contabilidad, registros y comprobantes, y el conjunto de principios, normas y procedimientos para efectuar dicho registro, acumulación y entrega de información, como son los sistemas jornalizador, centralizador, de diarios múltiples, tabular, transcriptivos (RUF), mecanizados, computarizados, electrónicos, etc.

Por consiguiente, la contabilidad simplificada consistente en un Libro o en una Planilla de Entradas y Gastos que ha previsto la Ley de Impuesto a la Renta, también es, para los fines legales, un sistema de contabilidad.

Finalmente, en esta parte cabe recordar que el Libro de Compraventas a que se refieren los artículos 59 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, no puede reemplazar al Libro de Ingresos y Egresos a que se ha hecho referencia, para los efectos de lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, por cuanto su finalidad es determinar el Débito Fiscal y Crédito Fiscal del impuesto, y no refleja cabalmente los flujos de recursos.

Contabilidad fidedigna:

A juicio de esta Dirección, contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las

actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación.

Por consiguiente, la calidad de fidedigna de una contabilidad no dice relación con que la contabilidad sea completa o simplificada, sino que con la idea que la una o la otra cumplan con los requisitos que la ley señala para cada caso. De ahí por ejemplo que la contabilidad completa o simplificada no sería fidedigna si en ella se ha omitido registrar ventas o compras de mercaderías.

Un factor importante para la calificación de fidedigna de una contabilidad es que las operaciones registradas en ella estén respaldadas por la correspondiente documentación, en los casos que la

ley obligue a emitirla o en que por la naturaleza de las operaciones sea corriente o normal su emisión, sea por el vendedor o prestador de servicios o por el comprador o beneficiario del servicio.

Valor probatorio de los libros de contabilidad:

Conforme al artículo 21 del Código Tributario, los libros de contabilidad hacen plena prueba en materia tributaria siempre y cuando la contabilidad o sistema contable del cual formen parte, sean fidedignos. En caso contrario, y como expresamente lo establece el precepto citado, el Servicio puede prescindir de los mismos y liquidar un impuesto distinto del que de ellos resulte, cumpliendo los trámites que la ley señala.

Es preciso advertir que en materia de justificación de inversiones, a que se refiere el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, no es necesario calificar de no fidedigna la contabilidad para proceder al cobro de impuestos en aplicación de ese precepto, si se prescinde de los libros de contabilidad presentados por el contribuyente por el hecho de no constar en ellos el origen de los fondos con que se han solventado sus gastos, desembolsos o inversiones.

En cambio, si en la contabilidad hecha valer, aparece presuntamente el origen de los fondos con que se han solventado los gastos, desembolsos, o inversiones, para establecer su carácter de fidedigna debe analizarse con especial cuidado, entre otros, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- 1) Que las anotaciones que en ellos aparecen, hayan sido hechas cronológicamente y, es decir, a medida que se desarrollan las operaciones;
- 2) Que éstas se encuentren respaldadas con documentación fehaciente e idónea según la naturaleza de las mismas; y
- 3) Que no existan omisiones en la contabilización de las operaciones realizadas, que puedan alterar la información contenida en los registros.

Al tenor de lo expuesto y a modo de ejemplo, podemos anotar las siguientes situaciones que, en principio, afectan el valor probatorio de la contabilidad, por no concurrir uno o más de los requisitos anotados:

- a) Cuando el o los libros respectivos, hayan sido timbrados y autorizados por el Servicio con posterioridad a la iniciación del ejercicio o de las operaciones, caso en el que no estará cumpliendo el requisito del No. 1; lo anterior es sin perjuicio de la evaluación que en sentido diverso pueda realizar la unidad revisora, atendida la existencia no dubitada de otras circunstancias que permitan dar fe a la contabilidad.
- b) Cuando las operaciones contabilizadas no se encuentren respaldadas con documentación fehaciente o ésta no cumple con los requisitos y formalidades que la ley exige en ciertos casos (facturas, notas de débitos, etc.); y
- c) Cuando se han determinado omisiones de ventas, gastos, ingresos, compras, cancelaciones, inventarios, etc.

En el ámbito operativo, si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna está liberada de cualquier formalidad, ella debe ser fundada. Esto significa que no basta al efecto la mera suposición o creencia de omisiones o anotaciones

indebidas en la contabilidad, sino que deben invocarse antecedentes ciertos y concretos de los cuales se desprenden las supuestas anomalías, y además dejarse constancia expresa de ellos en la respectiva citación y liquidación, para permitir de ésta manera que el contribuyente al momento de interponer el reclamo conozca las impugnaciones del Servicio que debe desvirtuar con pruebas suficientes.

Así por ejemplo, si un contribuyente pretendiera justificar el monto invertido presentando una factura de venta incorporada a la contabilidad, pero el Servicio decide no dar crédito a dicha contabilización por el hecho de no coincidir con los saldos o flujos de caja del negocio, o bien con las declaraciones mensuales de impuesto al valor agregado; la citación y liquidación, deberán indicar que estas son las circunstancias que llevan al Servicio a poner en duda el carácter fidedigno de la contabilidad.

Contribuyentes obligados a llevar contabilidad:

Se encuentran en esta situación las personas señaladas en el artículo 68 de la Ley de Impuesto a la Renta en relación con el artículo 17 del Código Tributario, las que pueden ser sujetos pasivos de la obligación anotada en cualquiera de las dos modalidades contempladas por la ley: contabilidad completa o simplificada. En estos casos, la prueba que aporten, estará representada generalmente, por libros de contabilidad y documentación sustentante de las anotaciones contables, debiendo verificarse que aquellos y éstas cumplan con los requisitos exigidos por las leyes generales (Código de Comercio, Código Tributario), especiales (Ley de Impuesto a la Renta; a las Ventas y Servicios; Timbres y Estampillas) e instrucciones impartidas por la Dirección del Servicio. Por su parte, la documentación sustentante de las operaciones asentadas en dichos libros o registros, debe cumplir con los requisitos y exigencias relativas a su emisión u otorgamiento en la forma, casos y plazos establecidos por las leyes tributarias; o bien por el derecho común, o práctica comercial atendida la naturaleza de la operación, tratándose de otros documentos.

Contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa:

Para los efectos de acreditar el origen de los fondos con que han efectuado sus desembolsos, sus registros contables deben demostrar la existencia de tales fondos en la oportunidad del egreso respectivo, debiéndose tener presente que la justificación opera sólo hasta el monto de los retiros netos efectuados en la época que los gastos, desembolsos o inversiones se han producido.

Lo anterior, por cuanto no basta que el balance final practicado por el contribuyente, demuestre una utilidad líquida de un monto igual o superior a las erogaciones que han dado origen a las verificaciones sino que debe ser necesario que la contabilidad demuestre, en forma indubitable, la disponibilidad del dinero aplicado a cubrirlas en la oportunidad en que ellas se verificaron, única manera de comprobar en definitiva el origen. En efecto, puede ocurrir que el balance que ha servido de base para la confección de la declaración de Impuesto a la Renta del interesado, arroje un resultado muy superior al monto del o los desembolsos de que se trate, pero éstos pueden haberse realizado al comienzo del ejercicio y la utilidad haberse producido al final del mismo.

Lo expuesto es válido tanto para el empresario individual como para los socios de sociedades de personas ya que, en el caso de estos últimos, la contabilidad de la sociedad deberá acreditar el origen del fondo respecto de cada socio en los términos referidos.

Contribuyentes con contabilidad simplificada:

De acuerdo a lo establecido en el inciso 3 del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, los contribuyentes sujetos a una contabilidad simplificada en los términos que la define la ley, que tengan que acreditar el origen de los fondos con los cuales han efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, podrán justificar tal circunstancia haciendo uso de todos los medios de prueba que al efecto establece la Ley de Renta, el Código Tributario u otros textos legales.

Especialmente, estas personas podrán justificar el origen de fondos con su contabilidad simplificada, sobre la base de las anotaciones efectuadas en el Libro de Ingresos y Egresos, las que obviamente, deben encontrarse respaldadas con documentación fehaciente. En cuanto a la determinación del origen del dinero, obviamente deberán descontarse a los ingresos, los

gastos en que se haya incurrido, quedando la diferencia resultante para ser aplicada a la cobertura de los desembolsos que se hayan efectuado.

La contabilidad simplificada constituye una excepción en lo que se refiere a la determinación de rentas efectivas, toda vez que la norma general es que aquellas deben determinarse sobre la base de contabilidad completa. Este carácter excepcional se patentiza en el hecho que los contribuyentes deben solicitar autorización al Director Regional respectivo para determinar sus rentas con base en este tipo de contabilidad.

En efecto, la contabilidad simplificada no puede ser llevada por el contribuyente sin autorización previa de la Dirección Regional, ya que ésta debe calificar a su juicio exclusivo, las circunstancias indicadas en la letra a) del artículo 68 de la Ley de la Renta.

Con todo, cabe recordar que se encuentran facultados para llevar contabilidad simplificada, sin necesidad de autorización previa del Director Regional respectivo, los contribuyentes que obtienen rentas clasificadas en el No. 2 del artículo 42 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, profesionales y personas que desarrollan una ocupación lucrativa. Esta facultad no opera respecto de las sociedades de profesionales las que deben determinar sus rentas sobre la base de contabilidad completa.

Contribuyentes facultados para llevar contabilidad.

Se encuentran en esta situación las personas propietarias o usufructuarias de bienes raíces agrícolas a que se refiere el inciso 10 de la letra b) del No. 1 del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta.; los mineros que no tengan el carácter de pequeño minero artesanal, a que se refiere el inciso 4 del No. 1 del artículo 34 de la Ley de Impuesto a la Renta; los contribuyentes que exploten a cualquier título vehículos motorizados en el transporte de terrestre de pasajero o carga ajena, conforme al inciso 10 del No. 3 del artículo 34 bis de la Ley de Impuesto a la Renta; etc. quienes una vez que optan a llevar contabilidad completa quedan en una situación similar a los que se encuentran obligados a ello, en lo relativo a su documentación.

Contribuyentes que tributan en base a presunción de renta.

En el caso de estas personas, cabe tener presente que pueden acreditar el origen de los fondos con que efectúan sus inversiones o desembolsos con cualquier medio de prueba documental, no siendo exigible respecto de ellas libros de contabilidad toda vez que no se encuentran obligados a demostrar sus rentas en base a ellos. Sin embargo, en los casos que estos contribuyentes manifiesten que han obtenido rentas por un monto superior a las presumidas de derecho por la ley, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, deberán acreditarlas mediante contabilidad fidedigna. Al respecto, cabe expresar que, como norma general, la obligación se refiere a contabilidad completa, debiendo entenderse por tal aquella que está compuesta por los Libros Diario, Mayor, de Inventarios y Balances o sus equivalentes, y aquellos otros registros exigidos por disposiciones legales o reglamentarias especiales, como es el caso de los Libros de Compraventas, Remuneraciones, etc.

En forma excepcional, y cumpliendo los requisitos establecidos en la Resolución EX-2301, de 1986, las personas naturales están facultadas para que, optativamente, puedan llevar contabilidad simplificada que consta de un libro único de ingresos y egresos.

Los libros señalados, principales y auxiliares, que conforman la contabilidad completa o simplificada, deben cumplir todos los requisitos exigidos por las leyes generales y especiales (autorización, timbraje, foliación correlativa, etc.), para ser aceptados como medios de prueba, ya que en caso contrario, serían susceptibles de ser objetados como antecedentes no fidedignos de acuerdo a lo ya expresado.

Con todo, en el caso de los pequeños contribuyentes a que se refiere el Párrafo 2 del Título II de la Ley de Impuesto a la Renta (artículos 22 y siguientes), esto es los "pequeños mineros artesanales"; "Pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública", "suplementeros", "propietarios de un taller artesanal u obrero", y los "pescadores artesanales", es aplicable lo dispuesto en el artículo 27 del referido texto, que dispone:

"Para los fines de justificar gastos de vida o inversiones, se presume que las rentas cuya tributación se ha cumplido mediante las disposiciones de este párrafo es equivalente a dos Unidades Tributarias Anuales, excepto en el caso de los contribuyentes referidos en el artículo 23 en que la presunción será equivalente al 10% de las ventas anuales de minerales."

"Estas mismas rentas presuntas se gravarán con el Impuesto Global Complementario o Adicional si los contribuyentes de este párrafo han obtenido rentas de otras actividades gravadas de acuerdo con los Nos.

3, 4 y 5 del Artículo 20".

2.2.- Las presunciones.-

La presunción es el resultado de una operación lógica, en la cual partiendo de un indicio o hecho base conocido se llega a aceptar como existente otro desconocido o incierto.

El indicio o hecho base se puede encontrar en una declaración testifical, en una confesión judicial o extrajudicial, en un prueba pericial, etc.. En tal sentido no es sino la caracterización de un medio de prueba cualquiera.

Lo que hace que un indicio sea tal, es que no da el conocimiento del hecho que se trata de probar de manera inmediata; fija solamente un hecho, en principio, de menor relevancia, y mediante un segundo proceso lógico se llega al conocimiento que se busca.

Las presunciones son legales o judiciales, según las establezca la ley o el juez.

Dentro de las legales, que se rigen por el artículo 47 del Código Civil, se distinguiendo tipos de presunciones. Están las denominadas presunciones de derecho, que además de constituir prueba completa, no admiten prueba en contrario; y las simplemente legales, que si bien producen plena prueba, dejan abierta la alternativa para rendir otra plena prueba que la desvirtúe. En materia tributaria, y específicamente en la Ley de Impuesto a la Renta, se contemplan presunciones de derecho y simplemente legales, siendo un ejemplo de presunción simplemente legal la letra d) del No. 1 del artículo 20, y de una presunción de derecho, la letra b) del mismo número y artículo.

Las presunciones judiciales, llamadas también simples o del hombre, son las que establece el juez fundado en las circunstancias o antecedentes concomitantes o subsiguientes al hecho principal que se examina.

Durante el procedimiento de justificación de inversiones adquieren gran relevancia, tal como se adelantó al tratar la prueba documental, y el hecho que estén previstas en el Código de Procedimiento Civil como propias de la actividad jurisdiccional, no obsta para que, en sede administrativa, la unidad revisora se someta a sus regulaciones, toda vez que sus actuaciones son preparatorias del contencioso tributario.

Las presunciones judiciales quedan entregadas a la valoración que de ellas haga el Juez en forma libre pero siempre razonada.

Sin perjuicio de lo anterior, el inciso 2 del artículo 1712 del Código Civil exige para darles valor probatorio que las presunciones sean graves, precisas y concordantes.

Deben ser graves, ya que cuando se trata de decidir una litis, el Comité de Inversiones, o el Jefe de Departamento Regional de Fiscalización o de Resoluciones, o el Jefe de Unidad, o el Tribunal Tributario, o el fiscalizador, según corresponda, debe adquirir la convicción de que el derecho que reconoce y sanciona realmente existe; necesita, pues, llegar a la certeza, las meras probabilidades no son suficientes. Deben ser precisas, porque la presunción no debe ser vaga ni capaz de aplicarse a muchas circunstancias; concordantes, pues las presunciones deben guardar relación y conexión entre sí, sin que puedan advertirse contradicciones entre unas y otras.

Una condición adicional, muy relacionada con este último requisito legal, exige que las presunciones, para que sirvan como medio de prueba, deben ser múltiples, esto es, por regla general, más de una.

Una excepción a este último requisito la plantea el artículo 426 del Código de Procedimiento Civil, de acuerdo con el cual una sola presunción puede constituir plena prueba cuando a juicio del tribunal, tenga caracteres de gravedad y precisión suficientes para formar su convencimiento.

La base para afirmar la existencia de una presunción, es una cuestión que queda entregada a las luces y a la prudencia del magistrado o de la unidad fiscalizadora en su caso.

En lo que respecta a la admisibilidad de la prueba de presunciones, este medio probatorio no sirve para probar los actos y contratos solemnes, como tampoco es pertinente en las situaciones donde la ley ha previsto que los hechos se prueben por algún medio en especial, o derechamente ha prohibido el empleo de presunciones. La jurisprudencia ha dicho también que si la obligación no admite prueba testimonial y la presunción sólo se basa en las declaraciones de los testigos, dicha presunción sería inadmisibile, porque equivaldría a burlar las limitaciones de la prueba testimonial.

2.3.- La confesión.-

En esta parte nos referimos brevemente a este medio de prueba, que si bien no tiene gran aplicación en la materia que nos ocupa, puede inducir a dudas o confusiones en algunos casos.

La confesión es el reconocimiento que hace una persona acerca de la verdad de un hecho que puede producir efectos o consecuencias jurídicas en su contra. Se le llama judicial cuando es prestada ante un juez y extrajudicial en los restantes casos.

En materia tributaria, una de las modalidades o especies de confesión extrajudicial la encontramos representada en las declaraciones que deben efectuar los contribuyentes, sean éstas para fines de determinación de impuestos o bien para proporcionar a la administración los antecedentes o información necesaria para el adecuado control por ésta del cumplimiento de las obligaciones que establece nuestro ordenamiento impositivo.

De acuerdo a las normas del derecho común, la confesión produce consecuencias jurídicas en contra del confesante, por lo que, en materia de inversiones, el contribuyente no podrá desvirtuar el mérito probatorio de los antecedentes con que cuenta el Servicio para establecer la operación que ha dado origen a la fiscalización, con una declaración suya, aunque ésta sea formulada ante notario u otro ministro de fe. Así por ejemplo, no bastará una declaración jurada del interesado para dejar sin efecto o alterar lo pactado en un contrato que consta en una escritura pública o privada.

- ◆ Con todo, cabe señalar que lo anterior, es sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar una declaración en los términos de los artículos 126 y 127 del Código Tributario, en los casos de que pruebe haber incurrido en un error propio de acuerdo a las normas particulares que reglan esa materia.

2.4.- El informe pericial.-

El informe de peritos, como medio de prueba, consiste en el dictamen que emiten los técnicos en una ciencia o arte, y se utiliza normalmente en aquellos conflictos donde es menester poseer conocimiento especializado sobre la materia que se discute o motiva la contienda.

Se encuentra reconocido en el ordenamiento jurídico nacional por los artículos 409 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables supletoriamente durante la etapa jurisdiccional ante el Tribunal Tributario.

Los preceptos citados, junto con establecer los casos en que puede oírse el informe de peritos, disponen las formalidades para su designación, y el procedimiento que deben seguir para evacuar su encargo.

En cuanto al valor probatorio, el artículo 425 del citado Código de Procedimiento Civil, señala que el contenido del informe debe apreciarse conforme a las reglas de la sana crítica, es decir, teniendo en cuenta el mérito de los antecedentes que fueron objeto de la pericia, las máximas de experiencia, y las reglas de la lógica, todos aspectos que deberán ser desarrollados por el juzgador en la sentencia.

Durante la etapa de revisión administrativa, si bien no existe precepto legal que consagre la posibilidad de rendir prueba pericial, nada impide que el contribuyente a fin de esclarecer o facilitar el entendimiento de los antecedentes con que pretende justificar una inversión, acompañe el informe u opinión de algún experto, que deberá ser evaluado racionalmente.

CAPITULO SEGUNDO.- LA REPRESENTACION EN MATERIA DE INVERSIONES.

De acuerdo a las normas del derecho común, los contribuyentes al efectuar sus inversiones, gastos o desembolsos, pueden actuar en forma directa o mediante mandatarios, situación que tiene plena aplicación en materias impositivas en general, como asimismo en lo que se refiere al objeto de estas instrucciones.

Así las cosas, puede ocurrir que una persona haya adquirido un bien raíz a través de un mandatario, el que a su vez, respecto de los terceros puede haber actuado en representación del mandante o bien a nombre propio.

Cuando el mandatario obra en representación del que hace el encargo, se hace aplicable el artículo 1448 del Código Civil, de acuerdo con el cual lo que una persona ejecuta a nombre de otra, estando facultada por ella, por la ley para representarla, produce respecto del representado iguales efectos que si hubiera contratado el mismo.

Por el contrario, cuando el mandante contrata a su propio nombre, no obliga al mandante respecto de terceros (Artículo 2151, Código Civil). Sin embargo, para los fines ulteriores del mandato mismo debe trasladarle los efectos del contrato que celebró en cumplimiento del encargo.

En el caso analizado en el párrafo anterior, la carga de tener que probar la existencia del mandato recaerá siempre en el contribuyente que lo alega, conforme a las reglas generales ya dadas y teniendo en especial consideración lo establecido por el artículo 2123 del Código Civil acerca de su perfeccionamiento. Luego si un contribuyente alega, para evitar que la acción del Servicio se dirija en su contra, que la inversión dubitada que aparece a su nombre, fue hecha en cumplimiento de un contrato de mandato sin representación, deberá acreditar con los medios de prueba legal su existencia, y además la circunstancia que los fondos empleados le fueron proporcionados por el mandante o comitente.

CAPITULO TERCERO. - IMPUESTO A LIQUIDAR POR INVERSIONES NO JUSTIFICADAS Y PRESUNCION DE GASTOS DE VIDA.

1.- Impuesto a liquidar.

En el caso de que el contribuyente no justifique, en forma fehaciente, el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, procede, de acuerdo al inciso 2 del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, presumir que se trata de "utilidades afectas al Impuesto de Primera Categoría según el No. 3 del artículo 20 o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al No. 2 del artículo 42, atendiendo a la actividad principal del contribuyente"

Asimismo, en el evento que los contribuyentes de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, contenida en el D.L. 825, de 1974, no justifiquen los desembolsos, gastos o inversiones, según el inciso 2 del artículo 76 de dicho texto legal, se deberán considerar estas diferencias de ingresos como ventas y servicios, gravándolas en consecuencia con los impuestos del Título II y III, según el giro principal del negocio, salvo que se acredite que tiene otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos.

De acuerdo a estos preceptos, corresponderá aplicar los impuestos que se indican, en los casos que se señalan:

RENTAS CLASIFICADAS EN 1ª CATEGORIA, SEGUN EL ARTICULO 20 No. 3 DE LA LEY DE LA RENTA Y LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DEL CONTRIBUYENTE NO ES LA DE VENDEDOR NI PRESTADOR DE SERVICIO.

- 1) Impuesto de Primera Categoría;
- 2) Impuesto Global Complementario o Adicional.

RENTAS CLASIFICADAS EN 1ª CATEGORIA, SEGUN EL ARTICULO 20 No. 3 DE LA LEY DE LA RENTA Y LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DEL CONTRIBUYENTE ES LA DE VENDEDOR Y/O PRESTADOR DE SERVICIO.

- 1) Impuesto de 1ª Categoría;
- 2) Impuesto Global Complementario o Adicional, e
- 3) Impuesto a las Ventas y Servicios.

RENTAS CLASIFICADAS EN 2a. CATEGORIA, SEGUN LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DEL CONTRIBUYENTE.

- 1) Sólo Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, conforme al actual No. 2 del Art. 42 de la Ley de Impuesto a la Renta.

De acuerdo a lo expresado, es de gran importancia determinar cual es la actividad principal del contribuyente para establecer la tributación a que quedarán afectas las rentas o ingresos en definitiva no justificados, frente al Impuesto a la Renta y al Impuesto a las Ventas y Servicios. Dicha preponderancia se establecerá tomando en consideración el monto de las mayores rentas efectivas y/o presuntas provenientes de cada una de las actividades y bienes del contribuyente que han debido ser incluidas en la renta bruta del Impuesto Global Complementario o Adicional, correspondiente al año calendario en el cual se detecten los gastos, desembolsos o inversiones no justificadas. De no ser posible precisar entre varias actividades ejercidas por un contribuyente, cuál es la mayor generadora de

ingresos, debe estarse a aquella actividad a la cual éste dedique la mayor cantidad de su tiempo. En subsidio de todo lo anterior, será necesario ponderar el capital empleado encada una de las actividades.

Si la actividad principal así determinada es susceptible de generar ingresos gravados en la 1a. Categoría e Impuesto al Valor Agregado, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al No. 3 del Art. 20 de la Ley de la Renta, gravándose en consecuencia con los impuestos de dicha ley y del D.L. 825.

Por el contrario, si la actividad principal del contribuyente, debidamente acreditada por éste, se clasifica en el No. 2 del Art. 42 de la Ley de la Renta, sólo se afectará con el Impuesto Global Complementario o Adicional.

Si el contribuyente no acredita que su actividad principal se clasifica en el No. 2 del Art. 42 o se desconoce la fuente que pudo haber originado las rentas, se presumirá que se trata de ingresos del No. 3 del Art. 20 y se gravarán con los Impuestos a la Renta de 1a. Categoría y Global Complementario o Adicional según proceda. Igual gravamen procede cuando la actividad principal del contribuyente está contemplada en el No. 1 del artículo 42 de la Ley de la Renta y se desconoce la fuente que pudo haber originado las rentas aplicadas a la inversión. Sin embargo, si este contribuyente demuestra ejercer, además, alguna actividad clasificada en el No. 2 del artículo 42, se afectará sólo con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda.

De otro lado, los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado a los cuales se les determinen ingresos no justificados en virtud de las disposiciones legales pertinentes, que acrediten fehacientemente poseer otros ingresos provenientes de actividades exentas o no gravadas con los impuestos que establece el Decreto Ley No. 825 de 1974, y sólo hasta el monto de estos ingresos, no quedarán gravados con los impuestos del Título II y III del citado cuerpo legal, según el giro principal del negocio. En este evento, los impuestos de dicho decreto ley se

aplicarán sobre la parte de los desembolsos, gastos e inversiones realizadas que no resulten justificados con los mencionados ingresos exentos o no gravados.

2.- Presunción de Gastos de vida.

El inciso primero del artículo 70 de la Ley de la Renta presume la obtención de una renta que se hace equivalente a los gastos de vida de una persona y de los que viven a sus expensas al disponer que: "Se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas".

El fundamento de esta norma no es otro que la necesaria consistencia o correlación que debe existir entre los ingresos y gastos del contribuyente presumiéndole la obtención de una renta equivalente a su nivel de vida y de las personas que viven a sus expensas y a los desembolsos o inversiones que se hayan efectuado. En virtud de esta presunción, el Servicio no necesita probar que el contribuyente obtuvo ingresos, pero para establecer la base imponible o monto de la renta que se presume, el Servicio debe probar la efectividad de los desembolsos o gastos con los antecedentes correspondientes. Es decir, el Servicio no se libera de toda actividad probatoria, pues debe acreditar los hechos que conducen a la presunción legal. Respecto de los gastos de vida, debe tenerse presente que la sola existencia de una persona hace presumir, necesariamente, que incurre en gastos para subsistir. Normalmente se establece una cantidad por tal concepto considerando el grupo familiar del contribuyente, pago de dividendos, gastos en colegios, servicios, vehículos, etc. Estas cantidades se imputan en primer lugar a las rentas que el contribuyente pretende hacer valer para justificar otros gastos, desembolsos o inversiones.

CAPITULO CUARTO.- INSTRUCCIONES SOBRE FISCALIZACION DE INVERSIONES.

A) Objetivo de la fiscalización.-

De conformidad con lo expresado precedentemente en esta Circular, el objetivo de la fiscalización por inversiones que efectúa el Servicio es establecer si los fondos con que el contribuyente ha solventado los gastos, desembolsos o inversiones, corresponden a rentas o ingresos respecto de los cuales se ha dado el debido cumplimiento tributario, para lo cual es necesario, además de establecer el origen de ellos, se determine, con los medios de prueba legales correspondientes, la disponibilidad de tales fondos o recursos a la fecha o época en que se realizó la inversión materia de la fiscalización.

B) Procedimientos de fiscalización.

El proceso de fiscalización requiere de diversas actuaciones del Servicio, necesarias para su adecuado desarrollo en el marco legal y administrativo, las cuales se encuentran contenidas en el Código Tributario y en instrucciones internas. Ellas se efectúan en forma sucesiva, conjunta o separadamente según corresponda, como se verá a continuación:

- Notificación al contribuyente para que presente los antecedentes necesarios para la revisión. Esta es una actuación imprescindible para iniciar la revisión.
- Citación. Se debe emitir cuando el contribuyente no da respuesta a las notificaciones o habiéndola dado no justifica total o parcialmente el origen y la disponibilidad de los fondos, sea a través de documentación o de la presentación de una declaración rectificatoria.
- Acta de conciliación. Se emite si en la respuesta a la citación el interesado presenta antecedentes que ameriten dejar sin efecto, total o parcialmente, las diferencias citadas.
- Liquidación por las diferencias determinadas. Se emiten y notifican al contribuyente en el caso de que, cumplidos los trámites anteriores, persistan diferencias de impuesto y el contribuyente no las soluciona por medio de una declaración rectificatoria.
- Giro de las diferencias liquidadas. En el número 5 de este Capítulo se analiza la oportunidad en que se deben girar las diferencias de impuesto.
- Recepción e ingreso en línea de la declaración rectificatoria.

Ello ocurre cuando, como resultado de la notificación o de la citación, el contribuyente opta por corregir su declaración primitiva.

- Liberación en línea del monto del saldo a favor retenido. Esta opción puede ser utilizada sola o conjuntamente con una Citación, como se verá en el número 6, letra b), de este Capítulo.
- Concurrencia en línea. Al igual que en el caso anterior, se utiliza en el Programa de Operación Renta, en relación a contribuyentes sin retención de saldo a favor y, en determinadas circunstancias que se analizan en el No. 6, letra c.3 de este Capítulo, puede efectuarse conjuntamente con una Citación.

1.- Notificación al contribuyente.

El proceso de fiscalización de inversiones deberá iniciarse, como se expresó anteriormente, con la notificación al contribuyente para que presente los antecedentes que acrediten el origen y la disponibilidad de los fondos con que ha solventado los gastos, desembolsos o inversiones que han motivado su inclusión en el programa de fiscalización.

Esta notificación deberá materializarse mediante el formulario señalado en el Oficio Circular No. 488, de 04.03.97 para este efecto o, en el caso del programa de contribuyentes impugnados en Operación Renta, con el envío de una carta al domicilio indicado por el contribuyente en su declaración de Impuesto a la Renta (Formulario 22). En ella se establece la fecha en que el contribuyente debe concurrir al Servicio.

Cuando la notificación sea realizada en un programa diferente a la Operación Renta, deberá otorgarse al contribuyente o su representante, un plazo máximo de quince (15) días hábiles, a contar de la fecha de la actuación, para que presente los antecedentes en la Unidad respectiva del Servicio.

En el evento que el contribuyente no sea ubicado en el domicilio declarado, en los términos del artículo 13 del Código Tributario, deberá procederse al bloqueo de timbraje, conforme a las instrucciones contenidas en el Oficio Circular No. 2152, de 1995.

1.1. Resultado de la Notificación.

Al vencimiento del plazo fijado para que el contribuyente presente los antecedentes solicitados, pueden darse algunas de las siguientes alternativas:

a) Contribuyente concurre a la Unidad.-

En esta situación cabe distinguir el grado de cumplimiento, el que puede traducirse, a su vez, en alguna de las siguientes posibilidades:

a.1) No aporta los antecedentes requeridos o solicita prórroga del plazo de la notificación, caso en el que deberá notificarse por segunda vez concediéndose un plazo no superior a cinco (5) días hábiles. Este plazo será de diez (10) días hábiles cuando se trate de contribuyentes notificados a través de las cartas remitidas en el programa de Operación Renta y en casos excepcionales, cuando a juicio del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o del Jefe de Unidad, según corresponda, existan razones calificadas para ello, de lo cual deberá dejarse constancia expresa en la misma notificación.

a.2) Aporta parte de los antecedentes justificatorios.

a.3) Aporta todos los antecedentes que justifican la inversión.

a.4) Con motivo de la notificación, el contribuyente decide rectificar su declaración anual de Impuesto a la Renta, cuando proceda.

a.5) Presenta Declaraciones omitidas.

Si el contribuyente decide presentar una declaración de Impuesto Anual a la Renta omitida, debe hacerlo en entidad bancaria autorizada para su recepción.

Igual camino debe seguir en el caso de tratarse de formularios 29, de declaración y pago simultáneo.

b) Contribuyente no concurre a la Unidad.-

En este caso, deberá notificársele por segunda vez, fijándose un plazo no superior a cinco (5) días hábiles para que dé cumplimiento a lo requerido. Si, vencido éste, persiste la inconcurrencia o el incumplimiento por parte del contribuyente, el fiscalizador, previa verificación de que no ha comunicado cambio de domicilio o dado aviso de término de giro, deberá notificar la infracción sancionada por el No. 6 del artículo 97 del Código Tributario y emitir la Citación correspondiente.

Lo anterior, sin perjuicio del bloqueo de timbraje de acuerdo a las instrucciones vigentes y de la adopción de otras medidas de carácter administrativo que determine, en conformidad a sus facultades, el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización.

b.1 Programa de inconcurrentes por inversiones en Operación Renta.

Cuando se trate de casos notificados por el Programa de Operación Renta, una vez finiquitado éste, el Jefe de Fiscalización Regional deberá disponer se lleve a cabo un Programa de contribuyentes inconcurrentes notificados por inversiones. Si el contribuyente que ha sido renotificado, conforme a lo indicado en el punto a.1 precedente, no da respuesta se deberá emitir la citación cuyo número y fecha deberán ser ingresados en el sistema en línea absteniéndose el fiscalizador, en este caso, de ingresar algún otro evento, como liberación o concurrencia. Si el interesado no da respuesta a la Citación se deberán liquidar las diferencias correspondientes.

b.2 Sea cual fuere el programa de fiscalización por el cual se deba revisar inversiones, cuando se detecte que el contribuyente cambió de domicilio a otra Unidad o Dirección Regional, se deberá remitir los antecedentes a ésta para los fines de fiscalización correspondiente.

b.3 Si el contribuyente ha efectuado término de giro, y se le ha expedido su certificado, corresponderá verificar en el expediente si existe constancia que se revisaron las inversiones materia de la notificación, pues en el caso que ello no haya ocurrido, se deberá efectuar la fiscalización.

Si el certificado aún no ha sido emitido, se deberá enviar los antecedentes a la Oficina de Término de Giro, para que los incluya en la fiscalización, dejándose constancia del envío en el informe final.

1.2. Análisis de los antecedentes presentados.

Del estudio de los antecedentes proporcionados por el contribuyente, conforme a la naturaleza y mérito probatorio de los mismos, puede obtenerse alguno de los resultados que se indican y que determinarán el procedimiento a seguir en cada caso.

- a) Contribuyente justifica plenamente el origen y la disponibilidad de los fondos con que ha efectuado sus desembolsos; acredita haber modificado su declaración de Impuesto a la Renta del año tributario respectivo o presenta la declaración omitida, demostrando haber dado cabal cumplimiento a las obligaciones tributarias relacionadas con las inversiones o desembolsos que dieron origen a la fiscalización;
- b) Contribuyente justifica parcialmente; y
- c) Contribuyente no justifica.-

1.3 Procedimiento a seguir.-

- a) En el primer caso, el contribuyente justifica plenamente, y la revisión se lleva acabo a través de un programa distinto de Operación Renta, se llenará el Formulario de Caso Terminado que emite el software de Gestión, debiendo conformarse el respectivo

expediente de inversiones, llenando la Hoja de Informe de Expediente de Inversiones, dando con ello término a la fiscalización del contribuyente. En el caso de Operación Renta esto se hará con la Hoja de Informe de Expediente de Inversiones, además de efectuar en línea la correspondiente liberación (F.3227) o concurrencia (3235), según corresponda.

- b) En los casos señalados en las letra b) y c) corresponde emitir Citación por la parte no justificada y por el total del desembolso, respectivamente.

Si el contribuyente que ha sido notificado por inversiones en el programa de Operación Renta, tiene retención total o parcial de impuesto y, no obstante que concurrió al Servicio en respuesta a la notificación, ha sido necesario emitirle citación, además de ingresar el número y fecha de ésta al sistema es posible - previa evaluación del caso por parte del fiscalizador y/o Coordinador, (ver comportamiento tributario; considerar montos involucrados, etc.) - liberarle la devolución (F. 3227). Si se decide no efectuar liberación del monto total o parcial retenido, se podrá efectuar una concurrencia en línea (F. 3235), siempre y cuando se trate de un caso sin otras observaciones (sólo G- 47) y con retención, total o parcial. Lo anterior a objeto de que no genere para el año siguiente la observación F-53 por inconcurrencia, dado que se trata de un contribuyente que, no obstante no haber justificado el origen de los desembolsos, o haberlo hecho parcialmente, es concurrente.

- c) Procederá, para la formación del expediente, que en todos los casos, se llene el "Informe de Expediente de Inversiones" y la hoja de "Análisis de justificación de Inversiones". Si la revisión llevada a cabo lo amerita, deberá llenarse también la "Hoja de trabajo, justificación de Inversiones", (Anexos 1, 2 y 3 de esta Circular), debiendo acompañarse a ellos las fotocopias de la documentación aportada por el contribuyente en el curso de la revisión.

Lo anterior, con el objeto de que se cuente con elementos que permitan el posterior control de cumplimiento de las instrucciones impartidas por la Dirección del Servicio, sea por personal de la Subdirección de Fiscalización o del Departamento de Auditoría Interna, conforme a las facultades que les confieren la Ley Orgánica del Servicio y la Resolución No. 349, de 31 de diciembre de 1984, de esta Dirección.

2) Citación del artículo 63 del Código Tributario.

El artículo 63 del Código Tributario, previene que 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 impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

La citación es uno de los medios de fiscalización establecido en la ley para los efectos antes indicados, que se utiliza en los casos de revisiones en las cuales se ha determinado, en principio, la existencia de posibles diferencias de impuestos.

2.1. Características de la Citación.

- a) Es un documento escrito, dirigido al contribuyente por funcionario competente, a objeto que aquél, dentro del plazo de un mes, contado de la fecha de su notificación, presente una declaración omitida o rectifique, aclare, amplíe o confirme una ya presentada. El plazo antes señalado puede ser ampliado, a solicitud del contribuyente, hasta por un mes.
- b) La citación se encuentra establecida en el señalado artículo 63 del Código Tributario en forma facultativa, no obstante lo cual constituye un trámite obligatorio en los casos de los artículos 21, 22 y 27 del Código Tributario.
- c) Es un documento que debe ser formalmente notificada conforme a los artículos 9 y siguientes del antes mencionado texto legal, para que produzca los efectos legales que le son propios. De ahí, que los funcionarios fiscalizadores deberán velar por el estricto cumplimiento de las normas señaladas para la validez de la actuación.

2.2. Efectos de la Citación.

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

2.3. Formas de notificación.-

De acuerdo a lo previsto en el artículo 11 del Código Tributario, toda notificación que el Servicio deba practicar se hará personalmente, por cédula o por carta certificada dirigida al domicilio del interesado, salvo que una disposición expresa ordene otra forma de notificación.

Se deberá tener presente que si existe domicilio postal, la carta certificada deberá ser remitida a la casilla, apartado postal o a la oficina de correos que el contribuyente haya fijado como tal.

Por lo tanto, la citación podrá ser notificada mediante cualquiera de las tres formas anteriormente mencionadas, teniendo en consideración que cuando se haga por carta certificada los plazos empezarán a correr tres días después de su envío.

2.4. Objetivos de la citación.-

En el caso de revisión de inversiones, la citación tendrá los siguientes objetivos específicos, sin perjuicio de los generales que señala la ley:

1. Que dentro del plazo que establece el Art. 63 del Código Tributario, el contribuyente justifique o acredite, con la documentación respectiva:
 - a) El origen de los fondos con que ha solventado los gastos, desembolsos o inversiones, según proceda;
 - b) La disponibilidad de los mismos a la fecha de las erogaciones o adquisiciones; y
 - c) Que el contribuyente acredite con contabilidad fidedigna, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, cuando la inversión o desembolso se hubieran solventado con ingresos provenientes de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho por la ley.
- 2.- Notificar al contribuyente que el incumplimiento de lo dispuesto en la citación, dará origen a la liquidación de los impuestos que procedan, en conformidad al artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta y 76 del D.L. 825, de 1974, cuando corresponda.
- 3.- Habilitar al Servicio para liquidar los impuestos que correspondan cuando el contribuyente no dé respuesta a la citación; cuando ésta se presente fuera del plazo establecido por la ley; cuando no se aporten los antecedentes solicitados o éstos no sean suficientes para acreditar el origen y la disponibilidad de los fondos con que han efectuado los desembolsos.

2.5. Resultado de la citación.

- a) Contribuyente da respuesta en tiempo y forma;
 - Justifica totalmente, o bien, presenta declaración rectificatoria o la declaración omitida y ha solucionado los impuestos correspondientes (Acta de Conciliación).
 - Justifica parcialmente (Liquidación por la parte no justificada).
 - No justifica (Liquidación por el total citado).
- b) Contribuyente no da respuesta o no concurre a la citación.

Previa verificación de que no haya dado aviso de cambio de domicilio o de término de giro, se debe emitir y notificar la Liquidación de impuestos correspondiente al total del monto citado.

Conviene tener presente que en los casos en que el contribuyente no ha dado respuesta dentro del plazo otorgado en la Citación y lo hace fuera de éste, pero antes que se haya emitido la liquidación, se deberán tomar en cuenta los antecedentes aportados, lo que no obsta para que se deje constancia de este hecho en la liquidación que se practique o en el acta de conciliación que se levante.

3.- Acta de Conciliación.-

Se trata de un documento que debe confeccionar el funcionario en los casos en que el contribuyente ha justificado parcial o totalmente, las partidas citadas dejando constancia en él de las partidas que fueron plenamente justificadas por el contribuyente y que, por lo tanto, no obstante haber sido citadas, no deberán ser liquidadas.

3.1. Características.-

Es un documento escrito, que debe emitirse en, a lo menos, tres ejemplares; ser numerado correlativamente; consignar fecha de emisión y deberá ser notificado al contribuyente conforme a lo dispuesto en los artículos 9 y siguientes del Código Tributario.

El destino de los ejemplares es el siguiente:

- 1) Original: archivo correlativo de actas.
- 2) Copia: para adjuntar al expediente de fiscalización.
- 3) Segunda copia: contribuyente.

Debe ser firmado por los siguientes funcionarios:

- Fiscalizador que efectuó la auditoría.
- Coordinador de Grupo o de Operación Renta, según proceda.
- Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según corresponda.

3.2. Antecedentes que debe contener.-

- 1) Identificación del contribuyente.
- 2) Identificación del programa.
- 3) Número y fecha de la notificación.
- 4) Número y fecha de la citación y de la respuesta del contribuyente.
- 5) resumen de las partidas citadas que se concilian.
- 6) Causas o motivos de la conciliación.
- 7) Cualquier otro antecedente que se estime necesario.

Atendiendo al hecho que la emisión de este documento tiene como antecedente obligado la existencia de la Citación y la respuesta del contribuyente, no es necesario que se acompañen a él documentos por cuanto éstos deben encontrarse adjuntos a la respuesta a la citación.

Sin perjuicio de lo anterior, y en el caso de los contribuyentes que justifican totalmente el origen y la disponibilidad de los fondos con que financiaron las erogaciones de que se trate, ya sea a través de la documentación presentada, de la presentación de la declaración omitida, de la modificación o rectificación de la ya presentada, solucionando de este modo los impuestos correspondientes, procederá que, además del acta de conciliación, el fiscalizador emita el Informe Expediente Inversiones (Anexo 1).

4.- Liquidación por inversiones no justificadas.

4.1 Concepto de liquidación.

Es un documento que tiene por objeto comunicar al contribuyente la determinación o liquidación de los impuestos que ha efectuado el Servicio.

4.2 Características.-

- 1) Es un documento escrito;
- 2) Debe ser notificado de acuerdo a las normas generales;
- 3) Debe bastarse a sí misma, es decir, no necesitar de otros antecedentes o documentos para su acertada comprensión por el contribuyente.
- 4) Debe cumplir las formalidades administrativas que le son propias (Punto 4.3).

4.3 Antecedentes de las liquidaciones.

Estas deben contener los siguientes antecedentes.

- (1) Lugar y fecha en que se practica;
- (2) Número correlativo, que deberá darse en cada Unidad, para cuyo efecto se llevará un registro especial;
- (3) Individualización precisa del contribuyente con su número de RUT, nombre y sus dos apellidos, si se trata de una persona natural, o razón social completa, con indicación del nombre y RUT del representante legal, cuando se trate de una persona jurídica;
- (4) Dirección completa del contribuyente;
- (5) Giro del contribuyente;
- (6) Antecedentes precisos que sirvieron de base para practicarla;
- (7) Base imponible o partidas gravadas;
- (8) Monto de los impuestos determinados;
- (9) Determinación del reajuste, de las multas que procedan y de los intereses penales hasta el último día del mes en que se practique la liquidación;
- (10) Firma y timbre del o los funcionarios liquidadores;
- (11) Firma Coordinador y
- (12) Firma del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según proceda o del Director Regional cuando el monto de los impuestos liquidados sea superior a 400 UTA.

4.4 Casos en que procede la liquidación.

En el caso particular de los programas o planes de fiscalización de inversiones, corresponderá liquidar los impuestos a que se refiere el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, cuando el contribuyente se encuentre en alguna de las situaciones que a continuación se indican:

- 1 Justifica parcialmente o no justifica el origen y la disponibilidad de los fondos con que ha efectuado los desembolsos; y
- 2 No da respuesta a la Citación del Art. 63 del Código Tributario.

4.5.- Impuesto a liquidar por inversiones no justificadas.

- Rentas clasificadas en Primera Categoría.-

- 1) Impuesto de Primera Categoría;
- 2) Impuesto Global Complementario o Adicional.

3) Impuesto a las Ventas y Servicios, cuando se trate de rentas determinadas a contribuyentes del D.L. 825 que no acreditó tener otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos.

4) Impuesto Único del artículo 21 de la Ley de la Renta.

- Rentas clasificadas en la Segunda Categoría.-

5) Sólo Impuestos Global Complementario o Adicional según proceda, conforme a lo dispuesto en el No. 2 del artículo 43 de la Ley de Impuesto a la Renta.

5.- Giro de los impuestos.-

Corresponde efectuar el giro de los impuestos contenidos en la liquidación, en alguna de las siguientes oportunidades:

1) Transcurrido el plazo fatal de sesenta (60) días hábiles que establece el artículo 124 del Código Tributario, si el contribuyente no ha deducido reclamación en contra de las liquidaciones en ese lapso;

2) Cuando el Juez Tributario respectivo se haya pronunciado, total o parcialmente, en contra del contribuyente sobre el reclamo y se encuentre a firme la resolución o estadera entendiéndose rechazado de conformidad al artículo 135 del Código Tributario, o una vez resuelto el posterior recurso de reposición interpuesto por el interesado en contra del fallo.

Conviene tener presente que una vez dictada la sentencia que falla el reclamo, para girarse deberá esperar que transcurra el plazo de diez días hábiles que el artículo 139 del señalado cuerpo legal concede al contribuyente para interponer recurso de reposición.

3) Cuando el contribuyente lo haya solicitado expresamente (luego de notificada la liquidación), de acuerdo a lo previsto en el inciso 3 del artículo 24 del Código Tributario.

6.- Procedimiento en línea asociado a la revisión.-

Las actuaciones en línea que pueden generarse como resultado de la revisión de inversiones, son tres:

- Declaración rectificatoria.

- Liberación y

- Concurrencia.

a) Declaración rectificatoria.-

Cuando el contribuyente es notificado por inversiones, en cualquier programa, vale decir, sea de Operación Renta o no, puede optar por modificar su declaración primitiva, declarando los montos no justificados destinados a inversiones, gastos o desembolsos. Lo anterior puede ocurrir en la etapa de la notificación o de la citación, como se ha analizado en los números anteriores.

Esta nueva declaración, debe ser siempre ingresada en línea, y el documento enviado a la Oficina de Control Documentario, aun cuando la notificación no haya sido emitida en el programa de Operación Renta pues, de lo contrario, dicha rectificatoria no será reconocida por la Administración Tributaria.

Es conveniente se tenga presente que, en este caso, se deberá verificar si, producto de la declaración rectificatoria se derivan diferencias de Impuesto al Valor Agregado, situación en la cual se deberán tomar los resguardos pertinentes para su ingreso en arcas fiscales (rectificatoria F.29, citación o giro).

b) Liberación.- (F.3227).

La liberación es una acción que se ejecuta en línea solamente en los casos de contribuyentes que han recibido carta del Servicio por el Programa de Operación Renta, para que concurren

a aclarar su situación, sea ésta sólo por inversiones o porque tiene, además, otras observaciones y han sido objeto de retención total o parcial de su devolución .

En ambos casos se pueden dar las siguientes situaciones:

b.1 Que el contribuyente, sea en la instancia de la notificación o citación, justifique plenamente el origen y disponibilidad de los fondos con que efectuó las inversiones, gastos o desembolsos notificadas por el Servicio y las demás observaciones, caso en el cual el fiscalizador deberá ingresar en el sistema la correspondiente Liberación, finiquitando, de esta forma, el caso en la línea.

b.2 Que el contribuyente no salve todas las observaciones, caso en el cual no corresponde liberar, sino que el contribuyente rectifique.-

b.3 Que el contribuyente decida no rectificar, situación que obliga a emitir una citación.

En este último caso, como el contribuyente ha concurrido a la notificación no obstante que ha sido necesario citarlo porque no ha justificado la totalidad de las observaciones o lo ha hecho parcialmente, es posible liberar el monto retenido, previo ingreso al sistema del número y fecha de la Citación, y evaluación del comportamiento tributario del contribuyente y de los montos comprometidos, tanto de los citados, como de los retenidos.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la emisión del acta de conciliación, liquidación y/o del Informe de Expediente de Inversiones, según corresponda, para finiquitar el caso administrativamente.

c) Concurrencia (F.3235).-

Es una acción en línea que se utiliza cuando el contribuyente es notificado por el Programa de Operación Renta, porque su declaración ha sido observada por inversiones o, además, por otras situaciones y no tiene retenciones de saldo a favor.

c.1 Si justifica plenamente sus inversiones y las otras observaciones, si las tuviere, se deberá ingresar en el sistema la concurrencia. Su objetivo es dejar constancia que dio cumplimiento a la notificación del Servicio y aclaró plenamente su situación.

c.2 Si el contribuyente no aclara su situación, parcial o completamente, corresponderá emitir una citación, caso en el cual se debe ingresar su número y fecha al sistema, en reemplazo de la concurrencia en línea.

c.3 Excepcionalmente, en los casos de contribuyentes notificados por inversiones en el Programa de Operación Renta, con monto retenido, sin otras observaciones, concurrentes, a los cuales no se les libere su devolución en esta etapa, no obstante haberles notificado una citación, se podrá, conjuntamente con ingresar al sistema el número y fecha de ésta, efectuarles una concurrencia.

Todo lo anterior, sin perjuicio de la emisión del acta de conciliación, liquidación y/o del Informe de Expediente de Inversiones, según corresponda, para finiquitar el caso administrativamente.

d) Confirmación de las acciones en línea.

En lo que respecta al sistema en línea, corresponde al Coordinador anular o confirmar en línea las acciones efectuadas por el fiscalizador, como son la concurrencia, el desbloqueo(con o sin citación) y la rectificatoria, todas las cuales tienden a finiquitar el caso en línea, acción esta última que constituye una ratificación o Visto Bueno de su parte respecto de la decisión tomada por el fiscalizador.

7.- Expediente de Inversiones.

a) Informe de Expediente de Inversiones.- (Anexo No. 1)

Una vez concluida la fiscalización por inversiones, ya sea a través de una Citación; un Acta de Conciliación; una Liquidación o una declaración rectificatoria; una Liberación o de una

Concurrencia en línea, el fiscalizador deberá emitir el documento denominado Informe Expediente Inversiones, (Anexo No. 1) en el que se deberá dejar constancia resumida de lo revisado.

a.1 Información que debe contener:

- Identificación del contribuyente;
- Tipo de inversiones efectuadas y montos;
- Fuentes de financiamiento y montos;
- Resultado de la revisión;
- Diferencias determinadas (Montos);
- Instancias de decisión (Comité);
- Detalle resumido de documentos adjuntos al expediente;
- Constancia de la incidencia tributaria para años siguientes por servicio de deudas, inversiones fraccionadas en el tiempo, etc.(Antecedentes a considerar en futuros programas de fiscalización);
- Nombre, RUT, firma y timbre del fiscalizador que efectuó la revisión.
- Nombre, firma y timbre del Coordinador de Grupo.

a.2 Características.

Esta Hoja de Informe de Expediente de Inversiones debe llenarse en duplicado:

- El original será destinado a formar parte del expediente que quedará en poder del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización.
- La copia quedará en poder del fiscalizador.

a.3 Objetivos.

Este informe tiene por objeto contar con una constancia resumida y completa del proceso y resultado de la fiscalización y de posibles incidencias tributarias a producirse en años siguientes, a fin de hacer posible se considere su eventual revisión.

En efecto, como es posible advertir, en él se incluye, además de los antecedentes atinentes a la identificación del contribuyente y a la revisión misma, una constancia de los ingresos, inversiones o deudas establecidos al contribuyente cuya incidencia tributaria se traslada hacia años tributarios posteriores al de la revisión, a objeto de relacionarlos con los ingresos declarados y nuevas inversiones o servicio de deudas que se le detecten. Por ejemplo, si la inversión fue respaldada con escritura en que consta un crédito hipotecario, un mutuo, etc. se deberá dejar constancia del número de cuotas pactadas que restan por pagar o del monto del saldo insoluto, sea en pesos, unidades de fomento, unidades tributarias, etc. cuyo pago se hará efectivo en futuros períodos tributarios.

A fin de cumplir con este objetivo, el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según corresponda, seleccionará los casos que, a su juicio, deberán ser fiscalizados el año siguiente, a través de un Plan Regional de Fiscalización el que, previo a su puesta en marcha, deberá ser aprobado por el Departamento de Planificación y Control de Fiscalización.

b) Formulario de Análisis de Justificación de Inversiones y Hoja de Trabajo, Justificación Inversiones.- (Anexos Nos. 2 y 3).

El Formulario de Análisis de Justificación de Inversiones debe ser utilizado siempre por el fiscalizador, en tanto que la Hoja de Trabajo puede serlo, conjuntamente con el anterior, cuando el fiscalizador deba efectuar un flujo mensual de las entradas y egresos del

contribuyente para establecer las disponibilidades. Estos formularios pasarán a formar parte del expediente que se conformará, con el fin de facilitar el análisis de los casos revisados por parte de terceros.

c.- Formación del Expediente.

Cada vez que se finiquite la revisión de un caso de inversiones el fiscalizador deberá conformar un expediente, el cual deberá contener, los siguientes documentos:

- c.1. La carátula, que es la "Hoja Informe de Expediente de Inversiones", llenada y firmada por el fiscalizador y con el V° B° del Coordinador.
- c.2. La Hoja de Análisis Justificación de Inversiones y la Hoja de Trabajo de Justificación de Inversiones, que indican el detalle de las inversiones revisadas, su monto, la fuente de financiamiento, el flujo de caja, cuando haya sido necesario efectuarlo y, finalmente, determinación de las diferencias no justificadas.
- c.3. Antecedentes probatorios presentados por el contribuyente, que no posea el Servicio, como por ejemplo, fotocopia de contrato de transferencia de vehículos; de Factura de venta de acciones o de otros bienes; de mutuos, con su respectivo formulario 24 ó 24.1 de pago de impuesto de Ley de Timbres; documentos en que consten préstamos bancarios, etc.

d) Archivo del expediente de Inversiones.-

Los expedientes que se formen con motivo de las revisiones de inversiones finalizadas, deberán mantenerse al día en un archivo único, a cargo del Jefe de Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o de Unidad, según corresponda, quienes serán responsables directos, en caso de incumplimiento de las obligaciones anteriormente señaladas, por lo que deberán adoptar las medidas conducentes a la estricta observancia de ellas por parte del personal fiscalizador de su dependencia, sin perjuicio de la responsabilidad que, como Jefe Superior de la Dirección Regional, le corresponde a los Directores Regionales.

8.- Comité de Inversiones.-

8.1 Descripción y objetivos del Comité.

En procura de una adecuada equidad y con el propósito de que las unidades operativas logren el debido equilibrio entre las facultades fiscalizadoras del Servicio y las garantías que la ley le otorga a los contribuyentes, esta Dirección estimó necesario establecer un mecanismo que regule las decisiones que deben adoptarse en aquellas situaciones especiales o poco claras relacionadas con la justificación de inversiones y que permita actuar con un criterio uniforme, como ocurre, por ejemplo, en los casos de contribuyentes que acreditan sus inversiones o desembolsos con registros timbrados por el Servicio en fecha posterior a las operaciones en ellos registradas, como también en aquellos casos de contribuyentes que no llevan contabilidad para ningún efecto, en cuyo caso resulta complejo aceptar ciertos medios de prueba, como también establecer la disponibilidad de los fondos a la fecha de la inversión.

Conforme a lo anterior, las Direcciones Regionales han debido formar un Comité Regional de Inversiones, integrado por el Director Regional, el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización y el Jefe de la Oficina Jurídica Regional quien actúa, además, como secretario de dicho Comité.

Cuando sea necesario, podrán incorporarse a este Comité el Jefe del Departamento Regional de Resoluciones o el Jefe de Unidad, según corresponda.

Este Comité tiene como objetivo analizar si los antecedentes aportados por los contribuyentes en respuesta a las citaciones practicadas por el Servicio, en aquellos casos especiales o poco claros puestos en su conocimiento, permiten establecer, razonablemente, que las inversiones, gastos o desembolsos se encuentran justificados en cuanto a su origen y disponibilidad, apreciando para ello las pruebas producidas por el contribuyente de

acuerdo a las reglas de la sana crítica, es decir, ajustándose a las normas de la lógica y sentido común, pudiendo requerir, cuando lo estime necesario, mayores antecedentes u ordenar otras actuaciones.

De las actuaciones realizadas por el Comité, debe dejarse constancia en Acta, la que será firmada por cada uno de los integrantes, correspondiendo la decisión definitiva sobre los casos analizados al voto de la mayoría. En caso de empate en la votación, dirimirá el Director Regional. No obstante, cualquiera de sus miembros podrá dejar constancia fundada de su opinión contraria.

8.2 Procedimiento para solicitar la decisión del Comité:

- a) El Comité podrá ser convocado por el Director Regional cuando lo estime necesario.
- b) El Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según corresponda, a petición del Coordinador, podrá solicitar la decisión del Comité Regional de Inversiones, en aquellos casos en que los antecedentes presentados por el contribuyente en la respuesta a la citación revistan características especiales o poco claras, que no permitan determinar con la debida certeza si mediante los medios de prueba aportados, se puede tener por justificado o no el origen y la disponibilidad de los fondos con que financió los gastos, desembolsos o inversiones. Los antecedentes deberá remitirlos al Secretario de dicho Comité, acompañando informe sobre las partidas por las cuales se requiere una decisión. Corresponderá al Coordinador exponer el caso ante el Comité, cuando éste se reúna para analizarlo.
- c) Con todo, el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o el Jefe de Unidad, según corresponda, podrá solicitar la decisión del Comité en instancia anterior a la Citación.
- d) El Comité también podrá ser requerido por el contribuyente en su respuesta a la Citación, petición que deberá ser evaluada por el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, quien deberá consultar al Director Regional la determinación de aceptarla o rechazarla.

8.3 Respuesta del Comité Regional de Inversiones.

Recibidos los antecedentes por el Secretario del Comité, éste deberá reunirse en un plazo no superior a quince (15) días hábiles para analizarlos y las decisiones que adopte sobre los casos serán comunicadas al Departamento o Unidad, según corresponda, mediante la remisión, por parte del Secretario de dicho Comité, de copia del Acta de acuerdos respectiva, debidamente firmada por todos sus integrantes.

Si la decisión del Comité es que los antecedentes aportados por el contribuyente constituyen prueba suficiente que justifican el origen y la disponibilidad de los fondos, en su totalidad o en parte, procederá que el Jefe Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según proceda, ordene confeccionar el Acta de Conciliación, en el primer caso y la Liquidación por la parte no justificada, en el segundo.

Si se ha solicitado la opinión del Comité en una etapa anterior a la Citación, puede ocurrir que éste determine que se emita citación, situación en la cual el caso seguirá el conducto regular antes enunciado. Si, una vez que el contribuyente haya dado respuesta a la citación, fuera necesaria la participación del Comité, se podrá elevar nuevamente los antecedentes ante él, para los efectos pertinentes. De lo contrario, significaría que las pruebas aportadas por el contribuyentes fueron estimados suficientes para justificar el origen y la disponibilidad de los fondos, por lo que se debe poner término a la revisión con la emisión del informe final y, en el caso del programa de Operación Renta, además con la liberación o concurrencia en línea, según corresponda.

9) Procedimiento a aplicar para establecer gastos de vida del contribuyente.-

A fin de unificar criterios, cuando el fiscalizador se enfrente a un caso respecto del cual estime que es necesario calcular los gastos de vida del contribuyente, conforme a las situaciones que se describen más adelante, en el No. 13 del Capítulo Quinto de esta Circular, deberá elevarlo, a través de su Coordinador, al Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, Resoluciones o Jefe de Unidad, según corresponda, quien a la luz de los antecedentes presentados, resolverá, en definitiva, si se solicitarán al contribuyente los antecedentes para calcular gastos de vida.

Si éste determina que deben ser calculados, será conveniente requerir, en primer lugar, al propio contribuyente la información respectiva, quien podrá proporcionarla a través de una declaración simple que servirá de referencia al fiscalizador. Si con todo, éste cuenta con antecedentes fehacientes que demuestran que dicha declaración no se ajusta a la realidad, podrá desestimarla, caso en el cual será necesario que los referidos gastos de vida del contribuyente y de las personas que viven a sus expensas sean tasados, al igual que si no presenta referencia alguna de ellos.

De ser necesario, se podrá elevar el caso al Comité de Inversiones, el cual dejará constancia detallada en acta de los elementos que se tuvo en cuenta para determinar el monto de los gastos de vida y su cuantía o para no hacerlo.

Una vez determinados los gastos de vida, el fiscalizador deberá, según corresponda, finiquitar la revisión, citar, levantar Acta de Conciliación, total o parcial, o liquidar los impuestos que correspondan.

10.- Funcionarios que participan en la fiscalización.

10.1.- Fiscalizador.

En la fiscalización de inversiones el fiscalizador es responsable de llevar a buen término la revisión de los casos que le son asignados, lo cual implica iniciar y finiquitar en forma completa un proceso administrativo que, además de la revisión misma, requiere de un procedimiento documental (emisión de Citación, Liquidación, Acta de Conciliación, formación expediente, etc.) y, además, de actuaciones en línea (conurrencias, desbloques o ingreso de declaración rectificatoria cuando corresponda).

Para llevar adelante estas tareas, el Fiscalizador depende directamente del Coordinador de Grupo. Por lo tanto, en caso de dudas en la toma de decisiones de un caso en revisión debe recurrir siempre, en primer término, a su Coordinador, quien se encuentra obligado a prestarle el debido apoyo.

10.2.- Coordinador de Grupo.

El rol del Coordinador de Grupo, en lo que respecta a la fiscalización de inversiones, es velar por la oportuna y buena marcha de las revisiones que se están llevando a cabo; unificar criterios; servir de apoyo al fiscalizador en el proceso de análisis de los antecedentes y toma de decisiones respecto a su validez como prueba, cuando sea necesario o procedente. En aquellos casos que, luego de analizar los antecedentes, el Coordinador fundadamente estima que deben ser analizados por una instancia superior, y sólo en ese caso, deberá elevarlos para el conocimiento del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización y/o solicitar la decisión del Comité Regional, a través de las Jefaturas mencionadas en el punto 8.2 precedente.

Desde el punto de vista administrativo, el Coordinador de Grupo, previo al traslado del expediente al Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, debe ratificar lo obrado por el fiscalizador con su Visto Bueno en la Hoja de Informe de Inversiones que forma parte del expediente formado por éste.

10.3.- Jefe Departamento Regional De Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad.-

Además de las labores propias de su cargo, será su obligación:

- Mantener el archivo de expedientes de inversiones revisadas.

- Decidir, en base a las consideraciones de hecho y de derecho si se puede tener por justificada la inversión cuando el Coordinador de Grupo eleve el caso para su decisión.
- Determinar si el caso amerita ser elevado al Comité de Inversiones.
- Disponer se ejecute el Programa Regional de inconcurrentes de Operación Renta notificados por inversiones y proponer al Departamento de Planificación y Control de Fiscalización el programa de fiscalización de los contribuyentes revisados por inversiones y que presentan incidencia tributaria significativa para años siguientes en el Informe de Expediente de Inversiones.

Además, conviene se tenga presente que los jefes de Departamento Regionales de Fiscalización, de Resoluciones o los Jefes de Unidades, según corresponda, son responsables directos, en caso de incumplimiento de las obligaciones señaladas en el número 7 del presente Capítulo, por lo que deben adoptar las medidas tendientes a la estricta observancia de ellas por parte del personal fiscalizador de su dependencia.

CAPITULO QUINTO.- SITUACIONES ESPECIALES.

Considerando la cantidad de situaciones que suelen producirse en los programas de fiscalización de inversiones, a continuación nos referiremos a algunas de ellas en particular, sin perjuicio que podrán usarse las presunciones como medio de prueba, según lo instruido anteriormente, cuando las pruebas documentales no fueran suficientes, materia que deberá resolver necesariamente el Comité de Inversiones.

- 1) No procede la aplicación de las normas de la Ley 18.320, de 1984, en los casos de justificación de inversiones.

Cuando proceda aplicar lo previsto en el inciso 2 del artículo 76 de la Ley sobre Impuesto las Ventas y Servicios por las diferencias de ingresos no justificadas, no son pertinentes las normas que limitan las facultades fiscalizadoras del Servicio contempladas en la Ley No. 18.320, de 1984, pues en este caso, el gravamen no proviene de una revisión de las declaraciones de Impuesto a las Ventas y Servicios.

- 2) Aplicación del Art. 21 de la Ley de la Renta a una S.A. por no justificación de inversiones y desembolsos.

El artículo 21 de la Ley de la Renta señala, en su inciso 3, que las sociedades anónimas, entre otros contribuyentes, deberán pagar en calidad de impuesto único de la Ley de la Renta, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre todas aquellas partidas señaladas en el No. 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, con excepción de aquellas sumas que la propia norma legal señala en forma expresa, y también sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 35; 36, inciso 2; 38, inciso 2; 70 (agregado mediante Ley No. 19.398, de 04-08-95) y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, según corresponda.

Como se puede apreciar, de lo dispuesto por el citado Art. 21, a las rentas que resulten por aplicación a una sociedad anónima de lo establecido por el artículo 70 de la ley del ramo, a contar de la vigencia de la modificación incorporada al inciso 3 del Art. 21 (Ley No. 19.398), les afecta la tributación contenida en el inciso 3 del precepto legal señalado, es decir, dichos desembolsos no justificados corresponde gravarlos con la tasa del 35%, en calidad de Impuesto Único a la Renta. (Circular No. 37, de 25-09-95).

- 3) Contribuyente alega que sus inversiones, gastos o desembolsos se justifican con las rentas declaradas al Servicio.

En esta situación no será suficiente que las rentas declaradas en el año tributario respectivo, sean de un monto igual o superior a las erogaciones de que se trate, sino que, además, será necesario que concurren algunas de las condiciones que se indican, según sea el caso:

- a) Si el contribuyente se encuentra obligado a determinar sus rentas mediante contabilidad completa, sólo se aceptará la justificación del origen y disponibilidad de los fondos aplicados, cuando en los registros contables que la conforman, figuren retiros de dinero por una suma equivalente al monto de los desembolsos y en las fechas en que éstos se produjeron.

Si los retiros hubiesen ocurrido en una fecha muy anterior al pago de las inversiones, adquisiciones o gastos, según corresponda, el contribuyente debe probar que los dineros retirados los mantuvo en su poder durante el lapso comprendido entre el retiro y la aplicación efectiva de los mismos. Algunas de las formas de acreditar esta circunstancia, podría ser el depósito de los fondos en cuentas bancarias particulares; el préstamo del dinero a alguna persona, etc. siendo menester, en todo caso, que se pruebe la efectividad de las operaciones invocadas con la correspondiente documentación sustentante, especialmente, en lo que se refiere al giro o restitución de las sumas que se pretenden aplicar a los desembolsos que han dado origen a la fiscalización.

- b) Si el contribuyente no se encuentra obligado a demostrar sus rentas mediante contabilidad completa, como es el caso de las personas que obtienen únicamente rentas de capitales mobiliarios; rentas del trabajo dependiente o independiente, etc. se aceptará la justificación de inversiones, gastos o desembolsos en base a los documentos que acrediten las disponibilidades de dinero a la fecha de las erogaciones, previa deducción del monto de los gastos de vida del contribuyente y de las personas que viven a sus expensas, conforme lo dispone el inciso 1 del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta.

- 4) Contribuyentes que alegan que sus ingresos provienen de rentas exentas de impuestos; afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho por la ley.

Por disposición expresa del artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, estos contribuyentes deben acreditar el origen de los ingresos rentas o fondos aplicados a sus desembolsos o inversiones, mediante contabilidad fidedigna.

- 5) Personas naturales socias de sociedades de personas que tributen en base a presunción de derecho, que alegan que sus ingresos provienen del retiro de utilidades superiores a las presumidas de derecho por la ley.

Deberán acreditar los retiros superiores a los presumidos de derecho mediante la contabilidad que para estos efectos, deberán llevar tales empresas. En otros términos, en el caso de socios que pertenezcan a sociedades de personas que realicen actividades sujetas a tratamientos de presunciones de derecho; rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, la contabilidad fidedigna será exigible a las sociedades. Por lo tanto, en los registros contables de éstas, deben cumplirse las condiciones que permitan demostrar fehacientemente, las inversiones o gastos de sus socios a través de los pagos directos, retiros personales u otra forma anotada en la contabilidad.

En las condiciones anotadas, se encuentran, entre otros, los siguientes contribuyentes:

- a) Las empresas propietarias o usufructuarias que, sin ser sociedades anónimas explotan bienes raíces agrícolas que quedan sujetas a la presunción de derecho del 10% del avalúo fiscal como renta (Art. 20 No. 1, letra b) de la Ley de Impuesto a la Renta).
- b) Empresas que no siendo sociedades anónimas, explotan bienes raíces agrícolas en una calidad distinta a la de propietario o usufructuario que quedan afectas a una presunción de derecho del 4% del avalúo fiscal.
- c) Las sociedades que no sean anónimas ni en comandita por acciones que explotan vehículos destinados al transporte de pasajeros o carga ajena, para quienes se establece una presunción de derecho del 10% del avalúo de los vehículos al 1 de Enero del año en que debe efectuarse la declaración (Art. 34 bis. No. 2 y 3 de la Ley de Impuesto a la Renta).

Con todo, en los casos en que él o los socios tuvieren además, en forma independiente o paralela a la sociedad, actividades sujetas a presunción o a impuestos sustitutivos, estarán

obligados a llevar contabilidad fidedigna si desean acreditar mayores rentas que las presuntas para los efectos de justificar inversiones.

- 6) Contribuyentes tributan en base a presunción de derecho y alegan que sus ingresos, gastos y desembolsos provienen de dicha renta presunta.

Para los efectos de justificación de inversiones de estos contribuyentes, se entenderá que la renta presunta anual declarada se ha percibido proporcionalmente durante los meses del año comercial que abarque la declaración, lo cual, naturalmente, tendrá distintos efectos según la época en que se realice la inversión.

Sobre este punto, se debe tener presente que las rentas de algunos contribuyentes como, por ejemplo, los agricultores, se perciben generalmente en un determinado período del año, lo cual podría permitirles y, por lo tanto, justificar con cargo a dichos fondos, inversiones en los meses inmediatamente siguientes, de modo que estos casos deberán ser evaluados individualmente por el fiscalizador, conjuntamente con su coordinador y el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, a objeto de establecer los períodos tributarios que se tomarán en cuenta para determinar si el contribuyente tuvo una razonable capacidad para destinar fondos a la inversión, una vez deducidos los gastos de vida propios y de su grupo familiar.

Pudiera ocurrir que en la etapa de la fiscalización, y debido a que no lleva contabilidad, el contribuyente intente justificar con alguna documentación como, por ejemplo, libros de compras y ventas, facturas etc., ingresos superiores a los presumidos de derecho. En este caso, si los antecedentes presentados no son suficientemente satisfactorios, por razones de equidad, se le otorgará un plazo de treinta (30) días para que presente la contabilidad. Esta contabilidad, que debe ser fidedigna, se aceptará, aún cuando los libros u hojas sueltas que la contienen hayan sido timbrados extemporáneamente, siempre que su movimiento se encuentre registrado en forma fiel y por sus verdaderos montos, conforme a la documentación probatoria respectiva que deberá presentar.

- 7) Contribuyente manifiesta que sus inversiones fueron solventadas con dineros o fondos proporcionados por el cónyuge.

En estos casos, se hace necesario determinar el régimen patrimonial vigente en el matrimonio, el cual puede ser:

- a) Sociedad de bienes:

Bajo este régimen y de acuerdo al Art. 1749 del Código Civil, es el marido quien administra los bienes de la sociedad por lo que, si es él quien debe justificar el origen y disponibilidad de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, corresponderá establecer si existe algún tipo de limitación en su administración a objeto determinar si puede disponer libremente de los frutos de los bienes de la sociedad, aplicándose, además, las normas generales ya anotadas respecto de los documentos probatorios que aporte durante la fiscalización.

Si quien debe justificar es la mujer e invoca para ello que los fondos han sido facilitados por el marido, corresponderá verificar la capacidad económica de éste como asimismo, su cumplimiento tributario. Si de estas comprobaciones no quedaran acreditados satisfactoriamente los hechos objeto de prueba, se gravarán los montos no justificados a la mujer ya que no existe impedimento para que ella se dedique libremente al ejercicio de un empleo, oficio, profesión o industria separados de los de su marido, caso en el que de acuerdo al artículo 150 del Código Civil, la mujer se entiende separada de bienes y le corresponde acreditar, tanto respecto del marido como de terceros, el origen y dominio de los bienes que adquiera con los ingresos provenientes del ejercicio de las actividades anotadas. Sin embargo, si las actividades señaladas le han sido prohibidas a la mujer judicialmente, la prueba corresponde al marido.

- b) Régimen de separación de bienes:

Bajo este sistema cada cónyuge administra sus bienes en forma independiente (separación total), debiendo aportar las pruebas pertinentes, conforme a las normas aplicables a los

contribuyentes en general. Si alguno de ellos pretende justificar con dineros facilitados por el otro cónyuge, deberá probarlo, sin perjuicio de las verificaciones que deban realizarse en cuanto a la capacidad económica de quien aporta los fondos.

c) Régimen de participación en los gananciales:

El tratamiento que debe recibir en lo relativo a la justificación de inversiones es semejante al que se aplica respecto de los cónyuges separados totalmente de bienes, debiendo tenerse presente además las instrucciones impartidas en la Circular No. 48 de 1994.

d) Rentas conjuntas de los cónyuges.-

En los casos de matrimonios, independientemente que se encuentren casados bajo régimen de sociedad conyugal, de separación de bienes o de gananciales, para los efectos de justificar el origen de fondos con que se efectuaron las inversiones, se aceptará el conjunto de las rentas de ambos cónyuges, cuando los interesados las hagan valer, aunque no medien documentos legales, como escrituras públicas o mutuos que prueben préstamos o transferencia de dineros entre ambos, debiendo en todo caso verificarse, previamente, que los fondos aplicados hayan tributado, cuando ello corresponda.

8) Adquisiciones o desembolsos solventados con ahorros en moneda extranjera o fondos provenientes del exterior.

Ocurre con cierta frecuencia que, contribuyentes notificados para que acrediten el origen y la disponibilidad de los fondos con que han efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, manifiestan que éstos han sido cubiertos con fondos provenientes del exterior o con ahorros en moneda extranjera.

Al respecto, cabe señalar, en primer término, que las verificaciones pertinentes, deberán ser realizadas por los funcionarios fiscalizadores de acuerdo a las normas generales contenidas en la presente circular.

Ahora bien, en los casos específicos señalados, el contribuyente deberá acreditar la efectividad de sus argumentaciones con la documentación que al efecto emitan instituciones bancarias nacionales o extranjeras; certificados u otros documentos.

En aquellos casos que los contribuyentes manifiesten que la moneda extranjera ha sido liquidada en el mercado informal, ésta deberá acreditarse de la siguiente forma:

a) Operación con particulares:

Mediante contrato suscrito ante notario público, en que conste claramente la fecha de la convención, individualización de las partes (vendedor y comprador), dejando constancia del nombre completo, número de RUT, domicilio, cantidad y denominación de la moneda objeto del contrato, precio y firma de los contratantes.

b) Operación con empresas:

Si el vendedor o tradente es una empresa, corresponderá que ésta emita una factura en la forma y con los requisitos que establecen los Art. 88 del Código Tributario y 52 y siguientes del D.L. 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, debiendo dejarse constancia en dicha factura de los antecedentes indicados anteriormente.

c) Operaciones con personas o empresas que operan en el mercado informal en la compra y venta de moneda extranjera.

Cuando el vendedor es un particular que no realiza habitualmente este tipo de operaciones y el comprador es de aquellos que operan habitualmente en la compra y venta de moneda extranjera, el contribuyente vendedor deberá acreditar la venta de moneda extranjera, con la correspondiente factura de compra, que debe emitir el adquirente, ya sea, cuando la operación es por un monto igual o superior a US\$ 10.000.-, o cuando el vendedor así lo solicite. Todo lo anterior, en conformidad lo dispuesto por este Servicio mediante la Resolución EX 1420, de 1990, modificada por la Resolución EX-2909, del mismo año y Resolución EX-806, de Febrero de 1996.

En relación a las boletas de compra que en conformidad a la resolución antes referida, deben emitirse cuando las operaciones son por un monto inferior a US \$ 10.000, estas no son idóneas, por cuanto se trata de documentos que no identifican al vendedor de la moneda extranjera o las especies transferidas.

Por último, cabe destacar que el hecho de acreditar la conversión de la moneda extranjera en la forma señalada precedentemente, no demuestra necesariamente el origen de los fondos, y habrá que atender a las circunstancias particulares de cada situación, para llegar a establecer esto último.

9) Socio de empresa.-

Las diferencias que se establezcan por origen y disponibilidad de fondos al socio de empresa, deben gravarse en la Primera Categoría, de acuerdo al artículo 20, No. 3 y Global Complementario, no afectos al Impuesto al Valor Agregado, salvo que existan antecedentes que permitan concluir que se debe aplicar este tributo.

10) Personas jurídicas que no sean S.A.

Las diferencias determinadas conforme al artículo 70 de la Ley de la Renta, se gravarán de acuerdo al artículo 20, No. 3 de la Primera Categoría e Impuesto al Valor Agregado, cuando sea procedente aplicar el artículo 76 del D.L. 825, de 1974. Esta diferencia deberá llevarse al Global Complementario de los socios cuando corresponda.

11) Sociedades en comandita por acciones.

En este caso el Impuesto Único del 35% gravará sólo las cantidades que proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las mencionadas cantidades se considerará retirado por los socios gestores, quienes quedarán gravados en la Primera Categoría, de acuerdo al artículo 20, No. 3 y Global Complementario por dicha cantidad.

12) Justificación de ingresos en base a préstamos obtenidos de terceros.

Es este uno de los recursos más utilizados por los contribuyentes para cubrir déficits de caja, originados en omisiones de rentas o ingresos, de manera que se deberá tener especial cuidado en la ponderación de la prueba que aporten los interesados, en base a las pautas del Capítulo I de esta Circular. Además, deben verificarse los antecedentes tributarios del mutuante o persona que aparece facilitando las sumas respecto de las cuales se ha celebrado el mutuo, conforme a las pautas generales, por cuanto puede ocurrir que respecto de ellas no se haya tributado y corresponda la aplicación de impuestos omitidos.

Cualquiera que sea el medio de que se valga el contribuyente, el Servicio está en su derecho de impugnarlo si así procediere, conforme a los antecedentes que emanen de la fiscalización y de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 59, 60 y 63 del Código Tributario. Lo anterior, sin perjuicio de ejercer la facultad de tasar la base imponible cuando concurren los requisitos que establece la ley para ese efecto.

13) Situaciones a considerar para establecer los gastos de vida.

La fiscalización por inversiones se inicia con la notificación al contribuyente para que acompañe la documentación que permitirá efectuar la revisión. Una vez analizados estos, sea en esta etapa o en la de la Citación, se tendrá una visión de las variadas situaciones que se pueden presentar, como son:

- Que el contribuyente tenga ingresos provenientes de retiros, honorarios, sueldos, salarios, pensiones, etc. que se estimen suficientes para solventar sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas y, además, demuestre que la inversión la efectuó con dineros provenientes de préstamos de terceros o de otras fuentes, caso en el cual sería una redundancia pedir al contribuyente que presente los antecedentes relativos a sus gastos de vida.
- Que el contribuyente demuestre ingresos efectivos (retiros, honorarios, sueldos, etc.) o presuntos muy por encima de los montos que el funcionario estime como necesarios para

sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas y de los montos invertidos, situación que no ameritaría solicitar al contribuyente los antecedentes sobre sus gastos de vida.

- Que los ingresos demostrados por el interesado aparezcan como insuficientes, total o parcialmente, en relación a los totales invertidos. En este caso será necesario establecer una relación entre los ingresos, los gastos de subsistencia de él y de las personas que viven a sus expensas y los montos que destinó a la inversión, a objeto de establecer la capacidad que tuvo para ello y, por tanto, habrá de solicitarse al interesado el detalle de sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Las presentes instrucciones dejan sin efecto todas aquellas que, en contrario, puedan existir en resoluciones, circulares, oficios circulares, télex o cualquier otra comunicación emanada de esta

Dirección.

Saluda a Ud.,

ALFREDO ECHEVERRIA HERRERA
DIRECTOR (S)

INDICE

ANTECEDENTES	1
CAPITULO PRIMERO.- La prueba en materia de Inversiones	3
1.- Objeto de la prueba, medios de prueba en general, carga de la prueba y valoración de la prueba.	3
2.- Medios de prueba en particular.	5
2.1. Instrumentos	5
Instrumentos públicos	5
♦ Instrumentos privados	5
Valor probatorio	6
Autenticidad material de un documento	8
Situaciones especiales relacionadas con la prueba instrumental.....	9
A.- Falta de instrumento público en los actos que es exigido como solemnidad	9
B.- Conversión del instrumento público nulo en privado.	9
C.- Instrumentos públicos otorgados en el extranjero	9
D.- Fecha cierta del instrumento privado respecto de terceros	10
E.- Actos que deben consignarse por escrito para efectos probatorios	10
F.- Formalidad fiscal del impuesto.	11
G.- Impugnación de las declaraciones hechas por las partes en un instrumento público.	11
H.- Prueba especial de la autenticidad de un instrumento privado	12

I.- La contabilidad como medio de prueba Instrumental.....	13
Libros de contabilidad	13
Sistema de contabilidad:	13
Contabilidad fidedigna:	14
Valor probatorio de los libros de contabilidad:	14
Contribuyentes obligados a llevar contabilidad:	15
Contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa:	16
Contribuyentes con contabilidad simplificada:	16
Contribuyentes facultados para llevar contabilidad.....	17
Contribuyentes que tributan en base a presunción de renta.....	17
2.2. Las presunciones	18
2.3. La confesión	19
2.4. El informe pericial.-	20
CAPITULO SEGUNDO.- La representación en materia de inversiones	20
CAPITULO TERCERO.- Impuesto a liquidar por inversiones no justificadas y presunción de gastos de vida	21
1.- Impuestos a liquidar	21
2.- Presunción de Gastos de Vida	23
CAPITULO CUARTO.- Instrucciones sobre fiscalización de inversiones	23
A) Objetivo de la fiscalización	23
B) Procedimientos de fiscalización	23
1.- Notificación al contribuyente	24
1.1. Resultado de la notificación	25
a) Contribuyente concurre a la Unidad	25
b) Contribuyente no concurre a la Unidad	25
1.2 Análisis de los antecedentes presentados	26
1.3 Procedimiento a seguir	26
2.- Citación del artículo 63 del Código Tributario	27
2.1 Características de la citación	28
2.2 Efectos de la Citación	28
2.3 Formas de notificación	28
2.4 Objetivos de la citación	28
2.5 Resultado de la citación	29
3.- Acta de Conciliación	29
3.1 Características	30

3.2 Antecedentes que debe contener	30
4.- Liquidación por inversiones no justificadas	30
4.1 Concepto de liquidación	30
4.2 Características	31
4.3 Antecedentes de las liquidaciones	31
4.4 Casos en que procede la liquidación	31
4.5 Impuestos a liquidar por inversiones no justificadas	31
5.- Giro de los Impuestos	32
6.- Procedimiento en línea asociado a la revisión	32
a) Declaración rectificatoria	32
b) Liberación	33
c) Concurrencia	33
d) Confirmación de las acciones en línea	34
7.- Expediente de Inversiones	34
a) Informe de Expediente de Inversiones	34
a.1 Información que debe contener	34
a.2 Características	35
a.3 Objetivos	35
b) Formulario de Análisis de Justificación de Inversiones y Hoja de Trabajo, Justificación Inversiones	35
c) Formación del Expediente	36
d) Archivo expediente inversiones	36
8.- Comité de Inversiones	36
8.1 Descripción y objetivos del Comité	36
8.2 Procedimiento para solicitar la decisión del Comité	37
8.3 Respuesta del Comité de Inversiones	38
9.- Procedimiento a aplicar para establecer gastos de vida del contribuyente	39
10.- Funcionarios que participan en la fiscalización	39
10.1 Fiscalizador	39
10.2 Coordinador de Grupo	39
10.3 Jefe Departamento Regional de Fiscalización de Resoluciones o Jefe de Unidad	39
 CAPITULO QUINTO.- Situaciones Especiales	 40
1.- No procede la aplicación de las normas de la Ley 18.320 de 1984, en los casos de justificación de inversiones	40

2.- Aplicación del Art. 21 de la Ley de la Renta a una S.A. por no justificación de inversiones y desembolsos	40
3.- Contribuyente alega que sus inversiones, gastos o desembolsos se justifican con las rentas declaradas al Servicio	41
4.- Contribuyentes que alegan que sus ingresos provienen de rentas exentas de impuestos; afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho	42
5.- Personas naturales socias de sociedades de personas que tributen en base a presunción de derecho, que alegan que sus ingresos provienen del retiro de utilidades superiores a las presumidas de derecho por la ley	42
6.- Contribuyentes tributan en base a presunción de derecho y alegan que sus ingresos, gastos y desembolsos provienen de dicha renta presunta	42
7.- Contribuyente manifiesta que sus inversiones fueron solventadas con dineros o fondos proporcionados por el cónyuge	43
a) Sociedad de bienes	43
b) Régimen de separación de bienes	44
c) Régimen de participación de gananciales	44
d) Rentas conjuntas de los cónyuges	44
8.- Adquisiciones o desembolsos solventados con ahorros en moneda extranjera o fondos provenientes del exterior	44
a) Operación con particulares	45
b) Operación con empresas	45
c) Operaciones con personas o empresas que operan en el mercado informar en la compra y venta de moneda extranjera	46
9.- Socio de empresa	46
10.- Personas Jurídicas que no sean S.A.	46
11.- Sociedades en comandita por acciones	46
12.- Justificación de ingresos en base a préstamos obtenidos por terceros	46
13.- Situaciones a considerar para establecer los gastos de vida	46

Anexo No. 1, "Informe Expediente Inversiones"

Anexo No. 2, "Análisis justificación de Inversiones"

Anexo No. 3, "Hoja de Trabajo, Justificación de Inversiones"