

CIRCULAR N° 8 DEL 7 DE FEBRERO DEL 2000

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE FISCALIZACION DE INVERSIONES. DEROGA CIRCULAR N° 68, DEL 07 DE NOVIEMBRE DE 1997

INSTRUCCIONES SOBRE FISCALIZACION DE INVERSIONES, GASTOS Y DES-EMBOLSOS.

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 en el 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, gastos o desembolsos.

ANTECEDENTES

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. N° 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 aquellos 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 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 N° 3 del artículo 20° o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 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 legal, 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 segundo 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 solventado los desembolsos, gastos o inversiones, han tributado correcta y oportunamente.

CAPITULO PRIMERO.- LA PRUEBA EN MATERIA DE JUSTIFICACION DEL ORIGEN DE LOS FONDOS GASTADOS, DESEMBOLSADOS O INVERTIDOS.

1.- LAS PRESUNCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 70° DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.

Se ha señalado que las presunciones legales contenidas en el artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta constituyen un eficaz instrumento con que cuenta la Administración Tributaria para la fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos.

Respecto de las presunciones, el Código Civil, en su artículo 47°, señala:

“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados

por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente la prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”

Conforme a lo expresado, las presunciones legales son aquellas en que los antecedentes o circunstancias conocidas (hecho base o indicio) y el hecho inferido están fijados por la ley.

Si el hecho inferido o presumido admite prueba en contrario, la presunción será simplemente legal y, si la ley rechaza expresamente la prueba en contra de éste, la presunción será de derecho.

Aplicando los conceptos anteriores en materia de justificación del origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados, pueden distinguirse en el artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las siguientes presunciones legales:

a) Presunción de Renta

El inciso primero del artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta presume que toda persona tiene una renta afecta, a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas.

Por su parte, el inciso segundo de dicho artículo hace extensiva dicha presunción de renta a los demás gastos, desembolsos e inversiones, en la medida que el contribuyente no demuestre el origen de los fondos con los que ha solventado tales erogaciones.

En consecuencia, las bases de la presunción de renta son:

- Gastos de vida y otros;
- Desembolsos, e
- Inversiones.

Determinada por el Servicio la existencia de los referidos gastos, desembolsos o inversiones, corresponde al contribuyente, para verse liberado de una determinación de impuestos en su contra, probar que ellos fueron solventados con:

- Rentas que pagaron el impuesto correspondiente;
- Rentas exentas;
- Rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho, o
- Ingresos no constitutivos de rentas, como son los préstamos y aquellos rubros comprendidos en el artículo 17° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Si el contribuyente no prueba la existencia de las rentas o ingresos señalados precedentemente o si el monto probado es inferior a lo presumido de derecho, resultará una suma afecta a impuestos que dará origen a la liquidación respectiva.

b) Presunción de clase o tipo de renta

El inciso segundo del artículo 70° establece una presunción respecto de la clase o tipo de renta a que corresponde la renta presumida, atendiendo a la actividad principal del contribuyente, al prescribir que “se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría, según el N° 3 del artículo 20° o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42°, atendiendo a la actividad principal del contribuyente”.

El contribuyente puede desvirtuar la presunción demostrando el origen de los fondos con los que efectuó los gastos, desembolsos o inversiones.

2.- OBJETO Y SUJETOS DE LA PRUEBA

a) Hecho a probar por el Servicio

Para que las presunciones establecidas en el artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta puedan tener aplicación, se requiere de una actividad probatoria previa e indispensable por parte de la Administración Tributaria, consistente en la probanza de la existencia de ciertas inversiones, gastos o desembolsos efectuados por un contribuyente.

Es preciso aclarar que en la citación practicada al contribuyente conforme al artículo 63° del Código Tributario, debe expresarse en forma determinada la operación que la motiva, esto es, la inversión, gasto o desembolso. En caso de no ocurrir aquello, los plazos de prescripción no se verán aumentados en los términos del artículo 200° del Código Tributario, tal cual se desprende del inciso final del citado artículo 63°.

El Servicio debe no sólo acreditar, por los medios especiales de fiscalización la existencia de una inversión, gasto o desembolso, sino que además debe expresarlos determinadamente en la citación que al efecto se practique, señalando su naturaleza, cuantía y fecha. En caso de carecer el Servicio de dichos antecedentes y de haberse agotado los medios para recabarlos, el funcionario deberá abstenerse de practicar la citación del artículo 63° del Código Tributario, dejando constancia en el expediente respectivo de las diligencias efectuadas y de la decisión de no practicar citación.

b) Hecho a probar por el contribuyente

Establecida la circunstancia de la existencia de inversiones, gastos o desembolsos, corresponde al contribuyente, para verse liberado de una determinación de impuestos en su contra, demostrar que los fondos con los cuales ha efectuado tales inversiones, gastos o desembolsos, provienen de:

- Rentas que ya pagaron los impuestos correspondientes;
- Rentas exentas;
- Rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho, o
- Ingresos no constitutivos de renta o préstamos.

Como es obvio, no será suficiente que el contribuyente pruebe haber obtenido alguno de los recursos señalados, sino que deberá también demostrar que con ellos fue que solventó el gasto, desembolso o inversión; para estos efectos bastará acreditar haber mantenido en su patrimonio una suma equivalente al egreso efectuado.

Respecto de aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa y que no se encuentren en los casos previstos en el artículo 71° de la Ley sobre Impuesto a La Renta, el

Servicio presumirá la mantención de los recursos en el patrimonio del contribuyente cuando entre la fecha de la obtención de los fondos y la correspondiente inversión, gasto o desembolso ha mediado un lapso igual o inferior a un año, y siempre que el Servicio no demuestre que efectuó otras inversiones o egresos a los cuales pudo haber aplicado dichos fondos.

Si entre la fecha de la obtención de recursos y las inversiones, gastos o desembolsos ha transcurrido un tiempo superior al de un año y el contribuyente no aporta pruebas que demuestren la mantención de los recursos en su patrimonio, el revisor podrá liquidar los impuestos resultantes o remitir los antecedentes al Comité de Inversiones a fin de que éste adopte la decisión final.

Debe tenerse en cuenta que no es procedente exigir al contribuyente que el dinero que alega haber percibido en cierto tiempo se haya mantenido siempre como tal, pues es perfectamente posible que éste se haya invertido en otros bienes, los cuales, al momento de ser realizados, le han permitido solventar un determinado gasto, desembolso o inversión.

3.- LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LA ETAPA ADMINISTRATIVA DE REVISIÓN.

El art. 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone: “Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, podrán acreditar el origen de los fondos por todos los medios de prueba que establece la ley.”

Por su parte, en el art. 71° de la ley antes citada, se establece: “Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, o rentas superiores a las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo a las normas generales que dictará el Director.”

De las normas anteriores se desprenden las siguientes reglas:

a) Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa deberán acreditar el origen de los fondos mediante ésta.

b) Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa pueden acreditar el origen de los fondos por todos los medios de prueba que establece la ley.

c) Los contribuyentes que alegan que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos, o rentas superiores a las presumidas de derecho, deben acreditarlo mediante contabilidad fidedigna.

Debe precisarse, en este último caso, que los contribuyentes referidos siguen no estando obligados a llevar contabilidad, sólo que, para acreditar el origen de ciertos ingresos, la ley impone la carga probatoria de llevarla.

Establecidas las reglas anteriores, es preciso distinguir entre la prueba producida en la etapa de revisión administrativa y aquella rendida en el proceso jurisdiccional iniciado por la reclamación del contribuyente, en esta circular se tratará de la primera.

a) Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa.

La norma del inciso tercero del artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dispone que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa podrán acreditar el origen

de los fondos por todos los medios de prueba que establece la ley.

En la etapa administrativa de revisión, existen normas propias que regulan los distintos aspectos de la prueba, esto es, el peso de la prueba u onus probandi; los medios de prueba y su valoración. Dichas normas están contenidas en el artículo 21° del Código Tributario, el cual dispone:

“Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deben servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos ...”

Como puede observarse, el inciso segundo de la norma transcrita no restringe los medios de prueba de que dispone el contribuyente a los meros documentos, pues la ley, además de mencionar a las declaraciones, documentos y libros, agrega “o los antecedentes”, entendiéndose comprendidos entre éstos, aquellos “otros medios que la ley establezca”, que sean necesarios u obligatorios para el contribuyente, acerca de los cuales discurre el inciso primero.

Según la norma del inciso final del artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa puede acreditar el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados por todos los medios de prueba legal, entendiéndose comprendidos entre éstos los documentos y antecedentes mencionados en el inciso segundo del artículo 21° del Código Tributario.

Ahora bien, resulta perfectamente posible que a la luz de lo dispuesto en el inciso primero y segundo del artículo 21°, los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa y que no se encuentren en el caso señalado en el artículo 71°, puedan rendir o producir los medios de prueba de que pueden hacer uso las partes en juicio y que aparecen enumerados en el artículo 341° del Código de Procedimiento Civil, esto es, instrumentos; testigos; inspección personal; informes de peritos y presunciones.

Obviamente, estos medios de prueba, consistentes en instrumentos, testigos, inspección personal, informes periciales y presunciones no se producirán en etapa administrativa de revisión de la manera en que aparecen reglados en el Código de Procedimiento Civil, pues este cuerpo legal los concibe en el ámbito del proceso judicial. En fase no jurisdiccional o meramente administrativa, los medios de prueba enumerados presentan sus propias peculiaridades y requieren de las adaptaciones propias del caso, sin perjuicio de que el revisor tenga en cuenta ciertas normas del Código de Procedimiento Civil, en cuanto derecho común supletorio, aplicable en materias tributarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario.

A continuación se analizan los medios de prueba de que dispone el contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa para justificar el origen de los fondos invertidos, distinguiendo entre aquellos que pueden emplearse con independencia de la existencia de un proceso judicial, de aquellos cuya existencia y eficacia como tales se encuentra supeditada este último.

Medios de Prueba con Autonomía o Independencia del Proceso Judicial

El Código de Procedimiento Civil concibe la existencia de ciertas probanzas que, por su naturaleza, poseen una entidad extraprocesal, esto es, su existencia como tales es independiente del proceso judicial, sin perjuicio de que para su eficacia probatoria deban hacerse valer en él. Son de estos medios de prueba autónomos los instrumentos y la confesión extrajudicial.

En atención a que la Legislación Procesal Civil atribuye aptitud probatoria a estos medios de prueba preexistentes al proceso judicial y en virtud de lo dispuesto en el artículo 2° del Código Tributario, se les aplicarán en instancia administrativa de revisión las normas de derecho común supletorio contenidas en el Código de Procedimiento Civil y Código Civil, en lo que dice relación con su valor probatorio.

1.- Los 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 aquella 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.

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.

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 establezca 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 2º 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 2º 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.

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 no 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.

Autenticidad material de un documento

Sin perjuicio de lo dicho en relación con el 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.

Situaciones especiales relacionadas con la prueba instrumental:

- 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.

- 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.

- 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 N° 172, de 23 de marzo de 1977, contemplan la posibilidad de autenticarlos, trámite que resulta equivalente a una autorización notarial de las firmas.

- 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.

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.

A lo anterior debe agregarse, desde la fecha del pago del Impuesto de la Ley de Timbres y Estampillas.

- Formalidad fiscal del impuesto.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 26 del Decreto Ley N°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 que afecta a los mutuos entre privados debe pagarse únicamente mediante ingreso de dinero en Tesorerías (F.24.1), conforme a lo establecido en la Resolución N° 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.

- 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, significa 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 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.

En esta materia debe tenerse presente que se ha hecho costumbre expresar en las escrituras públicas de compraventa, principalmente en aquellas redactadas por bancos, que el precio o parte de él se paga en el acto de la suscripción del contrato en dinero en efectivo, en circunstancias que, en la realidad, se ha hecho mediante documentos, cheques, vale vistas, pagarés, depósitos bancarios endosables, etc.

-Prueba especial de la autenticidad de un instrumento privado.

Se indicó precedentemente que si el Servicio negaba 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, a cotejar 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.

2.- La Confesión

La confesión también es un medio de prueba al cual la ley reconoce una entidad extrajudicial, en el inciso primero del artículo 398 del Código de Procedimiento Civil; existiendo en materias tributarias un procedimiento para provocarla en el artículo 34° del Código Tributario,

en cuanto dispone: “Están obligados a atestiguar bajo juramento sobre los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes ... siempre que el Servicio lo requiera dentro de los plazos de prescripción.”

Valor probatorio

En el curso de la revisión administrativa, es posible que el contribuyente reconozca un hecho perjudicial a su interés y que de él puedan derivarse consecuencias tributarias en su contra, en este caso, se estará en presencia de la confesión extrajudicial contemplada en el inciso primero del art. 398 del Código de Procedimiento Civil.

De conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo de la norma antes citada, la confesión extrajudicial prestada ante quien la invoca se estimará siempre como una presunción grave para acreditar los hechos confesados.

Sin perjuicio de lo anterior, y si bien la confesión no es de aquellos medios de prueba de los que pueda servirse el contribuyente para demostrar “la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto” - artículo 21° del Código Tributario -, en materia de justificación de origen de fondos es perfectamente factible aceptarla, pues el contribuyente puede confesar que el origen de los fondos se encuentra en una actividad gravada por la cual no ha tributado, debiendo hacerlo. En este caso el hecho será perjudicial, pero habrá servido al contribuyente para demostrar el origen de fondos. Sin embargo, si el contribuyente, por medio de su reconocimiento, intenta asilarse en una eventual prescripción de los tributos adeudados o reconoce una actividad generadora de los fondos gravada en forma menos onerosa que aquella que el artículo 70° de la Ley sobre impuesto a la Renta presume, tal reconocimiento no importará confesión en tanto refiere a un hecho que le beneficia, debiendo el contribuyente demostrar sus dichos por otros medios.

Medios de Prueba cuya existencia como tales se encuentra supeditada al proceso judicial.

Los medios probatorios consistentes en declaraciones de testigos, inspección personal del tribunal e informe de peritos, fueron concebidos y reglamentados por el legislador para que se produjeran o rindieran por las partes dentro un proceso jurisdiccional o juicio, y el valor probatorio que se les atribuye se basa en dicha circunstancia, por ende, no pueden, en principio, presentarse o hacerse valer en la etapa administrativa de la revisión de los impuestos.

Sin embargo, la legislación tributaria contempla para la referida etapa medios probatorios análogos. Así el artículo 60° del Código Tributario establece la declaración de testigos y la letra d) del inciso segundo del N° 5 del artículo 23°, de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, se refiere al informe de peritos.

Respecto de la inspección del tribunal, nada obsta para que se reemplace en la etapa administrativa de revisión por la inspección que pueda hacer el propio fiscalizador que atiende el caso, y que en su carácter de ministro de fe certifique los hechos que constate como producto de su observación.

Como es obvio, el valor probatorio de estos medios de prueba no es aquel previsto para aquellos contemplados en la legislación civil, pues ésta les reconoce eficacia probatoria o sólo los concibe como tales, cuando son producidos ante un tribunal, por ello en instancia administrativa de revisión sólo puede considerárseles como base de una presunción.

Estos antecedentes o base de presunción son los siguientes:

1.- Prueba Testimonial

Esta prueba se encuentra reconocida en instancia administrativa en el inciso octavo del artículo 60° del Código Tributario, en cuanto se expresa: “ Para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, el Servicio podrá pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas”.

En virtud de lo dispuesto en la norma anterior, al contribuyente le asiste el derecho de pedir al Servicio que se cite a un tercero que tenga conocimiento acerca de un hecho que se estime necesario para demostrar la veracidad de sus alegaciones. En efecto, la norma del inciso octavo del artículo 60° del Código citado, señala que el objeto de la declaración, se enmarca en la función del Servicio consistente en la fiscalización o investigación del cumplimiento de la ley tributaria, esto es, la determinación y esclarecimiento de la correcta situación tributaria en la que se encuentra un contribuyente, como es el caso de aquél que pretende justificar el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados.

Debe tenerse presente que no es testigo quien emite juicios de valor u opinión acerca de la realidad, pues lo que constituye en esencia la declaración testifical es la narración o relato de un hecho pasado, que se ha percibido o del que se ha tenido noticia u oído.

Sin perjuicio de lo anterior y en atención a que en materia Procesal Civil no se reconoce valor probatorio a los testimonios que no han sido prestados ante el juez de la causa, esto es, no existen como tales los testimonios prestados fuera del ámbito del proceso judicial, estas declaraciones tendrán para el revisor el mérito de un mero antecedente, indicio o base de una presunción.

Personas no obligadas a concurrir al Servicio a prestar declaración jurada.

Debe tenerse presente, que de conformidad con el artículo 60° del Código Tributario, no están obligadas a concurrir a prestar declaración las personas indicadas en el artículo 191° del Código de Procedimiento Penal, sin embargo, el Servicio podrá pedir a éstas declaración jurada por escrito.

El artículo 191° de dicho Código dispone:

“No están obligados a concurrir al llamamiento judicial de que se trata en los artículos precedentes:

1°.- El Presidente de la República y los ex Presidentes; los Ministros de Estado; los Subsecretarios; los Senadores y diputados; el Contralor General de la República y los ex Contralores Generales; los intendentes y los gobernadores dentro del territorio de su jurisdicción; los miembros de la Corte Suprema o de Alguna Corte de Apelaciones; los fiscales de estos tribunales; los ex Ministros de la Corte Suprema; los jueces letrados; los Oficiales Generales en servicio activo o en retiro; el arzobispo y los obispos; los vicarios generales y los vicarios capitulares;

2°.- Las personas que gozan en el país de inmunidades diplomáticas;

3°.- Las religiosas y las mujeres que por su estado o posición no puedan concurrir sin grave molestia; y

4°.- Los que, por enfermedad u otro impedimento calificado por el juez, se hallen en la imposibilidad de hacerlo.”

Inhabilidades para declarar.

El revisor, deberá interrogar en forma previa al testigo, a fin de establecer si a éste le son aplicables algunas de las inhabilidades contempladas en los artículos 357° ó 358° del Código de Procedimiento Civil.

En el evento de que el testigo adolezca de alguna de las inhabilidades contempladas en el artículo 357°, el revisor deberá abstenerse de tomar la declaración jurada, salvo en el caso establecido en el N° 1 de dicho artículo. En el caso que el declarante se encuentre en alguna de las situaciones contempladas en el artículo 358° del Código de Procedimiento Civil, deberá dejarse constancia de ello, pero no impedirá tomar la declaración.

El artículo 357° del código referido dispone:

“No son hábiles para declarar como testigos:

1°.- Los menores de catorce años. Podrán, sin embargo, aceptarse sus declaraciones sin previo juramento y estimarse como base de una presunción judicial, cuando tengan discernimiento suficiente;

2°.- Los que se hallen en interdicción por causa de demencia;

3°.- Los que al tiempo de declarar, o al de verificarse los hechos sobre que declaran, se hallen privados de razón, por ebriedad u otra causa;

4°.- Los que carezcan del sentido necesario para percibir los hechos declarados al tiempo de verificarse éstos;

5°.- Los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito;

6°.- Los que en el mismo juicio hayan sido cohechados, o hayan cohechado o intentado cohechar a otros, aun cuando no se les haya procesado criminalmente;

7°.- Los vagos sin ocupación u oficio conocido;

8°.- Los que en concepto del Tribunal sean indignos de fe por haber sido condenados por delito; y

9°.- Los que hagan profesión de testificar en juicio.”

Por su parte, el artículo 358° prescribe:

“Son también inhábiles para declarar:

1°.- El cónyuge y también los parientes legítimos hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad de la parte que los presenta como testigos;

2°.- Los ascendientes, descendientes y hermanos ilegítimos, cuando haya reconocimiento del parentesco que produzca efectos civiles respecto de la parte que solicite su declaración;

3°.- Los pupilos por sus guardadores y viceversa;

4°.- Los criados domésticos o dependientes de la parte que los presente.

Se entenderá por dependiente, para los efectos de este artículo, el que preste habitualmente servicios retribuidos al que lo haya presentado como testigo, aunque no viva en su casa;

5°.- Los trabajadores y labradores dependientes de la persona que exige su testimonio;

6°.- Los que a juicio del tribunal carezcan de la imparcialidad necesaria para declarar por tener en el pleito interés directo o indirecto; y

7°.- Los que tengan íntima amistad con la persona que los presenta o enemistad respecto de la persona contra quien declaren.

La amistad o enemistad deberán ser manifestadas por hechos graves que el tribunal calificará según las circunstancias.

Las inhabilidades que menciona este artículo no podrán hacerse valer cuando la parte a cuyo favor se hallan establecidas, presente como testigos a las mismas personas a quienes podrían aplicarse dichas tachas.”

Número de testigos que procede interrogar acerca de cada hecho a probar.

El contribuyente podrá proponer hasta seis testigos por cada hecho a probar, de acuerdo con la norma del artículo 372° del Código de Procedimiento Civil, aplicable al caso por vía supletoria y conforme lo autoriza el artículo 2° del Código Tributario.

Sin embargo, el funcionario revisor se reservará la facultad de citar sólo a aquellas personas que estime necesarias para el esclarecimiento del hecho de que se trate.

Las tachas en fase administrativa

Si bien en fase administrativa no es procedente tachar testigos, el revisor tendrá en cuenta la causal de inhabilidad de que adolece el testigo al momento de ponderar su fuerza probatoria, debiendo tener en consideración circunstancias como su grado de imparcialidad; el interés que pudiere tener en las resultas de la fiscalización o su grado de parentesco con el contribuyente.

Con todo, aquellas declaraciones prestados por testigos que se encuentren en alguna de las inhabilidades expresadas, pero que a juicio del revisor sean imparciales y verídicos, podrán tener el mérito probatorio de una base de presunción.

2.- Prueba Pericial.

El informe pericial es aquel dictamen de una persona que posee conocimientos especiales de una ciencia o arte, razón por la cual es un medio idóneo para esclarecer un hecho, que

para su esclarecimiento requiere de ciertos conocimientos técnicos o científicos.

En instancia de revisión administrativa nada impide al contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa el presentar el informe de una persona que tiene estos conocimientos especiales, en la medida que sirva para esclarecer un hecho relevante.

En estos casos, propiamente no se estará en presencia de un informe pericial a la manera y forma que el Código de Procedimiento Civil establece, sino de un antecedente probatorio cuya procedencia y validez aparece reconocida en el inciso segundo del artículo 21° del Código Tributario, bajo la expresión “antecedentes” y en la letra d) del inciso segundo del N° 5 del artículo 23° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Sin embargo, debe tenerse presente que la legislación procesal civil sólo reconoce mérito probatorio al dictamen evacuado durante el proceso judicial, es por ello que en materia administrativa de fiscalización estos informes tendrá el valor de base de presunción.

3.- La inspección Personal

Si bien el Código de Procedimiento Civil, entiende por inspección personal aquella que hace el tribunal, razón por la cual resulta imposible concebirla en esos términos en la etapa de revisión administrativa, nada obsta a que el contribuyente pueda solicitar al ministro de fe revisor que constate, en tal carácter, algún hecho o circunstancia relevante para esclarecer su situación tributaria.

En razón de lo anterior, la inspección personal del fiscalizador revisor tendrá el valor de base de una presunción respecto de las circunstancias o hechos materiales que establezca en el acta como resultado de su propia observación.

Las Presunciones

Las presunciones serán tratadas aparte de la clasificación anterior, por cuanto más que una prueba propiamente tal que las partes puedan hacer valer en juicio o que el contribuyente pueda producir en instancia administrativa de revisión, son producto del raciocinio lógico – silogístico del juez o revisor administrativo. En efecto, el método deductivo permite inferir de un hecho conocido, base o indicio, otro desconocido, esto es, el hecho que se dice presumido.

Respecto de las presunciones, el Código Civil, en su artículo 47°, señala:

“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente la prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”

Esta norma, en su inciso primero, define lo que debe entenderse por presunción, siendo ésta aquel hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidos.

Si los antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Por su parte, aquellas que deduce el juez de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas, se llaman presunciones judiciales y se encuentran reguladas por el artículo 1712° del Código Civil y 426° y 427° del Código de Procedimiento Civil.

De las presunciones de que se tratará en este párrafo son aquellas que hace el hombre y no la ley, en tanto éstas constituyen un medio de prueba. Estas presunciones se caracterizan por ser un método lógico silogístico que permite inferir o deducir un hecho desconocido a partir de uno conocido.

El hecho conocido se denomina por la doctrina hecho base o indicio y el hecho desconocido que se deduce es el hecho presumido o presunción.

Si bien hasta aquí se ha hablado acerca de las presunciones judiciales, esto es, de aquellas que deduce el juez, por aplicación del derecho común supletorio, resulta plenamente válido que el revisor o Unidad Revisora usen de este método lógico para inferir de antecedentes o circunstancias conocidas un hecho desconocido.

Este medio de prueba resulta de especial relevancia en materia de justificación de inversiones, gastos o desembolsos, por cuanto, generalmente, no se contará con una prueba directa de tal circunstancia, debiendo el revisor recurrir a esta forma de razonar para establecer, de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas, el origen de los fondos invertidos por un contribuyente.

Estos indicios o hechos bases podrán ser todos aquellos medios que no constituyen plena prueba acerca de un hecho, pero que, apreciados en su conjunto, permiten presumirlo.

Así, el revisor podrá considerar como bases de una presunción cualquiera circunstancias fidedignas o elementos de igual naturaleza que haya fijado el legislador para facilitar al juez su proceso de raciocinio y el logro de la subsecuente presunción judicial. Serán bases de presunción los documentos oficiales, aun cuando éstos no tengan la eficacia demostrativa de los instrumentos públicos; el instrumento privado emanado de un tercero, cuando este no aparece objetado; la confesión extrajudicial, etc.

Valor probatorio

El inciso primero del artículo 426° del Código de Procedimiento Civil señala que las presunciones, como medios probatorios, se regirán por el artículo 1712° del Código Civil.

A su vez el referido artículo 1712° dispone que las presunciones deberán ser graves precisas y concordantes.

Son graves las presunciones cuando resultan de una deducción lógica que dé certeza sobre el hecho presunto; son precisas aquellas que no se prestan para deducir consecuencias diferentes a la deducidas, y serán concordantes cuando todas las presunciones coincidan entre sí dirigiéndose al mismo objetivo, o sea, que no se contradigan las unas con las otras.

De la referencia que el inciso primero del artículo 426° del Código de Procedimiento Civil hace al artículo 1712° del Código Civil, se desprende que el legislador, al señalar que las presunciones deben ser concordantes, ha exigido además que éstas sean múltiples, por cuanto una presunción singular no podría jamás ser concordante con otra que no existe.

Sin embargo, en el inciso segundo del artículo 426° del Código de Procedimiento Civil, se hace una excepción a la regla, al disponer que una sola presunción puede constituir plena prueba, cuando a juicio del tribunal, tenga caracteres de gravedad y precisión suficientes para formar su convencimiento.

Apreciación comparativa de los medios de prueba producidos por el contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa.

Como los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, en virtud de lo dispuesto en el inciso final del artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, pueden acreditar el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados por todos los medios de prueba que establece la ley, puede ocurrir que entre los distintos medios de prueba exista contradicción, lo cual obligará al revisor a apreciar comparativamente los diversos medios de convicción.

El Servicio al requerir al contribuyente la justificación del origen de fondos invertidos, gastados o desembolsados, obviamente, lo hará fundado en pruebas que acrediten la ocurrencia del egreso o inversión. Estas pruebas, sin embargo, pueden ser contradictorias con las que acompañe o produzca el contribuyente en la etapa de revisión.

Frente a esta contradicción es cuando propiamente se realiza la función fundamental del revisor, consistente en la ponderación y elección de los distintos medios de convicción, tanto aquellos en poder del Servicio como los aportados por el contribuyente, a fin de establecer la correcta situación de éste último.

El Código de Procedimiento Civil, en su artículo 428°, establece que “Entre dos o más pruebas contradictorias, y a falta de ley que resuelva el conflicto, los tribunales preferirán la que crean más conforme con la verdad.”

De la norma aludida, pueden extraerse dos reglas fundamentales:

- a) Cuando existen dos o más pruebas contradictorias entre sí, el juez o el revisor administrativo debe recurrir a la ley que expresamente resuelva el conflicto.
- b) Cuando existen dos o más pruebas contradictorias entre sí y no existe norma que resuelva el conflicto, el juez o el revisor administrativo preferirá aquella que crea más conforme con la verdad.

En este último caso se encontrará la mayoría de las veces el revisor, esto es, ante pruebas contradictorias y sin ley que resuelva el conflicto, debiendo elegir u optar por aquella que crea más conforme a la verdad, debiendo tener en consideración el conjunto de antecedentes o circunstancias que rodean a la operación fiscalizada.

Como es obvio, debe tenerse presente por el revisor que la ley se ha puesto en el caso de que existan dos plenas pruebas de un hecho las que se contradicen entre sí, de manera que si entre una plena prueba y una prueba semi plena o una simple base de presunción existe contradicción, el revisor deberá estarse a la plena prueba para establecer el hecho de que se trate. Sin embargo, ello no significa que del indicio o prueba semiplena el revisor no pueda establecer una presunción que revista los caracteres de gravedad y precisión como para formar un convencimiento acerca del acaecimiento del hecho, la cual, según el decir de la ley, también constituye plena prueba.

Para ilustrar este último caso puede ocurrirse a una de las situaciones más comunes a la que se ve enfrentado el revisor, y que es el caso en que en una escritura pública de compraventa se expresa haberse pagado íntegramente el precio por el contribuyente en la fecha de la suscripción del contrato, pero el contribuyente alega haberse pagado el precio por parcialidades o en una oportunidad anterior o posterior a dicha fecha.

En este caso el Servicio contará con una plena prueba acerca de la fecha de la inversión o desembolso, por cuanto de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 1700° del Código Civil, el instrumento público hace plena prueba en contra de los declarantes respecto de la verdad de las declaraciones que en él se hayan expresado.

Sin embargo, que el instrumento público haga plena fe en contra de los declarantes respecto de la verdad de sus dichos, no significa que esta plena prueba sea de aquellas irredarguibles o irrefragables (que no admiten prueba en contrario), pudiendo ocurrir que el contribuyente acompañe documentos privados, consistentes en cheques a nombre del comprador; un contrato de promesa en el que consta haberse pagado el precio a la fecha de dicho contrato preparatorio, facturas, recibos o comprobantes de pago, etc., los cuales constituyen indicios que permiten formar una o más presunciones graves, precisas y concordantes de que el precio no fue pagado en la fecha en que aparece en la escritura pública.

En este caso habrá dos plenas pruebas que se contradicen entre sí, la del instrumento público y la de presunciones, debiendo en este caso el revisor elegir u optar por aquella que crea más conforme a la verdad.

Lo anterior es plenamente compatible con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 21° del Código Tributario, en cuanto expresa que el “Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos...”, y no resultarán fidedignos aquellos antecedentes que no se conforman con la verdad.

b) Caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, que alegan que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho.

De conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 71° de la Ley sobre Impuesto a la renta, los contribuyentes que se encuentren en este caso, deben acreditar el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados mediante contabilidad fidedigna.

c) Caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa.

De conformidad con lo dispuesto en el inciso final del artículo 70° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, deben acreditar el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados mediante dicha contabilidad.

Para determinar la extensión de la regla probatoria anterior conviene tener presente la siguiente distinción:

- Inversiones, gastos o desembolsos en la empresa obligada a llevar contabilidad completa:

i.- Solventadas con fondos generados por la empresa.

En estos casos tratándose de inversiones, gastos y desembolsos del giro de la empresa y solventados con fondos generados por ella, el contribuyente deberá probar su origen mediante contabilidad completa.

ii.- Con fondos externos.

En esta situación se encuentran los préstamos obtenidos por o para la empresa y los aportes del socio o empresario individual. Los ingresos referidos para efectos de la justificación del origen de los fondos invertidos, deberán de encontrarse debidamente registrados en la contabilidad completa del contribuyente.

- Inversiones, gastos o desembolsos fuera de la empresa:

i.- Con fondos provenientes de la empresa.

Si la inversión, gasto o desembolso a sido financiada o solventada por el empresario individual o socio mediante retiros particulares de la empresa obligada a llevar contabilidad completa, deberán encontrarse debidamente contabilizados.

ii.- Con fondos externos.

Tratándose de inversiones, gastos o desembolsos solventados con ingresos que no provienen de la empresa obligada a llevar contabilidad completa o le son ajenos, el empresario individual o socio dispone de todos los medios de prueba que establece la ley para justificar el origen de los fondos, a menos que provengan o digan relación con otra actividad del contribuyente por la cual se encuentre obligado a llevar dicha contabilidad y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 71° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La presunción administrativa de mantención de los recursos en el patrimonio del contribuyente por el lapso de un año será aplicable a aquellos contribuyentes que han financiado sus inversiones, gastos o desembolsos ajenos al giro de la empresa mediante retiros.

Respecto de los casos b) y c) precedentes, deben tenerse en cuenta por el revisor los siguientes aspectos:

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 dos

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:

1º) Que las anotaciones que en ellos aparecen, hayan sido hechas cronológicamente, es decir, a medida que se desarrollan las operaciones.

La falta de cumplimiento de este requisito no acarrea en todos los casos la pérdida del valor probatorio de la contabilidad, cuando concurren otras circunstancias que permitan tenerla por fidedigna.

De este modo cuando los libros de contabilidad hubiesen sido timbrados con posterioridad a las operaciones que en ellos se registran, el revisor no negará por esta sola circunstancia la fidedignidad de tal contabilidad, especialmente si ésta guarda la debida correspondencia y armonía con la documentación sustentatoria del contribuyente y otros antecedentes en poder del Servicio.

En el caso anterior se encuentra aquel contribuyente que, por ignorancia, no llevare contabilidad alguna y que luego de ser requerido, citado o notificado por el Servicio, presentare una contabilidad, en el plazo que para ello se le confiera por el revisor, el cual no podrá ser inferior a treinta días.

Como es obvio, no procederá negar valor probatorio, por no estar timbrados oportunamente, a aquellos libros que han sido extraviados por el contribuyente, cuando éstos han sido legalmente reconstituidos en la forma prevista en el N° 16 del artículo 97° del Código Tributario, siempre que exista la documentación sustentatoria pertinente.

2º) Que éstas se encuentren respaldadas con documentación fehaciente e idónea según la naturaleza de las mismas.

De este modo cuando la documentación no sea fidedigna o no cumpla con los requisitos y formalidades que la ley exige en ciertos casos (facturas, notas de débito, etc.) la contabilidad pierde su valor probatorio.

3º) Que no existan omisiones en la contabilización de las operaciones realizadas que puedan alterar la información contenida en los registros, como por ejemplo, falta de contabilización de ventas, gastos, ingresos, compras, cancelaciones, 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. En el caso de inversiones, gastos o desembolsos financiados con retiros, debe tenerse 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 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 de los fondos respecto de cada socio en los términos referidos.

Contribuyentes con contabilidad simplificada:

De acuerdo con 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 N° 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 N° 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 N° 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 N° 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 2º 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", "suplementos", "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 N°s. 3, 4 y 5 del Artículo 20".

4.- ALGUNAS SITUACIONES ESPECIALES QUE SE PRODUCEN EN MATERIA DE JUSTIFICACION DEL ORIGEN DE LOS FONDOS, INVERTIDOS, DESEMBOLSADOS O GASTADOS.

a.- Contribuyentes que prueban el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados con rentas por las cuales no ha tributado, debiendo hacerlo.

En la generalidad de los casos interesará al contribuyente el demostrar que los fondos invertidos, gastados o desembolsados provienen de fondos consistentes en ingresos no constitutivos de renta, de rentas exentas o de rentas por las que se ha tributado. De demostrarse esto por el contribuyente, éste habrá desvirtuado la presunción establecida en el inciso segundo del artículo 70º de la Ley sobre Impuesto a La Renta y se verá liberado de todo cobro.

Sin embargo, puede ocurrir que el contribuyente acredite el origen de los fondos aplicados a la inversión o egreso con rentas provenientes de una actividad afecta por las cuales no ha tributado, debiendo hacerlo. En este particular caso, el contribuyente también habrá desvirtuado la presunción del inciso segundo del artículo 70º, pero corresponderá gravar éstas rentas de acuerdo con las normas pertinentes que gobiernen su tributación, sin que sea pertinente aplicar el artículo 70º de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

b.- La presunción legal de continuidad de la posesión del dinero, por regla general, es inaplicable.

El inciso final del artículo 719 del Código Civil, dispone "si alguien prueba haber poseído anteriormente, y posee actualmente, se presume la posesión en el tiempo intermedio.". A esta norma se le suele denominar presunción de continuidad de la posesión.

Es frecuente que el contribuyente intente ampararse en la presunción mencionada, señalando que los fondos provienen de una determinada fuente (posesión inicial) y que son éstos, precisamente, los que ha invertido, gastado o desembolsado (posesión final), razón por la cual debe presumirse la posesión intermedia, es decir, la mantención de los fondos.

La presunción mencionada sólo ampara la posesión del dinero en cuanto especie monetaria, pues sólo estas son susceptibles de posesión, en virtud de lo dispuesto en el art. 700 del Código Civil, en cuanto esta norma señala que pueden poseerse sólo las cosas determinadas.

Siendo las especies monetarias, cosas fungibles y consumibles, esto es, todas las especies del género poseen el mismo poder liberatorio y perecen para su dueño al primer uso conforme a su naturaleza (inciso final, art. 575 del Código Civil), no puede exigirse al contribuyente el acreditar la posesión de determinadas especies monetarias, sino la mantención en su patrimonio, hasta el momento del egreso, de una suma o cantidad de dinero al menos equivalente a la cuantía del gasto, desembolso o inversión.

Así como no puede exigirse la prueba anterior - posesión de especies monetarias - tampoco el contribuyente puede ampararse en la presunción legal de posesión establecida en el art. 719 del Código Civil, salvo que de alguna manera haga identificables las especies monetarias percibidas de la fuente alegada como productora de los fondos, al momento de su percepción y al de su desembolso, gasto o inversión. Ejemplo, identificación por su número de serie o depósito en un arca sellada cuya llave tiene el depositante (art. 2221 del Código Civil).

Lo señalado precedentemente, respecto de la presunción legal establecida en el artículo 719° del Código Civil, no obsta a que el revisor aplique la presunción administrativa de mantención de los recursos por el lapso de un año que se establece en este Capítulo para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa y que no se encuentren en las situaciones previstas en el artículo 71° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

CAPITULO SEGUNDO.- LA REPRESENTACION EN MATERIA DE JUSTIFICACION DE ORIGEN DE FONDOS.

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 o por la ley para representarla, produce respecto del representado iguales efectos que si hubiera contratado el mismo.

Por el contrario, cuando el mandatario 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 FONDOS INVERTIDOS,

DESEMBOLSADOS O GASTADOS NO JUSTIFICADOS EN SU ORIGEN 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 segundo del artículo 70° de la ley de Impuesto a la Renta, presumir que dichos fondos constituyen "utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría según el N° 3 del artículo 20° o clasificadas en la Segunda Categoría conforme al N° 2 del artículo 42°, atendiendo a la actividad principal del contribuyente"

Por su parte, el inciso segundo del artículo 21° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala: "También se considerarán retiradas de la empresa, al término del ejercicio, las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de esta Ley, y aquellas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 35°, 36°, inciso segundo, 38°, a excepción de su inciso primero, 70° y 71°, según proceda".

De esta forma, las rentas determinadas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 70° y 71° de la Ley sobre Impuesto a la renta se consideran retiradas al término del ejercicio.

Tratándose de sociedades anónimas y de los contribuyentes señalados en el N° 1 del artículo 58° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el inciso tercero del referido artículo 21°, dispone que deben pagar en calidad de Impuesto Unico de esa ley, el que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 70° y 71°.

A su vez, el artículo 54° N°1 de la Ley de Impuesto a la Renta, en su inciso sexto, dispone que, para efectos del Impuesto Global Complementario, se incluyen en la renta bruta global las rentas establecidas de conformidad a los artículos 70° y 71°.

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 segundo 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 acrediten que tiene otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos.

Si la actividad del contribuyente es de la Primera Categoría, cualquiera sea el numeral del artículo 20° de la Ley sobre Impuesto a la Renta en que se comprenda, los fondos no justificados en su origen deberán ser gravados como si se tratara de utilidades provenientes de una actividad señalada en el N° 3 del artículo citado.

Si la actividad del contribuyente se clasifica en la Segunda Categoría, cualquiera sea el numeral del artículo 42° de la Ley sobre Impuesto a la Renta en que se comprenda, deberán gravarse los fondos no justificados en su origen como si fueran utilidades provenientes de alguna de las actividades comprendidas en el artículo 42 N° 2 de la ley referida.

En el evento que el contribuyente tenga actividades de Segunda y de Primera Categoría, debe determinarse la actividad principal del contribuyente, pues se atenderá a ésta para efectos de gravar o clasificar los fondos no justificados conforme al artículo 20 N° 3 o 42 N° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta, según corresponda.

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. 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, cual 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 en cada una de las actividades.

Puede darse el caso que el contribuyente sea, además, un vendedor o prestador de servicios afecto a Impuesto a las Ventas y Servicios, en este evento, por disposición del artículo 76° de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, la diferencia de ingresos determinada a éste como consecuencia de no haber justificado el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados, será considerada ventas o servicios y deberá ser gravada con Impuesto al Valor Agregado y/o con aquel de los Impuestos Especiales a las Ventas y Servicios que corresponda, según el giro principal de su negocio, salvo que acredite que tiene otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos.

Respecto de lo señalado en el párrafo anterior, debe precisarse que el citado artículo 76, requiere que el contribuyente, al cual se le detecten diferencias de ingresos, **sea real y efectivamente un sujeto afecto a los impuestos contenidos en el D.L 825 de 1974** y que, a su vez, su actividad principal sea de la Primera Categoría, pues, en caso de no serlo, habrá de presumirse que los fondos no justificados constituyen utilidades clasificadas en el artículo 42 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, por lo tanto, no susceptibles de gravarse con Impuesto al Valor Agregado o con alguno de los Impuestos Especiales a las Ventas y Servicios.

Si el contribuyente de los Impuestos del D.L 825 de 1974, cuya actividad principal es de la Primera Categoría, acredita tener otros ingresos exentos o no afectos a los referidos tributos, el Impuesto al Valor Agregado y/o Especial a las Ventas y Servicios se aplicará sobre aquella parte de los ingresos o fondos no justificados que no resulten cubiertos por el monto de los ingresos no afectos o exentos de los Impuestos del Decreto Ley 825.

Finalmente, debe advertirse, que conforme se ha señalado en el Capítulo Primero, puede ocurrir que el contribuyente acredite el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados con rentas que no han tributado, debiendo hacerlo. En estos casos y si se trata de un contribuyente de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, corresponderá aplicar también la norma del inciso segundo del artículo 76° de dicha ley, a la diferencia de ingresos determinada al contribuyente, considerándose ésta ventas o servicios, en los términos señalados en el párrafo anterior.

De lo expresado anteriormente pueden extraerse las siguientes reglas:

a) Si la actividad principal del contribuyente es de la Primera Categoría y no es un vendedor o prestador de servicios afecto a Impuesto a las Ventas y Servicios.

- 1) Impuesto de Primera Categoría, conforme al N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, e
- 2) Impuesto Global Complementario o adicional.

b) Si la actividad principal del contribuyente es de la Primera Categoría y, en el desarrollo de ésta es, además, un vendedor o prestador de servicios afecto a Impuesto a las Ventas y Servicios.

- 1) Impuesto de Primera Categoría, conforme al N° 3 del artículo 20 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- 2) Impuesto Global Complementario o Adicional, e
- 3) Impuesto al Valor Agregado y/o Impuestos Especiales a las Ventas y Servicios, según el giro del negocio principal.

c) Si la actividad principal del contribuyente se clasifica en la Segunda Categoría.

- 1) Impuesto Global Complementario o Adicional, según proceda, conforme al N° 2 del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

d) Si el contribuyente es una sociedad anónima

Conforme a lo dispuesto en el artículo 21° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aquellas rentas que a las sociedades anónimas se les determinen por aplicación de lo dispuesto en los artículos 70° y 71° de la ley del ramo, corresponde gravarlos con la tasa del 35%, en calidad de Impuesto Unico a la Renta.

2.- PRESUNCION 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.

Por último, debe precisarse que la presunción del inciso primero del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a La Renta se refiere a aquellos gastos necesarios para subvenir la existencia natural, esto es, no se extiende a aquellos contribuyentes que gozan de una vida moral o civil como es el caso de las personas jurídicas.

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 establecer el origen de dichos fondos.

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 de los fondos aplicados a la inversión, gasto o desembolso, 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 que, cumplidos los trámites anteriores, persistan diferencias de impuesto y el contribuyente no las solucione 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 el sistema computacional 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, que se efectúa a través del sistema computacional, del monto del saldo a favor solicitado en la declaración Anual de Impuesto a la Renta y que se encuentra retenido por la Administración Tributaria. Esta opción puede ser utilizada sola o conjuntamente con una Citación, como se verá en el número 6, letra b), de este Capítulo.
- Concurrencia del contribuyente a la Unidad del Servicio por Notificación que se la ha enviado en relación a su declaración Anual de Impuesto a la Renta, acción que se efectúa en el sistema computacional. 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 N° 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 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 N° 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.

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. Este último formulario que puede ser enviado a través de Internet, siempre que el contribuyente cuente con el correspondiente convenio de pago (PAC) suscrito con la entidad bancaria y se trate de una declaración correspondiente al período enero de 1998 en adelante.

- a.6)** El contribuyente alega no haber efectuado la inversión, en este caso, se deberá tomar una declaración jurada al contribuyente en la que quede constancia que manifiesta no haber efectuado la inversión que se le imputa. Lo anterior permitirá dejar el caso pendiente, sin emitir citación, a objeto de continuar internamente las indagaciones pertinentes, como por ejemplo, pedir al Departamento de Avaluaciones la copia del formulario 2890, en el caso de las transferencias de Bienes Raíces, etc. Si efectuadas las verificaciones pertinentes se comprueba que el declarante faltó a la verdad, se deberán iniciar las acciones legales pertinentes, sin perjuicio del cobro de los impuestos que procedan.

Cuando los antecedentes que tiene el Servicio son incompletos porque no aparecen, por ejemplo, la fecha de la inversión o no se indica su naturaleza o no aparece el monto invertido, y el contribuyente no los aporta, se deberán agotar los medios, por parte del fiscalizador, para completar la información. Hecho lo anterior, se estará en condiciones de tomar declaración jurada al contribuyente o de citarlo, según corresponda.

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 incomparecencia 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 N° 6 del artículo 97 del Código Tributario y emitir la Citación correspondiente.

Lo anterior, sin perjuicio del aviso correspondiente a la Sección 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, vencido el plazo establecido en el artículo 63 del Código Tributario, 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 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 a cabo 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 concurre 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 Jefe de Grupo respectivo, (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 N° 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 aquel, 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 de un mes, que establece el Art. 63° del Código Tributario, el contribuyente justifique, por todos los medios de prueba legales; con la contabilidad fidedigna que se establece en el artículo 71° de la Ley sobre Impuesto a la Renta o mediante contabilidad completa, según proceda, el origen de los fondos con que ha solventado los gastos, desembolsos o inversiones que determinadamente se indican en ella.
- 2.- Comunicar 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 de los fondos con que han efectuado los desembolsos.
- 4.- Comunicar al contribuyente que la circunstancia de no dar respuesta a la citación ameritará que no se le conceda condonación de intereses y multas que pudieren acceder a los impuestos liquidados.

2.5. Resultado de la citación.

- a) Contribuyente da respuesta en tiempo y forma;
 - Justifica totalmente, o bien, presenta la declaración omitida o rectifica la presentada, solucionando 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, dos ejemplares; ser numerado correlativamente y consignar fecha de emisión .

El destino de los ejemplares es el siguiente:

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

Debe ser firmado por los siguientes funcionarios:

- Fiscalizador que efectuó la auditoría; y
 - Jefe de Grupo de Renta, Inversiones o Auditoría, según proceda.
- Si el monto de las partidas conciliadas supera la suma de 400 UTA deberá ser firmada, además, por el 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 de los fondos con que financiaron las erogaciones de que se trate, ya sea a través de la prueba rendida, 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).

Una vez finalizada la fiscalización, si existe conciliación total o parcial de partidas citadas se comunicará al contribuyente este hecho mediante oficio, en el que, además, se dejará constancia que la revisión del Servicio tiene carácter de provisional mientras no se cumplan los plazos de prescripción.

En el señalado oficio no es necesario fundamentar o analizar las razones que se tuvo en cuenta para conciliar, pues éstas deben constar en el Acta.

4.- Liquidación por inversiones no justificadas.

4.1 Concepto de liquidación.

Es aquel documento emanado del Servicio en el cual se contiene una determinación administrativa de impuestos.

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; como por ejemplo, los motivos por los cuales los medios de prueba presentados o producidos por el contribuyente para acreditar el origen de los fondos no fueron considerados suficientes o fidedignos para demostrarlo.
- (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 Jefe de Grupo y
- (12) Firma del Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según proceda o del Director Regional si el monto de los impuestos liquidados es superior a 400 UTA.

Cuando el contribuyente no haya dado respuesta a la citación, deberá dejarse constancia de ello en la Liquidación, para efectos de resolver una eventual solicitud de condonación de

intereses y multas.

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:

- 1º Justifica parcialmente o no justifica el origen de los fondos con que ha efectuado los desembolsos; y
- 2º 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 y/o Especiales a las Ventas y Servicios, cuando se trate de rentas determinadas a un contribuyente del D.L. 825 que no acreditó tener otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos.
- 4) Impuesto Unico 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 N° 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:

- 1º) 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;
- 2º) 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 éste deba entenderse rechazado de conformidad al artículo 135º 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 girar se deberá esperar que transcurra el plazo de diez días hábiles que el artículo 139º del señalado cuerpo legal concede al contribuyente para interponer recurso de

reposición.

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

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

El llamado procedimiento en línea, es un programa que computacional que permite a los funcionarios ejecutar diferentes acciones relacionadas con las declaraciones de Impuesto Anual a la Renta, una vez que ellas han sido revisadas, con el objeto de corregir las omisiones o errores contenidos en ella.

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

- Declaración rectificatoria.
- Liberación y
- Concurrencia.

a) Declaración rectificatoria.-

El contribuyente notificado por inversiones, en cualquier programa, vale decir, sea o no de Operación Renta, 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 la línea y el original de ella enviado a la Oficina de Control Documentario, aun cuando la notificación no haya sido emitida en el programa de Operación Renta, pues de no ser ingresada esta declaración rectificatoria en los programas computacionales la Administración Tributaria ignorará su existencia, con las consiguientes consecuencias que esto puede acarrearle al contribuyente.

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 el personal fiscalizador ejecuta en línea solamente en los casos de contribuyentes que han sido objeto de retención total o parcial de la devolución solicitada en la declaración Anual de Impuesto a la Renta y, por lo tanto, han recibido carta del Servicio por el Programa de Operación Renta para que concurran a aclarar su situación, sea sólo por inversiones o porque tiene, además, otras observaciones.

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 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 ejecutar 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 presente una declaración rectificatoria o emitir citación.
- b.3 Que el contribuyente tome la determinación de no rectificar, aún cuando no ha salvado las observaciones. Esta situación obliga al fiscalizador 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, una vez evaluados el comportamiento tributario del contribuyente y los montos comprometidos, tanto los citados, como los retenidos es posible liberar el monto retenido, previo ingreso al sistema del número y fecha de la Citación.

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, pero no tiene retenciones de saldo a favor. Ella tiene por objeto dejar constancia que el contribuyente concurrió a la notificación que le fue cursada por el Servicio y aclaró su situación.

- c.1 Si justifica plenamente sus inversiones y las otras observaciones, si las tuviere, se deberá ingresar en el sistema la concurrencia, dejando así 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 Jefe de Grupo Renta anular o confirmar en línea las acciones efectuadas por el fiscalizador, como son la concurrencia,

la liberación (con o sin citación) y la declaración 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 N° 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 N° 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 Jefe 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.

c) Formulario de Análisis de Justificación de Inversiones y Hoja de Trabajo, Justificación Inversiones.- (Anexos N°s. 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, sólo cuando sea necesario para completar información del caso revisado. 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 visto bueno del Jefe de Grupo.
- 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 análisis de los ingresos y egresos, esto último respecto de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, y, finalmente, la 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 o 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 y la ponderación de la prueba rendida por ellos resulte compleja.

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 su origen, 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, a petición del Jefe de Grupo correspondiente, 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 de los fondos con que se solventaron 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 Jefe de Grupo exponer el caso ante el Comité, cuando éste se reúna para analizarlo.
- c) Con todo, el Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resolu-

ciones 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.

El Comité deberá reunirse, emitir un pronunciamiento y comunicarlo al Departamento o Unidad que corresponda en el plazo de quince días hábiles, contado desde la recepción de los antecedentes por su Secretario.

El Secretario comunicará la decisión mediante la remisión 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 para justificar el origen 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 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 N° 13 del Capítulo Quinto de esta Circular, deberá elevarlo, a través de su Jefe de Grupo, al Jefe del Departamento Regional de Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad, según corresponda, los cuales, a la luz de los antecedentes presentados, resolverán, en definitiva, si se solicitarán al contribuyente los antecedentes para determinar sus 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 jurada 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, aparte 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, o ingreso de declaración rectificatoria cuando corresponda).

Para llevar adelante estas tareas, el Fiscalizador depende directamente del Jefe 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 Jefe de Grupo, quien se encuentra obligado a prestarle el debido apoyo.

10.2.- Jefe de Grupo.

El rol del Jefe 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 Jefe de Grupo 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 Jefe 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 Jefe 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.

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 2º 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 N° 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 3º, 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 N° 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 2º; 38, inciso 2º; 70 (agregado mediante Ley N° 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 3º del Art. 21 (Ley N° 19.398), les afecta la tributación contenida en el inciso 3º del precepto legal señalado, es decir, dichos desembolsos no justificados corresponde gravarlos con la tasa del 35%, en calidad de Impuesto Unico a la Renta.(Circular N° 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 de los fondos aplicados a la inversión, gasto o desembolso 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.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse presente, cuando ello proceda, la distinción que se hace en el Capítulo I acerca de las inversiones, gastos o desembolsos del giro empresarial por el que se lleva contabilidad completa y aquellas efectuadas fuera de dicho ámbito.

- 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 medios de prueba aportados o producidos que acrediten el origen de los fondos, 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 1º del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta.

- 4) **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 N° 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 1º de Enero del año en que debe

efectuarse la declaración (Art. 34 bis. N° 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.

5) 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 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.

Debe tenerse presente que en este caso resulta plenamente aplicable la presunción administrativa de mantención de los recursos por el lapso de un año establecida en el Capítulo I de esta Circular, toda vez que aquí se trata de un contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa y que no alega rentas superiores a las presumidas de derecho para justificar el egreso o inversión.

6) 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.

En este caso, por razones de equidad, se le otorgará un plazo de treinta (30) días hábiles 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 de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones, deberá acreditarlo conforme las reglas establecidas en el Capítulo I de esta Circular.

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.

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 N° 48 de 1994.

d) Caso de inversiones y desembolsos cuyo fin sea solventar gastos de vida o inversiones destinadas a la familia común.-

En los casos de matrimonios, independientemente que se encuentren casados bajo régimen de sociedad conyugal, de separación de bienes o de participación en los gananciales, para los efectos de justificar el origen de fondos con que se solventaron sus gastos o inversiones destinadas a subvenir las necesidades de la familia común, tales como gastos de vida, inmueble que sirva de residencia principal de la familia y vehículo destinado al uso familiar, etc, se aceptará el conjunto de los ingresos de ambos cónyuges, cuando se hagan valer, aunque no medien documentos probatorios, tales como escrituras públicas o escrituras privadas de mutuos, que prueben la existencia de préstamos, traspasos o facilitación de dineros entre ambos, debiendo al efecto verificarse la capacidad económica de quien facilita o presta parte de los fondos que han permitido solventar o financiar la inversión, gasto o desembolso. En todo caso, se podrá revisar o verificar la correcta tributación de dichos ingresos, cuando proceda. Lo mismo se aplicará en aquellos casos en que un cónyuge que no percibe ingresos figure solventando o financiado las inversiones o desembolsos anteriores con dineros que se dicen haber sido facilitados por el otro cónyuge.

8) Adquisiciones o desembolsos solventados en moneda nacional con fon-

dos que provienen de ahorros en moneda extranjera o fondos ingresados desde el exterior.

Ocurre con cierta frecuencia que, contribuyentes notificados para que acrediten el origen de los fondos con los que han solventado en moneda nacional sus gastos, desembolsos o inversiones, manifiestan que éstos, a su vez, derivan de fondos provenientes del exterior o de 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, ello deberá acreditarse de la siguiente forma:

a) Vendedor y comprador no son habituales en la compra y venta de moneda extranjera:

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) Vendedor habitualmente se dedica a la compra y venta de moneda extranjera.

Si el vendedor es una empresa que se dedica habitualmente a la venta de moneda extranjera, corresponderá que ésta emita una factura o boleta, según corresponda, de acuerdo con lo dispuesto en la Res. Ex. 1420, de 1990, modificada por la Res. Ex. 2909 del mismo año y Res. Ex. 806 de febrero de 1996, documentos con los que podrá acreditarse la venta.

c) Vendedor no es habitual en la venta o enajenación de moneda extranjera y el adquirente si lo es.

Cuando el vendedor 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 vendedor deberá acreditar la venta de moneda extranjera, con la correspondiente boleta de compra o factura de compra, documento este último 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. Lo anterior de conformidad con 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, se emitan cuando las operaciones son por un monto inferior a US. \$ 10.000, éstas tendrán mérito probatorio, en la medida que se individualice en ellas al vendedor mediante su nombre y RUT.

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.

d) Casos especiales.

Las personas naturales que no han tenido domicilio ni residencia en Chile durante a lo menos tres años consecutivos, en los cuales, además, no han tenido rentas de origen nacional, y que aducen que sus gastos, desembolsos o inversiones han sido solventados con rentas de fuente extranjera, no gravadas en Chile, podrán acreditar el origen de dichos fondos por todos los medios de prueba legales. Sin embargo, en el caso de que pretendan acreditar el origen pertinente mediante documentos públicos otorgados fuera de Chile no será necesario que éstos se presenten legalizados, en los términos del artículo 345 del Código de Procedimiento Civil.

En estos casos, el lapso de un año a que se refiere la presunción administrativa de mantención de los recursos en el patrimonio de los contribuyentes, deberá contarse a partir del ingreso de los fondos al país.

9) Socio de empresa.-

Las diferencias que se establezcan al socio de empresa por fondos no justificados en su origen, deben gravarse en la Primera Categoría, de acuerdo al artículo 20, N° 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, N° 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 Unico 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, N° 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 prestando las sumas respecto de las cuales se ha celebrado el mutuo, conforme a las reglas 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 éstos, 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, emanadas de esta Dirección.

Saluda a Ud.,

**JAVIER ETCHEBERRY CELHAY
DIRECTOR**

- **AL PERSONAL**
- **AL BOLETIN**

- **A INTERNET**

I N D I C E

ANTECEDENTES -----	1
CAPITULO PRIMERO.- LA PRUEBA EN MATERIA DE JUSTIFICACION DEL ORIGEN DE LOS FONDOS GASTADOS, DESEMBOLSADOS O INVERTIDOS.----	3
1.- LAS PRESUNCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 70 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA.-----	3
A) Presunción de Renta -----	3
B) Presunción de clase o tipo de renta -----	4
2.- OBJETO Y SUJETOS DE LA PRUEBA-----	4
A) Hecho a probar por el Servicio-----	4
B) Hecho a probar por el contribuyente -----	5
3.- LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LA ETAPA ADMINISTRATIVA DE REVISION. -----	5
A) Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa -----	6
Medios Prueba con Autonomía o Independencia del Proceso Judicial -----	7
1.- Los Instrumentos -----	7
2.- La Confesión-----	14
Medios de Prueba cuya existencia como tales se encuentra supeditada al proceso judicial -----	15
1.- Prueba Testimonial -----	15
2.- Prueba Pericial.-----	18
3.- La inspección Personal -----	18
Las Presunciones -----	19
Apreciación comparativa de los medios de prueba producidos por el contribuyente no obligado a llevar contabilidad completa. -----	20
B) Caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, que alegan que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho. -----	22
C) Caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa. -----	22

Libros de contabilidad -----	23
Sistema de contabilidad-----	23
Contabilidad fidedigna-----	24
Valor probatorio de los libros de contabilidad -----	24
Contribuyentes obligados a llevar contabilidad -----	25
Contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa -----	26
Contribuyentes con contabilidad simplificada -----	26
Contribuyentes facultados para llevar contabilidad-----	27
4.- ALGUNAS SITUACIONES ESPECIALES QUE SE PRODUCEN EN MATERIA DE JUSTIFICACION DEL ORIGEN DE LOS FONDOS, INVERTIDOS, DESEMBOLSADOS O GASTADOS.-----	28
A) Contribuyentes que prueban el origen de los fondos invertidos, gastados o desembolsados con rentas por las cuales no ha tributado, debiendo hacerlo -----	28
B) La presunción legal de continuidad de la posesión del dinero, por regla general, es inaplicable.-----	28
CAPITULO SEGUNDO.- -- LA REPRESENTACION EN MATERIA DE JUSTIFICACION DEL ORIGEN DE FONDOS.-----	29
CAPITULO TERCERO.- IMPUESTO A LIQUIDAR POR FONDOS INVERTIDOS, DESEMBOLSADOS O GASTADOS NO JUSTIFICADOS EN SU ORIGEN Y PRESUNCION DE GASTOS DE VIDA. -----	29
1.- IMPUESTO A LIQUIDAR -----	29
2.- PRESUNCION DE GASTOS DE VIDA -----	32
CAPITULO CUARTO.- INSTRUCCIONES SOBRE FISCALIZACION DE INVERSIONES. -----	32
A) Objetivo de la fiscalización.-----	32
B) Procedimientos de fiscalización.-----	32
1.- Notificación al contribuyente.-----	33
1.1. Resultado de la Notificación. -----	34
a) Contribuyente concurre a la Unidad.-----	34
b) Contribuyente no concurre a la Unidad.-----	35
1.2. Análisis de los antecedentes presentados -----	35

1.3 Procedimiento a seguir.-	36
2) Citación del artículo 63 del Código Tributario.	37
2.1. Características de la Citación.	37
2.2. Efectos de la Citación.	37
2.3. Formas de notificación.	37
2.4. Objetivos de la citación.	38
2.5. Resultado de la citación.	38
3.-Acta de Conciliación.-	39
3.1. Características.	39
3.2. Antecedentes que debe contener.-	39
4.- Liquidación por inversiones no justificadas.	40
4.1 Concepto de liquidación.	40
4.2 Características.-	40
4.3 Antecedentes de las liquidaciones.	40
4.4.- Casos en que procede la liquidación.	40
4.5.- Impuesto a liquidar por inversiones no justificadas.	41
5.- Giro de los impuestos.-	41
6.-Procedimiento en línea asociado a la revisión.-	42
a) Declaración rectificatoria.-	42
b) Liberación.- (F.3227).	42
c) Concurrencia (F.3235).-	43
d) Confirmación de las acciones en línea.	43
7.- Expediente de Inversiones.	44
a) Informe de Expediente de Inversiones.- (Anexo N° 1)	44
a.1 Información que debe contener:	44
a.2 Características.	44
a.3 Objetivos.	44
b) Formulario de Análisis de Justificación de Inversiones y Hoja de	

Trabajo, Justificación Inversiones.- (Anexos N°s. 2 y 3). -----	45
c) Formación del Expediente. -----	45
d) Archivo del expediente de Inversiones.-----	45
8.- Comité de Inversiones.- -----	45
8.1 Descripción y objetivos del Comité. -----	45
8.2 Procedimiento para solicitar la decisión del Comité: -----	46
8.3 Respuesta del Comité Regional de Inversiones.-----	47
9.- Procedimiento a aplicar para establecer gastos de vida del contribuyente-----	47
10.-Funcionarios que participan en la fiscalización. -----	48
10.1.- Fiscalizador. -----	48
10.2.- Jefe de Grupo. -----	48
10.3.- Jefe Departamento Regional De Fiscalización, de Resoluciones o Jefe de Unidad.- -----	48
CAPITULO QUINTO.- SITUACIONES ESPECIALES. -----	49
1) No procede la aplicación de las normas de la Ley 18.320, de 1984, en los casos de justificación de inversiones. -----	49
2) Aplicación del Art. 21 de la Ley de la Renta a una S.A. por no justificación de inversiones y desembolsos. -----	49
3) Contribuyente alega que sus inversiones, gastos o desembolsos se justifican con las rentas declaradas al Servicio. -----	50
4) Personas naturales socias de sociedades de personas que tributan en base a presunción de derecho, que alegan que sus ingresos proviene del retiro de utilidades superiores a las presumidas de derecho por la ley. -----	50
5) Contribuyentes tributan en base a presunción de derecho y alegan que sus ingresos, gastos y desembolsos provienen de dicha renta presunta. -----	51
6) Contribuyentes que alegan que sus ingresos provienen de rentas exentas de impuestos;afectas a impuestos sustitativos o de rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho por la ley. -----	51

7) Contribuyente manifiesta que sus inversiones fueron solventadas con dineros o fondos proporcionados por el cónyuge. -----	52
a) Sociedad de bienes -----	52
b) Régimen de separación de bienes -----	52
c) Régimen de participación en los gananciales -----	52
d) Caso de inversiones y desembolsos cuyo fin sea solventar gastos de vida o inversiones destinadas a la familia común.- -----	52
8) Adquisiciones o desembolsos solventados en moneda nacional con fondos que provienen de ahorros en moneda extranjera o fondos ingresados desde el exterior. -----	53
a) Vendedor y comprador no son habituales en la compra y venta de moneda extranjera: -----	53
b) Vendedor habitualmente se dedica a la compra y venta de moneda extranjera. -----	53
c) Vendedor no es habitual en la venta o enajenación de moneda extranjera y el adquirente si lo es. -----	53
d) Casos especiales. -----	54
9) Socio de empresa.- -----	54
10) Personas jurídicas que no sean S.A. -----	54
11) Sociedades en comandita por acciones. -----	54
12) Justificación de ingresos en base a préstamos obtenidos de terceros. -----	55
13) Situaciones a considerar para establecer los gastos de vida. -----	55