



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

**ANÁLISIS DEL RÉGIMEN DE JUSTIFICACIÓN DE
INVERSIONES, GASTOS Y DESEMBOLOSOS. ARTÍCULO
70 Y 71 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA**

PAULETTE NICOLEE OISEL PAVEZ

Memoria para optar al Grado de Licenciado en Ciencias
Jurídicas y Sociales

Profesor Guía: Juan Manuel Baraona

Santiago, Chile 2016

AGRADECIMIENTOS:

Quiero agradecer especialmente a mi madre Alejandra Pavez y hermana Claudia Gacitúa, por su apoyo incondicional en este proceso de titulación, sin ellas acompañándome este camino habría resultado ser todo más difícil.

También mis más profundo agradecimientos a mi pololo, José Hill-Arévalo quien siempre estuvo a mi lado, apoyándome y dándome ánimo para seguir adelante, incluso en los momentos más complejos.

Finalmente, muchas gracias a todos aquellos que de una y otra forma estuvieron pendientes y preocupados de mí, dándome aportes tantos en lo académico, como en lo personal para sacar adelante esta tesis, especialmente a Francisca Espinoza y Edison Orellana.

TABLA DE CONTENIDOS:

Página

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES NORMATIVOS.....	5
1. Fuentes de información del Servicio de Impuestos Internos.....	5
1.1 Artículo 74 y 75 del Código Tributario.....	7
1.2 Artículo 76 del Código Tributario.....	8
1.3 Artículo 80 de Código Tributario.....	9
1.4 Artículo 82 del Código Tributario.....	9
1.5 Artículo 85 del Código Tributario.....	10
1.6 Artículo 87 del Código Tributario.....	10
2 Marco normativo del régimen de justificación de inversiones, gastos y desembolsos.....	12
2.1. DFL N° 7 del 30 de Septiembre de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.....	13
2.2 Artículo 6° del Código Tributario.....	14
2.3 Artículo 63 del Código Tributario.....	15
2.4 Artículo 59 del Código Tributario.....	17
2.5 Artículo 21 del Código Tributario.....	20
2.6 Artículo 2° de la Ley de Impuestos a la Renta.....	25
2.7 Artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.....	26
2.8 Artículo 76 inciso 2° de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.....	30
2.9 Artículo 21 n° 2 de la Ley de Impuesto a la Renta.....	31
2.10 Impuesto Global Complementario Artículo 54 n° 1 inciso 4° (reformado, antiguo inciso 7°) de la Ley de Impuesto a la Renta.....	33

2.11	Impuesto Adicional: Artículo 58 y siguientes de Ley de Impuesto a la Renta.....	34
2.12	Artículo 200 del Código Tributario.....	36
3	Instrucciones administrativas emanadas del Servicio de Impuestos Internos en el marco de la justificación de inversiones.....	38
3.1	CIRCULAR N°8 del año 2000, sobre Fiscalización e Inversiones, de 7/02/2000, del Servicio de Impuestos Internos.....	40
3.2	CIRCULAR N° 62 de 2014, instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780.....	44
3.3	CIRCULAR N° 45 de 2014, imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley 20.752.....	44
3.4	CIRCULAR N° 45 de 2013, instruye sobre la nueva tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.....	45
3.5	CIRCULAR N° 12 DE 2011, que imparte instrucciones sobre fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos.....	46
3.6	CIRCULAR N° 3 DE 2007, que complementa instrucciones impartidas en la Circular N° 8.....	46
3.7	CIRCULAR N° 73 DE 2001, imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos.....	46
4	Fiscalización efectuada por el Servicio de Impuestos Internos.....	48
4.1	Marco General.....	48
4.2	Las acciones de fiscalización.....	50
4.2.1	Control del cumplimiento tributario.....	50

4.2.2	Fiscalización del incumplimiento tributario.....	50
4.2.3	Persecución del fraude fiscal.....	51
4.3	Tipos de fiscalización.....	52
4.3.1	Procesos selectivos.....	52
4.3.2	Procesos masivos.....	52
4.4	Forma de llevar a cabo la fiscalización en un proceso de justificación de inversiones de manera masiva.....	54
4.4.1	Objetivo de la fiscalización.....	54
4.4.2	Procedimiento de fiscalización.....	55
5	El procedimiento de justificación de inversiones.....	57

CAPÍTULO II: HISTORIA DE LA LEY Y LA REFORMA TRIBUTARIA, LEY 20.780.....62

1	Referencia histórica de la ley, modificación al artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.....	62
1.1	Normas originarias de los Artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.....	62
1.2	Reformas posteriores al Artículo 70 y anteriores a la reforma tributaria de la ley 20.780.....	65
2	Breve referencia a la reforma tributaria, sus fines y objetivos.....	67

3	Implicancias de la reforma tributaria en la justificación de inversiones, gastos y desembolsos.....	68
4	Instrucciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos respecto a la reforma tributaria.....	70
4.1	Circular N° 62 de fecha 2 de Diciembre de 2014.....	70
4.2	Circular N° 55 de fecha 18 de Octubre de 2014.....	73
5	Vigencia de la reforma tributaria en específico en el ámbito de justificación de inversiones.....	73
 CAPÍTULO III: IMPUGNACION ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL.....		75
1	Posibilidades de impugnación al acto administrativo que nace de un procedimiento de justificación de inversiones.....	75
1.1	Revisión Administrativa Voluntaria (R.A.V.).....	76
1.2	Facultad del Artículo 6° letra B) N° 5 del Código Tributario.....	78
1.3	El Reclamo Tributario.....	79
2	Los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	81
2.1	Breve referencia al proceso ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.....	81
3	Principios y principales modificaciones producidas con los Tribunales Tributarios y Aduaneros: La sana crítica.....	86

4	Principios y principales modificaciones producidas con los Tribunales Tributarios y Aduaneros: La inadmisibilidad probatoria.....	88
----------	--	-----------

	CAPÍTULO IV: INTERROGANTES Y ANÁLISIS RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 71 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.....	95
--	--	-----------

1	¿Cuál es la naturaleza jurídica del contribuyente sobre el cual se aplican las normas del Artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta?.....	96
----------	--	-----------

2	¿Existe contradicción entre normas respecto a la ausencia de obligatoriedad de llevar contabilidad (Artículo 68 de la LIR) versus la disposición que establece la forma de acreditar el origen de los fondos que provienen de rentas exentas, afectas a un impuesto sustitutivo o que existen rentas superiores a las presumidas de derecho es únicamente por medio de contabilidad fidedigna (Artículo 71 de la LIR)?.....	104
----------	--	------------

3	¿Cómo se determina la “renta equivalente a sus gastos de vida”? ¿Sólo a partir de la declaración anual de renta del contribuyente fiscalizado?.....	130
----------	--	------------

4	¿Cuál es el límite respecto a las “personas que viven a sus expensas”?	134
4.1	Marco General.....	135
4.2	Matrimonio y justificación de inversiones.....	137
5	¿Qué se entiende por los conceptos de gasto, desembolso e inversión? ¿Los fondos destinados a dichas actuaciones se refieren sólo dinero o a cualquier otro tipo de bien?	141
6	¿Cuándo se tendrá por probado el origen de los fondos empleados en los gastos, desembolso o inversiones? ¿Es necesario que el contribuyente fiscalizado haya tenido la disponibilidad de los fondos para desvirtuar la presunción que pesa en su contra?	149
6.1	Análisis General.....	149
6.2	Breve análisis en particular de la implicancia del impuesto de timbres y estampillas en la justificación de inversiones.....	160
7	¿Cuál es el límite respecto a la inversión que se debe justificar por parte del contribuyente fiscalizado?	173
	CONCLUSIÓN	181
	BIBLIOGRAFÍA	185

RESUMEN:

Esta obra se centra en el estudio de régimen de justificación de inversiones, gastos y desembolsos regulada particularmente en los Artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta. Esta institución es fundamental en el ordenamiento jurídico tributario nacional, por lo que analizar diversas problemáticas prácticas que se suscitarían en su aplicación es el objetivo final de este trabajo. Para llegar a tener un completo entendimiento de este régimen, primeramente se contextualizará esta institución indicando cuáles son las fuentes de información del Servicio de Impuestos Internos, luego el marco normativo y las instrucciones administrativas de la justificación de inversiones. Posteriormente se estudiará el proceso de fiscalización llevado a cabo por el ente tributario y en particular el procedimiento por justificación de inversiones. Luego se analizarán las implicancias de la reforma tributaria, tanto de manera general, como en específico del tema que se estudia, y también las instrucciones administrativas al respecto y su vigencia como asimismo la historia de la ley de los artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a renta. A continuación se mencionarán las posibilidades de impugnación con las que cuenta el contribuyente, haciendo especial énfasis en el reclamo tributario y los Tribunales Tributarios y Aduaneros, respecto de los cuales se hará una breve referencia al proceso ante ellos, sus principios y principales modificaciones. Finalmente se concluirá con las distintas interrogantes de aplicación práctica del régimen de justificación de inversiones, a las cuales se les dará el análisis

correspondiente a partir de la normativa legal administrativa y los criterios
jurisprudenciales

INTRODUCCIÓN.

En nuestro ordenamiento jurídico, existen diversos mecanismos para la recaudación de impuestos, consagrados en distintos cuerpos normativos, entre los cuales los más recurrentes y los que otorgan un mayor nivel de ingresos al erario fiscal –sin olvidar de la existencia de una serie de impuestos específicos que contribuyen a este objetivo, como el impuesto a la herencia, el impuesto a los timbres y estampillas y otros impuestos específicos, como el de los combustibles, tabaco y alcohol- los encontramos en la Ley de Impuesto a la Renta (en adelante, LIR o Ley de impuesto a la Renta, indistintamente) y la Ley de Impuesto al Valor Agregado¹. Ambos cuerpos legislativos proporcionan y contemplan una variedad de fórmulas para lograr la necesaria recaudación de dinero para cubrir los gastos y lograr los objetivos de desarrollo que se plantean a nivel nacional, por lo que obtener estos ingresos, resultan de especial relevancia para el avance del país.

Dentro de las formulas contempladas en ambas leyes antes mencionadas, encontramos impuestos que se determinan en base a presunciones, debido a que, por motivos de eficiencia legislativa, relacionadas con el objeto de evitar situaciones elusivas por parte de los contribuyentes y a

¹ Trayendo a la realidad los datos, respecto a la información del año 2014, por concepto de Impuesto al Valor Agregado el ingreso a las arcas fiscales corresponde a \$12,1 billones de pesos, (equivalente al 49, 4% del total del ingreso nacional) y asciende a la suma \$9,3 billones en lo que respecta al Impuesto a la Renta (correspondiente al 37,6% del total). Fuente: http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2014.pdf

su vez, otorgarle de herramientas al ente fiscalizador para determinar las bases impositivas de los tributos, cuando no sea posible determinarla simplemente con la información proporcionada por el contribuyente.

Es a partir de esta premisa que nace el procedimiento de “justificación de inversiones”, que a grandes rasgos establece el mecanismo legal, en favor del ente fiscalizador, el Servicio de Impuestos Internos (en adelante S.I.I., Servicio de Impuestos Internos o Servicio, indistintamente), para que éste pueda presumir una renta del contribuyente, distinta de aquella informada por éste (por medio de los antecedentes disponible en el Servicio, como de otras fuentes de información, como se verá más adelante), de modo que éste pague los impuestos correspondientes establecidos por ley respecto de la renta que no ha sido declarada y que no ha pagado sus impuestos, si es que aún no lo ha hecho.

Por otro lado, la legislación tributaria nacional contempla diferentes maneras y fórmulas para que el contribuyente se defienda de esta presunción simplemente legal, que admite prueba en contrario, estableciendo los medios con que cuenta el contribuyente para destruir la misma.

A partir de lo señalado precedentemente, el régimen de justificación de inversiones otorga una herramienta de gran utilidad para la recaudación de impuestos, al lograr de una manera eficiente y efectiva recabar tributos en base a presunciones (que como todo acto administrativo debe ser fundada), pero que de todos modos cuenta con un contrapeso necesario, al otorgarse al

contribuyente las herramientas y los mecanismos para que desvirtúe la presunción que pesa en su contra.

Si bien a grandes rasgos parece una fórmula sencilla, se debe considerar una materia de gran relevancia e importancia, puesto que como ya se señaló anteriormente, el régimen de justificación de inversiones, gastos o desembolso, se basa en presunciones, materia extremadamente delicada por lo sencillo que puede resultar vulnerar los derechos del contribuyente mediante el ejercicio de esta atribución. Es por esta razón que esta institución debiera ser tratada con especial consideración por parte del ente fiscalizador en los procesos de fiscalización, y ser asimismo conocido por los contribuyentes que son parte de ellos, ya sea respecto a los derechos que tiene, los medios de impugnación con lo que cuentan y las instancias a las que pueden recurrir.

Por lo anteriormente dicho, el objetivo de estas tesis es analizar y estudiar los principales aspectos de la justificación de inversiones, conforme el marco normativo que la regula, tanto en lo que respecta las normas contenidas en la Ley de Impuesto a la Renta (de manera predominante), como en otras normas de carácter tributario que rigen la materia. Asimismo, en este trabajo se analizará la normativa administrativa que imparte el Servicio de Impuestos Internos por medio de Circulares, Resoluciones y Oficios que ha dictado sobre la materia en comento. Adicionalmente, me remitiré a los cambios introducidos por la Ley N°20.780, sobre reforma tributaria, en materia de justificación.

Sin perjuicio del análisis que se realice en esta tesis, atendida la amplitud de esta materia, es probable que queden materias, puntos e hipótesis que no tiene respuestas o generen dudas respecto a su aplicación práctica. Es por esta razón que entrará a jugar un rol importante la jurisprudencia que dicte los Tribunales Tributarios y Aduaneros, la cual, a partir de las sentencias que dicten, deberán por mandato legal resolver las distintas interrogantes que surgen de la aplicación de las normas sobre justificación de inversiones en determinados casos concretos.

Finalmente, a pesar de lo dispuesto en las disposiciones legales que regulan la materia, las instrucciones administrativas dictadas por la autoridad fiscal, y la jurisprudencia pronunciada por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en aquellos casos o situaciones que no encuentren solución por aplicación de alguna de estas fuentes, se intentará dar alguna razonable respuesta e interpretación armónica a dicha interrogante.

CAPITULO I: ANTECEDENTES NORMATIVOS

1. Fuentes de información del Servicio de Impuestos Internos.

En primer término, debemos estudiar lo que para el presente trabajo denominaremos “la génesis de esta institución”, es decir, como este organismo obtiene la información necesaria para iniciar un proceso de fiscalización a los contribuyentes, en atención a la existencia de gastos, desembolsos o inversiones que no se condicen con sus rentas habituales.

Para recabar información, el ente fiscalizador cuenta con diversos medios. Para ello, el Código Tributario, específicamente en el *TITULO IV “Medios especiales de fiscalización”*, contempla una serie de disposiciones legales, en las que se obligan a distintas instituciones, organismos del Estado y a los mismos contribuyentes a proporcionar información al Servicio de Impuestos Internos.

Es así como, en primer término, el **Artículo 60 inciso 8° del Código Tributario** le otorga al Servicio de Impuestos Internos la facultad de 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, estableciendo

determinadas excepciones para concurrir a prestar declaración y posibles límites a la misma, en relación específicamente al secreto profesional. Relacionado con lo ya señalado, se encuentra el **Artículo 34 del Código Tributario**, el cual establece la obligación respecto de atestiguar bajo juramento respecto de los puntos contenidos en una declaración, los contribuyentes, los que la hayan firmado y los técnicos y asesores que hayan intervenido en su confección o en la preparación de ella, incluyendo en esta obligación, en el caso de las sociedades, a sus socios o administradores. Ambas disposiciones ya indicadas, contemplan facultades de requerir información por parte del ente fiscalizador al contribuyente, para acreditar la veracidad de sus declaraciones.

Adicionalmente, el **Artículo 62 del Código Tributario** establece la facultad para el Servicio de Impuestos Internos de requerir la información relativa a las operaciones bancarias de personas determinadas, que resulten indispensables para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, o falta de ellas, incluida aquellas sometida a reserva, para lo cual existe todo un procedimiento contemplado en el mismo artículo ya mencionado. También se establece que esta información bancaria sujeta a secreto, obtenida por el Servicio, tendrá el carácter de reservada y sólo podrá ser utilizada por éste para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, o la falta de ellas, en su caso, para el cobro de los impuestos adeudados y para la aplicación de las sanciones que procedan.

Por otro lado, en el **Artículo 63 del Código Tributario** establece el conocido y muy utilizado mecanismo de la citación al contribuyente para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por ellos y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

Adicionalmente, existe un tercer párrafo dentro del título tercero del Código Tributario, denominado “Otros medios de fiscalización”, en particular en lo que se refiere a los **Artículos 74 al 87**, en los cuales se establecen diversas normas que dicen relación con las obligaciones que tienen distintos organismos del Estado (como Notarios y Conservadores de Bienes Raíces) y otro tipo de instituciones financieras (como Bancos y Cajas de Previsión) de adoptar una serie de medidas, tanto en lo que se refiere el resguardo del cumplimiento de las diversas obligaciones tributarias, como el tener que informar al Servicio de Impuestos Internos respecto de determinados actos llevados a cabo por los contribuyentes en los cuales estas instituciones participan.

A modo de resumen podemos mencionar los siguientes artículos y las facultades y/o derechos que en cada uno se otorgan:

1.1 | Artículo 74 y 75 del Código Tributario: Los conservadores de bienes raíces no inscribirán en sus registros ninguna transmisión o transferencia de dominio, arrendamientos y otros actos jurídicos señalados en la ley sin que se les compruebe el pago de todos los impuestos fiscales que afecten a la

propiedad raíz. Asimismo, los notarios deberán insertar en los documentos que autoricen el recibo que acredite el pago del impuesto a la renta correspondiente al último período de tiempo, como también, dejar constancia del pago del tributo contemplado en la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, en los documentos que den cuenta de una convención afecta a dicho impuesto. A modo de ejemplo, en lo que respecta al pago de IVA, de acuerdo a la Circular N° 51 de 1993, los notarios deben acreditar el pago del impuesto correspondiente para los contribuyentes, distinguiendo previamente si se trata o no de un contribuyente regular de este impuesto, para los cuales existen diferentes instrucciones de acreditación y finalmente dando indicaciones en lo referente a las ventas, promesas de venta o leasing de bienes corporales inmuebles o de un contrato general de construcción.

Para llevar a cabo en la práctica esta disposición legal, es que se confeccionó el Formulario 2890 sobre “declaración sobre enajenación e inscripción de bienes raíces”, en el cual existe una sección que es llenada exclusivamente por el Servicio de Impuestos Internos, otra que la llena sólo el notario y posteriormente tiene otra sección en donde su llenado le corresponde únicamente al Conservador. Este formulario finalmente debe ser entregado al ente fiscalizador, una vez que ya ha pasado por el notario y por el conservador.

1.2. Artículo 76 del Código Tributario: Los notarios comunicarán al Servicio de Impuestos Internos todos los contratos otorgados ante ellos que se refieran a

transferencia de bienes, hipotecas y otros asuntos que sean susceptibles de revelar la renta de cada contribuyente. Todos los funcionarios encargados de registros públicos comunicarán igualmente al Servicio los contratos que les sean presentados para su inscripción.

Sin duda esta es una de las normas que más relevantes resulta al momento de recabar información por parte del ente fiscalizador, la cual, es posteriormente contrastada con la información que proporciona el contribuyente en sus declaraciones, para los efectos de determinar si es que existe alguna inversión o acto jurídico realizado que no se condiga con las rentas declaradas.

1.3. Artículo 80 del Código Tributario: Los alcaldes, tesoreros municipales y demás funcionarios locales estarán obligados a proporcionar al Servicio las informaciones que les sean solicitadas en relación a patentes concedidas a contribuyentes, a rentas de personas residentes en la comuna respectiva, o a bienes situados en su territorio.

1.4. Artículo 82 del Código Tributario: La Tesorería y el Servicio de Impuestos Internos deberán proporcionarse mutuamente la información que requieran para el oportuno cumplimiento de sus funciones. Los bancos y otras instituciones autorizadas para recibir declaraciones y pagos de impuestos, estarán obligados a remitir al Servicio de Impuestos Internos cualquier

formulario mediante los cuales recibieron dichas declaraciones y pagos de los tributos que son de competencia de este Servicio.

1.5. Artículo 85 del Código Tributario: Los Bancos e Instituciones Financieras y cualquiera otra institución que realice operaciones de crédito de dinero de manera masiva, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 31 de la ley N° 18.010, deberán proporcionar todos los datos que se les soliciten relativos a las operaciones de crédito de dinero que hayan celebrado y de las garantías constituidas para su otorgamiento, en la oportunidad, forma y cantidad que el Servicio de Impuestos Internos establezca.

Esta constituye otra herramienta vital en el proceso de recopilación de antecedentes para la justificación de inversiones, puesto que va en la misma dirección y con los mismos objetivos que establece el Artículo 76 del Código Tributario antes señalado.

1.6. Artículo 87 del Código Tributario: Los funcionarios fiscales, semifiscales, de instituciones fiscales y semifiscales de administración autónoma y municipales, y las autoridades en general, estarán obligados a proporcionar al Servicio de Impuestos Internos todos los datos y antecedentes que éste solicite para la fiscalización de los impuestos.

Finalmente, dentro del mismo capítulo de los “Otros medios de fiscalización”, se contemplan ciertas normas que buscan fijar límites a las atribuciones conferidas al Servicio de Impuestos Internos en las normas legales antes señaladas. Dentro de estas normas se encuentra el **Artículo 61 del Código Tributario**, la que constituye una norma de resguardo para el contribuyente, al señalar que, salvo disposición en contrario, los preceptos del Código Tributario no modifican las normas vigentes sobre secreto profesional, reserva de la cuenta corriente bancaria y demás operaciones a que la ley de carácter confidencial.

A su vez, sin perjuicio de lo que se indica en la disposición legal anterior, el **Artículo 62 del Código Tributario** establece la facultad que se le otorga a la justicia ordinaria y Tribunales Tributarios y Aduaneros, para examinar información bancaria, incluyendo aquellas sometidas a secreto o reserva, bajo determinadas circunstancias. A su vez, esta misma disposición le otorga facultades fiscalizadoras al S.I.I. para requerir información relativa a operaciones bancarias de personas determinadas, incluyendo aquellas sometidas a secreto o reserva, que resulten indispensables para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, o falta de ellas. Para llevar a cabo dicha diligencia, existe un procedimiento previo, reglado de manera muy detallada, que parte con el requerimiento de Director del Servicio de Impuestos Internos de la información bancaria de un determinado contribuyente.

A continuación, el **Artículo 62 bis del Código Tributario**, establece un mecanismo por el cual, a pesar de la negativa del contribuyente para proporcionar información bancaria, por medio de autorización judicial obtenida mediante un procedimiento que se sigue ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, se le puede exigir a la entidad bancaria a proporcionar la información solicitada, respecto de dicho contribuyente que se negó voluntariamente a prestar información. En consecuencia, y a partir de las disposiciones señaladas, podemos señalar que existen disposiciones que resguardan el secreto y la reserva bancaria, estableciendo un procedimiento previo para la obtención información confidencial de los contribuyentes, que implican siempre un requerimiento previo o incluso autorización de la justicia.

En consecuencia, las normas antes descritas, si bien constituyen importantes herramientas para que el Servicio de Impuestos Internos recopile información para iniciar un proceso de fiscalización a un determinado contribuyente, tienen sin embargo como límite el resguardo de determinada información de él, la que tiene un carácter confidencial y secreto. Por lo tanto, las atribuciones de fiscalización de que goza la autoridad fiscal presentan un justo contrapeso en el resguardo de cierta información del contribuyente.

2. Marco normativo del régimen de justificación de inversiones, gastos y desembolsos.

Para entender cómo el Servicio de Impuestos Internos cumple su rol de fiscalizador y también para comprender y clarificar el sustento legal de la justificación de inversiones, respecto de su forma y alcance, debemos en primer lugar, estudiar las normas que regulan la materia en su esencia más fundamental y primaria, tanto de una manera orgánica -vista como dentro de las facultades que tiene el Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar y recaudar tributos-, como también de un punto de vista de su legalidad- estudiándolo bajo el prisma de las normas relativas al impuesto a la renta. Sólo así, se podrá estudiar y analizar con detalles los artículos específicos que reglamentan la justificación de inversiones y eventuales situaciones que pueden generarse a las cuales trataremos de dar respuesta.

2.1. DFL N° 7, del 30 de Septiembre de 1980, Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

La norma fundamental, respecto el marco normativo legal que regula la actuación y funcionamiento del Servicio de Impuestos Internos – alejándonos de esta forma de las normas de carácter constitucional y administrativo que encontramos en la materia, que por razones prácticas no se abordarán en esta tesis- podemos encontrarla en el **Artículo 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos**, que prescribe:

“Artículo 1º: 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”.

En relación a la norma antes citada, podemos indicar que es en dicho precepto legal, de rango de Ley Orgánica, la que le otorga al Servicio de Impuestos Internos la facultad para la fiscalización de los impuestos establecidos dentro del territorio nacional, dentro de los cuales, podemos encontrar los impuestos por los cuales se fundamenta la justificación de inversiones, que a fin de cuentas, y como se tratará más adelante, corresponde a un tributo por rentas que debiendo tributar no tributaron cuando correspondía.

2.2. Artículo 6º del Código Tributario

Otra norma importantísima, íntimamente ligada con la señalada anteriormente y que a su vez también regula la facultad fiscalizadora del Servicio de Impuestos Internos, se encuentra contenida en el **Artículo 6º del Código Tributario** que indica: *“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente*

Código y las leyes, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias “

Es a partir de las normas que han sido señaladas anteriormente, que se configura el sustento orgánico a partir del cual se puede construir la base legal para que el Servicio de Impuesto Internos fiscalice y aplique los impuestos creados en los distintos cuerpos legales, como en el caso en particular, en la Ley de Impuestos la Renta, en donde se consagra la justificación se inversiones.

Adicionalmente a lo ya dicho anteriormente, las disposiciones mencionadas le otorgan al Servicio de Impuestos Internos la facultad para fiscalizar los tributos y obtener la recaudación de impuestos, como sería el caso de una determinada justificación de inversiones.

Es así como, dentro de los diversos programas de fiscalización que realiza el Servicio de Impuestos Internos, se encuentra el plan de fiscalización de Justificación de Inversiones, que en los sistemas informáticos se representa con la “Observación G47”.

2.3. Artículo 63 del Código Tributario.

Una de las normas que presta mayor utilidad en el régimen de justificación de inversiones, la encontramos en el **Artículo 63 del Código Tributario**, el cual prescribe:

“Artículo 63: El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieren adeudarse.

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

La citación producirá el efecto de aumentar los plazos de prescripción en los términos del inciso 4° del artículo 200 respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en ella”.

De la norma antes citada, podemos encontrarnos con una fuente importantísima para todo tipo de fiscalizaciones, incluyendo la justificación de inversiones, puesto que a partir de esta disposición, se le otorga la facultad al

Servicio de Impuestos Internos para realizar una serie de acciones que tiene como fin obtener información acerca de un determinado contribuyente que se fiscaliza. En el ejercicio de esta facultad el servicio de impuestos Internos podrá citar al contribuyente para que esté aclare su situación tributaria al tenor de lo solicitado en dicha citación por el ente fiscalizador. La forma y contenido de la citación en el régimen de justificación de inversiones, no se deja al arbitrio del fiscalizador, si no que esta reglado en la Circular N° 8, sobre Fiscalización e Inversiones, del 7/02/2000, del Servicio de Impuestos Internos, la cual indica las características de dicha citación en cuanto a su contexto, efectos, objetivos, entre otros aspectos. A su vez, cobra especial relevancia la citación, puesto que a partir de ella, se le requieren antecedentes al contribuyente para que pueda sustentar sus declaraciones de impuestos.

2.4. Artículo 59 Código Tributario

Relacionado con lo anteriormente señalado, encontramos en **Artículo 59 del Código Tributario** que indica lo siguiente: *“Dentro de los plazos de prescripción, el Servicio podrá examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes. Cuando se inicie una fiscalización mediante requerimiento de antecedentes que deberán ser presentados al Servicio por el contribuyente, se dispondrá del plazo fatal de nueve meses, contado desde que el funcionario a cargo de la fiscalización certifique que todos los antecedentes*

solicitados han sido puestos a su disposición para, alternativamente, citar para los efectos referidos en el artículo 63, liquidar o formular giros.

El plazo señalado en el inciso anterior será de doce meses, en los siguientes casos:

a) Cuando se efectúe una fiscalización en materia de precios de transferencia.

b) Cuando se deba determinar la renta líquida imponible de contribuyentes con ventas o ingresos superiores a 5.000 unidades tributarias mensuales.

c) Cuando se revisen los efectos tributarios de procesos de reorganización empresarial.

d) Cuando se revise la contabilización de operaciones entre empresas relacionadas.

No se aplicarán los plazos referidos en los incisos precedentes en los casos en que se requiera información a alguna autoridad extranjera ni en aquéllos relacionados con un proceso de recopilación de antecedentes a que se refiere el número 10 del artículo 161. Tampoco se aplicarán estos plazos en los casos a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies, y los artículos 41 G y 41 H de la ley sobre Impuesto a la Renta.

Los jefes de oficina podrán ordenar la fiscalización de contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes o establecidas en Chile, aun si son de otro

territorio jurisdiccional, cuando éstas últimas hayan realizado operaciones o transacciones con partes relacionadas que estén siendo actualmente fiscalizadas. El Jefe de oficina que actualmente lleva la fiscalización comunicará la referida orden mediante resolución enviada al Jefe de oficina del territorio jurisdiccional del otro contribuyente o entidad. Dicha comunicación radicará la fiscalización del otro contribuyente o entidad ante el Jefe de oficina que emitió la orden, para todo efecto legal, incluyendo la solicitud de condonaciones. Tanto el reclamo que interponga el contribuyente inicialmente fiscalizado como el que interponga el contribuyente o entidad del otro territorio jurisdiccional, deberá siempre presentarse y tramitarse ante el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del Jefe de oficina que emitió la orden de fiscalización referida en este inciso. Para efectos de establecer si existe relación entre el contribuyente o entidad inicialmente sujeto a fiscalización y aquellos contribuyentes o entidades del otro territorio jurisdiccional, se estará a las normas del artículo 41 E de la ley sobre Impuesto a la Renta.

De acuerdo a lo prescrito en el artículo citado anteriormente, podemos encontrar la facultad que tiene el Servicio de Impuestos Internos para examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, y a partir de dichas actuaciones, comenzar un proceso de fiscalización en contra de un contribuyente cualquiera, que de acuerdo a la materia estudiada, puede ser un proceso de fiscalización de justificación de inversiones, y que junto a la información recabada por el SII y el examen y revisión de los antecedentes

aportados por el contribuyente, como sus declaraciones anuales de renta, logran unificar todos los parámetros y criterios para iniciar una fiscalización para que se acredite el origen de los fondos de inversiones, gastos o desembolsos que se hayan realizado por parte es éste. A su vez, el mismo artículo ya mencionado, impone un límite a la facultad fiscalizadora de las declaraciones del contribuyente, señalando que solo se dispone de un plazo de 9 o 12 meses, dependiendo del tipo de operación que se examine, para que este cite- de acuerdo al ya mencionado artículo 63-, liquide o gire. Asimismo, también se impone otro límite a la facultad mencionada precedentemente, el cual consiste en que la fiscalización debe realizarse siempre y cuando esté dentro de los plazos de prescripción establecido en los Artículos 200 y siguientes del Código Tributario.

2.5. Artículo 21 del Código Tributario

El **Artículo 21 del Código Tributario** también nos indica una norma que es clave en la institución analizada. Dicha disposición prescribe lo siguiente:

Artículo 21: *“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 deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados 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. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

En esta disposición encontramos lo que se denomina “**la carga de la prueba**” en materia tributaria, conforme a la cual recae sobre el contribuyente el peso de probar la verdad de sus declaraciones, siendo éste quien deberá acreditar las afirmaciones que él plantea en las distintas etapas de la fiscalización, por medio de los medios de prueba que establece la ley, incluyendo la obligación de aportar antecedentes suficientes para obtener alguna anulación o modificación de liquidación o reliquidación.

Dicha norma de *onus probandi* ha sido ratificada por nuestra jurisprudencia:

- Así lo establece el fallo De la **Excelentísima Corte Suprema, de fecha 30 de marzo de 2012, Rol N° 9263-2009**, que en su considerando Séptimo señala lo siguiente: *“Séptimo: Que contrariamente a lo afirmado por el recurrente, no se ha incurrido en infracción a la citada norma en el fallo recurrido, toda vez que el principio general aplicable en lo relativo a la carga de la prueba en materia tributaria es que corresponde al contribuyente probar la verdad de sus declaraciones con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, por lo que no se ha interpretado erróneamente esta norma al establecerlo de ese modo los sentenciadores”*.²

Si bien esta sentencia no se trata precisamente de un caso de reclamo por justificación de inversiones, habiendo sido dictado el fallo en primera instancia por el Director Regional de Talca en su calidad de juez tributario, de todos modos da luces acerca del funcionamiento de la norma antes citada.

- También, referente al mismo punto, encontramos la sentencia dictada por la **Corte de Apelaciones de Santiago, con fecha 21 de abril del 2014, Rol N° 20-2014**, que en su considerando Primero señala lo siguiente: *“(...) Que fijada la distribución de la carga de la prueba como carga que debe soportar el contribuyente en aras de su propio interés, debe ser éste precisamente quien*

²<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2006/codigo/ jj2341.doc>

asuma la iniciativa probatoria, sea en la etapa administrativa como en la jurisdiccional.

Ciertamente el Servicio de Impuestos Internos puede hacer uso de medidas coercitivas para la fiscalización, pero no constituyen esas medidas el cumplimiento de la obligación tributaria ni con su imposición, se puede satisfacer la falta o la veracidad de los antecedentes, carga que debe necesariamente atender el contribuyente para una correcta liquidación de su deuda tributaria. Huelga decir que el incumplimiento de aquella acreditación de antecedentes motivará una liquidación de parte del Servicio conforme a los datos que mantiene en su poder. No se trata entonces, que sea el órgano fiscalizador quien deba asumir la carga probatoria, ya que no sólo es de cargo del contribuyente por el artículo 21 del Código Tributario, sino que no está en condiciones materiales de poder aportarla para la resolución del reparo administrativo”

- Para concluir respecto a la jurisprudencia ad hoc, y para recalcar nuevamente lo ya dicho anteriormente, y llevándolo concretamente dentro del ámbito de la justificación de inversiones, encontramos el mismo criterio ya planteado respecto a la carga de la prueba en la sentencia dictada por la **Corte de Apelaciones de Puerto Montt, con fecha 11 de abril de 2013, Rol N° 1-2013**, la cual, en su considerando Cuarto señala lo siguiente: “*Que compartiendo estos sentenciadores las conclusiones a que llegó el Juez*

Tributario, se confirmará la sentencia apelada. En efecto, correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba según lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario en relación con el artículo 17 del mismo texto legal, debía conservar la documentación correspondiente al respaldo de los asientos contables que se registren, sin que ellos hayan sido demostrados”.

Esta sentencia tiene la particularidad que ha sido dictada precisamente en un proceso de justificación de Inversiones que fue reclamado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, por lo que tanto el tribunal de primera instancia, como la Corte de Apelaciones respectiva confirmaron el criterio ya señalado, en cuanto a que la carga de la prueba recae en el contribuyente.

Finalmente, la disposición el Artículo 21 del Código Tributario, no sólo establece una carga para el contribuyente respecto a la prueba, sino también una obligación para el Servicio de Impuestos Internos, ya que el ente fiscalizador debe tomar en consideración los antecedentes y pruebas que aporte el contribuyente, sin que pueda liquidar otro impuesto que aquel que resulte procedente a partir de los antecedentes aportados por el contribuyente resulte, a menos que aquellos sean reputados como no fidedignos por el Servicio de Impuestos Internos. En conclusión, la disposición estudiada contempla tanto una obligación para el contribuyente, debido a que sobre él pesa la carga de la prueba, pero a su vez le otorga una garantía y derecho, ya que el Servicio debe considerar los antecedentes aportados por el contribuyente

para practicar la respectiva liquidación de impuestos, no pudiendo prescindir de los mismos a menos que sean considerados como no fidedignos por el Servicio de Impuestos Internos.

2.6. Artículo 2° de la Ley de Impuesto a la Renta

Puesto que no es suficiente un aspecto orgánico y funcional para fundamentar una aplicación de impuestos en base a presunciones, tenemos por otro lado una norma básica de carácter sustantivo, cual es el **Artículo 2° de la Ley sobre Impuesto a la Renta**, contenida en el artículo 1° del DL 825, que dispone lo siguiente:

“Artículo 2: Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por "renta", los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

De la simple lectura de la disposición antes citada, podemos desprender, tal como ya lo ha hecho la doctrina que *“nuestra legislación define el concepto de renta en un sentido bastante amplio. En general, renta es el equivalente a*

*todo enriquecimiento o incremento patrimonial experimentado por el contribuyente en un período determinado*³.

Es a partir de dicha premisa que podemos encontrar el origen sustantivo de la justificación de inversiones, debido a que el Servicio de Impuestos Internos fiscalizará una situación de un “posible incremento de renta” que se reflejará en algún gasto, desembolso o inversión que no se condice con las rentas declaradas por el contribuyente.

Así, en un primer momento, si el contribuyente no podía acreditar el origen de los fondos con lo que se realizó una inversión, gasto o desembolso, se presumía que aquellos se obtuvieron por medio de un incremento de patrimonio, que hasta ese momento –y mientras no se pruebe lo contrario por parte del contribuyente- no han pagado los tributos correspondientes a dicha renta.

2.7. Artículo 70 y 71 Ley de Impuesto a la Renta

Todo lo antes dicho, es solamente el marco normativo general del régimen de justificación de inversiones, gastos y desembolsos, que indica bajo que normas básicas se funda la institución, de una forma orgánica y sustantiva, pero que en ningún caso son suficientes para establecer todo el sistema respecto a la institución en análisis.

³ JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES Y GASTOS, LEY DE IMPUESTO A LA RENTA. 2006. Por Rádovic Schoepen, Ángela. Santiago de Chile. Editorial Jurídica ConoSur. P. 17

Es por lo señalado precedentemente que ahora corresponde mencionar las normas que en particular regulan esta materia, las cuales corresponden a los Artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.

En ambas disposiciones indicadas anteriormente, se funda el régimen de justificación de inversiones en materia de renta, estableciéndose en ellas las cuestiones que son la piedra angular para la institución, como por ejemplo, la base de presunción que debe construir el Servicio de Impuesto Internos para poder iniciar un proceso de fiscalización, la presunción que pesa en para el contribuyente que debe intentar desvirtuar en el mencionado proceso de fiscalización, como tributarán dichos montos, los medios de prueba que se pueden utilizar por parte del contribuyente, entre otras cuestiones fundamentales para comprender y ejercer dicha facultad fiscalizadora.

A continuación, se transcribirán los 2 artículos en cuestión:

“Artículo 70°. - *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.

Cuando el contribuyente probare el origen de los fondos, pero no acreditare haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales cantidades, los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario se entenderán aumentados por el término de seis meses contados desde la notificación de la citación efectuada en conformidad con el artículo 63 del Código Tributario, para perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los intereses penales y multas que se derivan de tal incumplimiento”.

“Artículo 71°- *Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto 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 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°.

Cuando el volumen de ingresos brutos que aparezcan atribuidos a una actividad amparada en una presunción de renta de derecho o afecta a impuestos sustitutivos del de la renta no se compadeciere significativamente con la capacidad de producción o explotación de dicha actividad, el Director Regional podrá exigir al contribuyente que explique esta circunstancia. Si la explicación no fuere satisfactoria, el Director Regional procederá a tasar el monto de los ingresos que no provinieren de la actividad mencionada, los cuales se considerarán renta del artículo 20° N° 5, para todos los efectos legales”.

Ambas disposiciones legales son el centro de esta tesis y se analizarán posteriormente y con detalle en el Capítulo IV, puesto que de su simple lectura, pueden surgir una serie de interrogantes que a juicio de la tesista es necesario resolver, considerando incluso que varias de las respuestas a dichas interrogantes se encuentran contempladas en las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos internos en circulares, oficios y resoluciones, como

asimismo, en la jurisprudencia emitida por los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

2.8. Artículo 76 inciso 2° de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Esta norma, si bien se refiere a una normativa diferente a la Ley de Impuesto a la Renta - que es la que se estudiará en este trabajo - resulta sin embargo relevante al contemplar una norma de presunción que puede ser considerada dentro del régimen de justificación de inversiones. Dicho artículo será mencionado a modo de referencia y señala lo siguiente:

“ARTICULO 76 inciso segundo: 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.

La relevancia de esta norma, radica en el hecho de que hay una gran cantidad de contribuyentes que pagan impuestos que tienen su origen en la Ley

de Impuesto a la Renta, y también tributan en base a la normativa establecida en la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Es a partir de lo señalado que cobra importancia el Artículo 76 inciso 2° de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, puesto que un contribuyente que está siendo parte de una fiscalización por justificación de inversiones, gastos y desembolsos por conceptos asociados al impuesto a la renta y resulta ser finalmente liquidado por ese ítem, puede también estar afecto a la presunción del establecida para el impuesto al valor agregado, si es que a su vez es contribuyente de IVA. Por lo tanto, esta norma, conjuntamente a los Artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, le serán aplicables a ese contribuyente en particular.

2.9. Artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta⁴

⁴ Hay que tener presente, que esta norma será modificada por la reforma tributaria, por medio de la Ley 20.780, pero cuya vigencia comenzara a regir a partir del 1 de enero de 2017, quedando el texto reformado en lo que nos interesa, de la siguiente forma: **Artículo 21.-** Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre: ii. Las cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso cuarto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64, y en el artículo 65 del Código Tributario, según corresponda.

Esta norma viene a regular la tributación aplicable a las diferencias que determine el Servicio de impuestos internos por aplicación de los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta. La norma en comento dispone siguiente;

“Artículo 21.- Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1, del artículo 58, los empresarios individuales y las sociedades de personas, obligadas a declarar sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa o acogidas al artículo 14 bis, deberán declarar y pagar conforme a los artículo 65, número 1, y 69, de esta ley, un impuesto único de 35%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

*ii. Las cantidades que se determinen por la aplicación de lo dispuesto en los artículos 17, número 8, inciso quinto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, **70 y 71**, de esta ley, y aquellas que se determine por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del artículo 64 del Código Tributario, según corresponda*

Es así que tratándose los contribuyentes indicados en el inciso 1° de la disposición citada, deben pagar en calidad de Impuesto Único de esa ley, un 35% sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los artículos 70 y 71.

2.10. Impuesto Global Complementario: Artículo 54 n° 1 inciso 4° (reformado, antiguo inciso 7) de la Ley de Impuesto a la Renta.

Una norma que hace mención expresa a los ya citados Artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, es el **Artículo 54 n° 1 de la misma ley**. Dicha disposición está relacionada al impuesto global complementario, específicamente en lo que respecta a su base imponible y la renta bruta global. La norma en cuestión prescribe lo siguiente:

“Artículo 54 Para los efectos del presente impuesto, la expresión renta bruta global comprende:

1°.- Las cantidades percibidas o retiradas por el contribuyente que correspondan a las rentas imponibles determinadas de acuerdo con las normas de las categorías anteriores.

(...) Se incluirán también las rentas o cantidades percibidas de empresas o sociedades constituidas en el extranjero y aquellas que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 41 G, las rentas presuntas determinadas según las normas de esta ley y las rentas establecidas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 70 y 71. En el caso de comunidades, el total de sus rentas presuntas se entenderán retiradas en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Como se puede apreciar, la norma en cuestión señala que las sumas determinadas por aplicación de los artículos 70 y 71 de La Ley de Impuesto a la

Renta, se incluyen al momento de determinar la renta bruta global, que finalmente determina el impuesto Global Complementario.

2.11. Impuesto Adicional: Artículo 58 y siguientes de Ley de Impuesto a la Renta

El Impuesto Adicional se encuentra regulado en los artículos 58 y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta y grava aquellas personas que no tienen ni residencia ni domicilio en Chile y a las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes, entre otras.

A diferencia del Impuesto Global Complementario, el Impuesto Adicional no cuenta con una tasa gradual, sino que mediante la aplicación de una tasa fija.

Relacionado con lo anterior, y para poder tener un panorama general respecto de cómo afecta cada uno de estos impuestos a la justificación de inversiones, es que la Circular N° 8 del año 2000 (que a lo largo de este trabajo será analizada con detención) establece lo siguiente en relación a los impuestos a la renta aplicables a cada contribuyente en materia de justificación de inversiones:

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 2.-Renta, e 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 2.-Renta; Impuesto Global Complementario o Adicional, e 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 70º y 71º de la ley del ramo, corresponde gravarlos con la tasa del 35%, en calidad de Impuesto Único a la Renta.

2.12. Artículo 200 Código Tributario

Finalmente, y como norma de clausura a toda institución en materia de derecho tributario, y muy ligado al ya analizado Artículo 59 del Código Tributario, encontramos el **Artículo 200 del Código Tributario**, norma que nos habla acerca de los plazos de prescripción para que el Servicio de Impuestos Internos pueda revisar las diferencias de impuestos.

La norma en referencia nos señala que:

*“**Artículo 200:** El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.*

El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto.

En los plazos señalados en los incisos anteriores y computados en la misma forma prescribirá la acción del Servicio para perseguir las sanciones pecuniarias que accedan a los impuestos adeudados.

Los plazos anteriores se entenderán aumentados por el término de tres meses desde que se cite al contribuyente, de conformidad al artículo 63 o a otras disposiciones que establezcan el trámite de la citación para determinar o reliquidar un impuesto respecto de los impuestos derivados de las operaciones que se indiquen determinadamente en la citación. Si se prorroga el plazo conferido al contribuyente en la citación respectiva se entenderán igualmente aumentados, en los mismos términos, los plazos señalados en este artículo.

Las acciones para perseguir las sanciones de carácter pecuniario y otras que no accedan al pago de un impuesto prescribirán en tres años contados desde la fecha en que se cometió la infracción”

Esta norma cobra relevancia en materia de justificación de inversiones, puesto que todo el proceso de fiscalización, desde que se detecta algún gasto, desembolso o inversión no justificado de acuerdo a los gastos de vida de un contribuyente en particular, debe realizarse dentro de los plazos de prescripción, para que la acción fiscalizadora tenga efecto.

Punto de especial relevancia sobre los plazos de prescripción, dice relación con la modificación que sufrió el artículo 70 de la Ley de la Renta,

puesto que, a partir de dicha reforma, los plazos de prescripción se ampliaron bajo determinadas circunstancias. Esta modificación se analizará posteriormente en el Capítulo II.

3. Instrucciones administrativas emanadas del Servicio de Impuestos Internos en el marco de la justificación de inversiones

Antes de continuar con el desarrollo de este acápite, es importante revisar brevemente las facultades del Servicio de Impuestos Internos, específicamente la contemplada en el Artículo 6°, letra A) del Código Tributario. En esta disposición están contenidas las reglas generales en materias de atribuciones del Director, además de las meramente administrativas que, como Jefe del Servicio, le da el Estatuto Orgánico respectivo.

Merece destacarse, entre las facultades del Director, la de interpretar administrativamente las leyes tributarias en forma exclusiva, de tal modo que su interpretación es obligatoria para toda la Administración del Estado. La Excma. Corte Suprema ha resuelto reiteradamente que esta interpretación administrativa no obliga a los Tribunales Ordinarios de Justicia que, para resolver los asuntos tributarios sometidos a su conocimiento, efectúan su propia interpretación de la ley que puede o no coincidir con la del Director de SII. Es así como: *“por diversas razones, entre otras, porque se trata de temas altamente técnicos y complejos, que requieren no sólo de un acabado*

*conocimiento de las normas legales, sino también de amplia experiencia, por lo que, en rigor, no cualquier entidad puede absorber satisfactoriamente dicha responsabilidad - no obstante que en derecho comparado hay experiencias de países que otorgan la facultad de fiscalización y de interpretación a órganos diversos-. Además, se puede agregar que dicha interpretación no es vinculante para los contribuyentes, ni menos para los Tribunales de Justicia, sino sólo para los funcionarios del Servicio*⁵

Por otra parte el SII ha sostenido que esta interpretación no es vinculante para el contribuyente; sin embargo, es evidente que éste no puede obviarla sin sopesar las consecuencias que ello le puede acarrear, ya que se expone a los cobros de impuesto mediante liquidaciones o giros, o denuncias de eventuales infracciones, lo que le obligaría a tener que impugnar los respectivos actos administrativos ante los respectivos Tribunales Tributarios y Aduaneros con el objeto de que se deje sin efecto la actuación de la autoridad fiscal.

Pese a lo anteriormente señalado, hay que tener presente lo prescrito en el **Artículo 26 del Código Tributario**, ya que en esta norma se señala una especie de “protección” que se le brinda al contribuyente (que se traduce en la no procedencia del cobro retroactivo de los impuestos a él), en relación a un actuar de buena fe respecto de determinada interpretación de las leyes tributarias basada en las instrucciones del Servicio. A partir de esto, el juez

⁵http://www.cetuchile.cl/images/docs/10._la_facultad_de_interpretaicon_tributaria_del_sii_y_los_ttya__yuri_varela.pdf

tributario podría fallar aplicando indirectamente las instrucciones dictadas por el Servicio, como consecuencia y aplicación concreta del Artículo 26 del Código Tributario.

3.1. CIRCULAR N°8 del año 2000, sobre Fiscalización e Inversiones, de 7/02/2000, del Servicio de Impuestos Internos.

Sin duda, la base administrativa para el régimen de justificación de inversiones la encontramos en esta circular, puesto que ella regula todas las cuestiones relativas a dicha institución. Esta circular nos indica cuál es su procedimiento y aborda una serie de materias que son relevantes tanto en el proceso de fiscalización por parte del ente administrativo, como también cuales son las garantías y mecanismos de defensa que tiene el contribuyente ante una citación de justificación de inversiones. Los temas que aborda la circular son los siguientes:

- Las presunciones en materia de justificación de inversiones establecidas en el Artículo 70. Indica de manera genérica el concepto de presunciones establecido en el Código Civil y luego hace mención a la presunción de Renta establecido en el artículo 70º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, indicando como opera la construcción lógica de esta presunción legal establecida.

Posteriormente, se instruye respecto de la presunción de clase o tipo de renta, de acuerdo a lo prescrito en el inciso segundo del artículo ya mencionado, en donde se establece una presunción respecto de la clase o tipo de renta a que corresponde la renta presumida, atendiendo a la actividad principal del contribuyente, ya sea esta de Primera o Segunda Categoría

- Objetos y sujetos de la prueba que se dan en el proceso de fiscalización:

Tanto respecto a la actividad probatoria del Servicio de Impuestos Internos y por el contribuyente. Cuestión de especial relevancia que se aborda en esta sección de la circular es en relación a la consagración de una *presunción administrativa*⁶. El contenido y alcance de esta presunción administrativa será más latamente tratado en el capítulo final de esta tesis, en particular en el punto 6.

- Los medios de prueba en la etapa administrativa. Se indica primeramente las categorías de contribuyentes, dependiendo de si están obligados a llevar contabilidad completa o no, y de las alegaciones que realicen en el proceso de fiscalización, para luego especificar qué medios de prueba pueden utilizar cada uno de ellos.

⁶ Dicha presunción establece que para los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa y que no se encuentren en el caso del artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, el Servicio de Impuestos Internos 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 el contribuyente fiscalizado haya efectuado otras inversiones o egresos respecto de los cuales pueda haber aplicado dichos fondos.

Además, se realiza un análisis de cada uno de los medios de prueba establecidos en la legislación, como lo son los instrumentos, la confesión, la prueba testimonial, prueba pericial, informe de peritos y presunciones, haciendo especial mención a los matices que se encuentran en el procedimiento administrativos, versus lo que sucede en el proceso jurisdiccional, que es donde están específicamente contemplados los medios de pruebas antes mencionados.

- **Cuestiones relativas a los sistemas de contabilidad**, y la obligatoriedad o facultad que tienen los contribuyentes para llevarlas, y como prueba para el contribuyente.

- **Situaciones especiales** respecto a la justificación del origen de los gastos, desembolsos e inversiones.

- **La representación** en materia de justificación de inversiones ante el Servicio de Impuestos Internos

- **Impuesto a liquidar** por fondos invertidos, desembolsados o gastados no justificados, en particular cómo se determina el impuesto y bajo qué categoría tributará el contribuyente.

- **Instrucciones sobre la fiscalización**: Se señalan los objetivos de la fiscalización, el procedimiento a seguir, especificando cada una de las etapas a realizar por parte del fiscalizador del Servicio, indicando en cada una de ellas las posibilidades que se pueden dar en el transcurso del proceso de fiscalización, y cómo debe ser la respuesta del ente estatal. Es así como se

distinguen cinco etapas fundamentales, como lo son: la notificación, la citación, el acta de conciliación, la liquidación y el giro de los impuestos. Junto con lo anterior, se especifican los procedimientos en líneas⁷ asociados con la revisión de los casos y como debe estar conformado el expediente de fiscalización de justificación de inversiones. Finalmente, se menciona la existencia de un Comité de Inversiones dentro del Servicio y como éste debe operar, como también el procedimiento a determinar los gastos de vida del contribuyente, para concluir indicando cuales son los funcionarios que participan en la fiscalización.

- Se señalan finalmente **situaciones especiales**, en la que se resuelven situaciones de rentas presuntas, contribuyentes que son socios de sociedades, inversiones que han sido solventadas con dineros o fondos proporcionados por cónyuges, fondos obtenidos que provienen de ahorros en moneda extranjera, entre otras situaciones.

Tal como se puede apreciar, a partir de los tópicos que trata la circular, hay una exte
especiales.

3.2. CIRCULAR N° 62 de 2014, instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780.

⁷ De acuerdo a la circular, los procedimientos en línea dicen relación con un programa que computacional que permite a los funcionarios del Servicio 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.

Esta instrucción se refiere a como operará el aumento de los plazos de prescripción a raíz de la reforma tributaria por medio de la Ley N° 20.780, tema que será estudiado en el Capítulo II, junto con la **Circular N° 55 de 2014, que instruye sobre la vigencia y transición de las normas contenidas en la Ley N° 20.780.**

3.3. CIRCULAR N° 45 de 2014, imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la Ley 20.752.

Exclusivamente en el tema atingente a la materia de fiscalización y justificación de inversiones, se establece que la administración tributaria, siempre que el contribuyente lo solicite, debe acceder a su petición de aumentar el plazo para contestar la citación, en razón de la norma de la inadmisibilidad probatoria del artículo 132 del Código Tributario, modificando lo establecido en las instrucciones anteriores (Circular N° 73, de 11 de octubre de 2011, reemplazado por la Circular N° 63, de 10 de noviembre de 2006). De todos modos, en ningún caso la ampliación podrá ser superior a un mes. El objetivo de esta norma se relaciona con la posibilidad de acompañar en la etapa jurisdiccional ante el Tribunal Tributario y Aduanero antecedentes que teniendo directa relación con las operaciones fiscalizadas no fueron aportados en el plazo establecido en el inciso segundo del artículo 63 del Código Tributario, porque a pesar de que el contribuyente solicitó prórroga del plazo original para

contestar la referida citación, ésta no fue concedida o fue otorgada por un plazo inferior al solicitado. En consecuencia, lo que se busca es evitar que dicha situación ocurra, acogiendo desde un principio la solicitud de prórroga que haga el contribuyente.

3.4. CIRCULAR N° 45 de 2013, instruye sobre la nueva tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Esta circular se refiere a la nueva tributación del Artículo 21 de la Ley de Renta, norma que fue ya mencionada en el número II de este capítulo respecto al Marco normativo del régimen de justificación de inversiones, gastos y desembolsos. Con la Ley N°20.630 se modificó el artículo 21 de la LIR estableciendo un impuesto único del 35%, respecto de todos los contribuyentes, sin distinguir su forma de organización jurídica, que declaren o deban declarar sus rentas efectivas de Primera Categoría de acuerdo a un balance general según contabilidad completa. Son constitutivos del hecho gravado de este impuesto las partidas correspondientes a gastos rechazados, **cantidades determinadas en virtud de tasaciones y presunciones de rentas** (punto sobre el cual encontramos las normas de justificación de inversiones, gastos y desembolsos) y la adquisición de acciones de propia emisión.

3.5. CIRCULAR N° 12 DE 2011, que imparte instrucciones sobre fiscalización de inversiones, gastos y desembolsos.

Por medio de la presente instrucción, y tal como su nombre lo indica, se establecen instrucciones acerca de cómo llevar a cabo el proceso de fiscalización de inversiones, en particular en el caso de que el contribuyente no concurra a la respectiva unidad del Servicio de Impuestos Internos, a partir de una notificación que se le haya realizado, diferenciándose entre los casos distintos tipos de programas existentes: selectivos, masivos y centralizados.

3.6. CIRCULAR N° 3 DE 2007, que complementa instrucciones impartidas en la Circular N° 8 del año 200.

Esta circular tiene por objeto complementar las instrucciones impartidas anteriormente, respecto las firmas que deben contener las Citaciones, Liquidaciones y Resoluciones emitidas en forma masiva, estableciendo quienes son lo que deben suscribirlas.

3.7. CIRCULAR N° 73 DE 2001, imparte instrucciones relativas a la aplicación de las normas de prescripción en el ejercicio de las acciones y facultades del Servicio de Impuestos Internos.

En esta circular se hace un exhaustivo análisis de la prescripción, tanto el régimen general, como asimismo la operativa de la prescripción en materia tributaria (siendo en particular, la prescripción extintiva la que se trata con mayor amplitud). En esta instrucción se regulan los plazos de prescripción a que está sujeto el S.I.I. para revisar y girar impuestos insolutos, tanto la regla

general de 3 años como el plazo especial de prescripción de 6 años, respecto de impuestos no declarados o de declaraciones maliciosamente falsas. Posteriormente se hace referencia a los aumentos de plazos de prescripción, específicamente el aumento de 3 meses por citarse al contribuyente, el aumento del plazo equivalente a la prórroga del plazo otorgado por el Servicio para la contestación de la citación, finalizando con el aumento o renovación del plazo de prescripción por devolución de carta certificada. A continuación, se señalan cuáles son los plazos de prescripción de la acción del fisco para perseguir el pago de impuestos, intereses, sanciones y recargos, acción que recae sobre la Tesorería General de la República y también tiene un plazo de 3 o 6 años respectivamente. Posteriormente, la circular en comento trata sobre la interrupción y la suspensión de la prescripción, bajo las normas del Derecho Civil, como respecto de las acciones del fisco para el cobro de los impuestos, señalando cuales son las causales de cada uno de ellas para que procedan. Luego, la instrucción hace referencia respecto de la oportunidad para girar los impuestos comprendidos en una liquidación, también menciona el efecto de la suspensión del cobro judicial del impuesto en el procedimiento ejecutivo y luego de la prescripción de la acción del Servicio para imponer sanciones pecuniarias. Luego menciona la prescripción en materia penal, también respecto a la prescripción del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones, la prescripción de las costas, y finalmente respecto de la vigencia de modificaciones de avalúos y contribuciones de bienes raíces.

4. Fiscalización efectuada por el Servicio de Impuestos Internos.

4.1. Marco General.

Como ya se ha señalado en acápites anteriores, el Servicio de Impuestos Internos, es el órgano del Estado que debe procurar que cada contribuyente cumpla cabalmente sus obligaciones tributarias, aplicando y fiscalizando los impuestos internos de manera efectiva y eficiente, con estricto apego a la legalidad vigente y buscando la facilitación del cumplimiento tributario, en el marco que establecen los principios de probidad, equidad y transparencia, en un ambiente de trabajo que propicie el desarrollo integral de los funcionarios, para lograr un desempeño de excelencia que aporte al progreso del país.

El proceso de Fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos.

Para estos efectos, el Servicio de Impuestos Internos está autorizado por ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción legales, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, pudiendo liquidar y girar los tributos que se determinen.

La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización, la cual consiste en verificar la exactitud de las declaraciones

presentadas por los contribuyentes a través de la revisión de los antecedentes y la documentación de los contribuyentes.

El SII cuenta con una serie de sistemas de información de apoyo a la fiscalización, que entregan herramientas para apoyar las distintas actividades de control, en todas las estrategias de fiscalización. Estos son:

- Contribuyentes: Entrega información histórica del contribuyente y su comportamiento.
- Timbraje: Permite controlar la autorización de documentos de los contribuyentes y conocer los rangos autorizados por períodos.
- Declaraciones: Permite ver las declaraciones de renta de los contribuyentes y su situación en este impuesto, por año. Además, permite la atención en línea del contribuyente cuando es fiscalizado por el impuesto a la Renta.
- Exportaciones: Reúne información de los exportadores y de información asociada, como declaraciones de embarque, precios de venta, etc.
- Control: Permite la creación y mantención de contribuyentes y el control de estos, a través del ingreso de notas que dan cuenta de situaciones pendientes del contribuyente.
- Transferencias: Entrega información sobre el detalle de las inversiones de los contribuyentes y las retenciones efectuadas por las empresas.

4.2. Las acciones de fiscalización

Las acciones de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos se enfocan en:

4.2.1. El control del cumplimiento tributario:

El control del cumplimiento tributario corresponde a las acciones que realiza el SII para evaluar el comportamiento de los contribuyentes en todas las interacciones dadas por obligaciones periódicas que contempla la legislación tributaria y que establece el S.I.I..

La fiscalización preventiva es muy útil para dicho control. Se alimenta de información histórica del comportamiento de los contribuyentes y se procesa para identificar potenciales incumplidores, con los cuales es necesario adoptar medidas más restrictivas en cuanto al nivel de facilidades que se le otorga, como el número de documentos que se le autoriza timbrar. Así, los contribuyentes se ven obligados a concurrir con mayor frecuencia a las oficinas del SII para ser controlados, evitando de esta manera situaciones que, de no ser corregidas a tiempo, pueden dar pie a irregularidades.

4.2.2. Fiscalización del incumplimiento tributario:

La fiscalización del incumplimiento tributario dice relación con la tarea permanente del SII de detectar a los contribuyentes que evaden los impuestos, evitando con ello el integro de los impuestos en arcas fiscales. Para tal efecto, se debe enfatizar la determinación de indicadores de incumplimiento que

permitan focalizar los sectores o grupos de contribuyentes a fiscalizar. Un claro ejemplo de esto son los Planes de Fiscalización.

4.2.3. Persecución del fraude fiscal:

Se materializa a través de una labor de análisis tendiente a detectar aquellas áreas y sectores de actividad más proclives a la evasión tributaria, y que por su naturaleza imponen graves perjuicios económicos y sociales al país. El objetivo apunta a debilitar la capacidad económica y financiera de individuos y grupos organizados que desarrollan actividades ilícitas a objeto de cortar el flujo de ingresos que permite la continuidad de sus operaciones.

Este último tipo de fiscalización es más intensiva y comprende el uso de mayores herramientas jurídicas y de fiscalización. Al efecto, en esta materia, la Ley N° 20.780 de 29.09.2014 incorpora en el Código Tributario nueva normativa tendiente a reducir la elusión ilícita y la evasión, y que dice relación con:

- La incorporación en el Código Tributario de una Norma General Antielusión.
- Entrega de facultades al SII para acceder a la información necesaria para cumplir su misión fiscalizadora.
- La incorporación al Código Tributario de facultades para permitir al SII acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos.

- Fortalecimiento de la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria (Servicio de Impuestos Internos, Tesorería General de la República, Servicio Nacional de Aduanas)
- Normativa para poner freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en Supermercados y comercios similares.

4.3. Tipos de fiscalización

El Servicio de Impuestos Internos cuenta con dos tipos de fiscalización, los cuales son los siguientes:

4.3.1. Procesos Selectivos

Los procesos selectivos de fiscalización corresponden a los planes orientados a actividades económicas o grupos de contribuyentes específicos, que muestran un incumplimiento mayor, con un enfoque menos estructurado, dependiendo del objetivo que se desea alcanzar con cada programa. La tasa de atención es más baja, de acuerdo a que supone una revisión más extensiva e integral del contribuyente.

Bajo este contexto se encuentran los Cambios de Sujeto de IVA, la Revisión de Devolución de IVA Exportadores, las Auditorías Tributarias, etc.

4.3.2. Procesos Masivos

Los procesos masivos de fiscalización corresponden a los planes que enfrentan a un número significativo de contribuyentes, a través de procesos más estructurados de atención y fiscalización, y que cuentan para su ejecución con un apoyo informático uniforme a lo largo del país, con objeto de lograr eficiencia y efectividad en la fiscalización. En éstos procesos la tasa de atención se caracteriza por ser alta, dado que es una fiscalización dirigida a un proceso particular del contribuyente.

Los principales programas de fiscalización de este tipo son: la Operación IVA y la Operación Renta. A saber:

- En la Operación IVA se procesan más de un millón de declaraciones mensualmente y se realizan cruces que detectan masivamente inconsistencias para su posterior aclaración, el 90% de esas declaraciones se reciben en la página Web del SII: www.sii.cl, en tanto que el 10% restante son presentadas en papel.
- En la Operación Renta año tributario 2014 se computan más de tres millones de declaraciones. Todas las declaraciones de renta recibidas durante el proceso entran a una fiscalización masiva en la que se realizan más de 200 controles, los que consideran desde cuadraturas lógicas y matemáticas hasta la información proveniente de las declaraciones juradas recibidas por el SII de manera previa a la Operación Renta, e información de las bases de datos del SII, como las declaraciones mensuales (F29 Declaración Mensual y Pago

Simultáneo de Impuestos Formulario 29” y F50, “Declaración Mensual y Pago Simultáneo de Impuestos Formulario 50”), entre otros. Con los resultados que entrega el cruce de información señalado se selecciona aproximadamente al 10% de los contribuyentes, a los cuales se les cita para que concurran a la respectiva Unidad del SII, a partir del mes de Junio de cada año tributario, para analizar las principales discrepancias detectadas por la autoridad fiscal.

Dentro de este grupo de fiscalizaciones se encuentra la justificación de inversiones.

Una vez presentada una declaración de renta correspondiente a un determinado año tributario, si los ingresos declarados son inferiores a las inversiones realizadas durante ese año tributario, deberá informar el origen de los dineros con los cuales fueron financiadas.

Esta situación no sólo se puede dar mediante la declaración de renta, sino que también, por ejemplo, se pueden detectar inconsistencias a través de los Formularios 29, en los cuales se declara el IVA de cada período

4.4. Forma de llevar a cabo la fiscalización en un proceso de justificación de inversiones de manera masiva.

4.4.1. 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.

4.4.2. 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. 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.

De los antecedentes presentados pueden ocurrir distintas situaciones:

- 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, es decir, el contribuyente opta por corregir su declaración primitiva.
- Giro de las diferencias liquidadas.
- 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.

5. El procedimiento de justificación de inversiones

Para tener un panorama global del régimen de justificación de inversiones, es importante estudiar brevemente cuál es el procedimiento establecido por la ley y por las circulares correspondientes a la materia, para comprender de manera más completa el estudio en particular de las normas en cuestión.

Como se mencionó anteriormente las normas fundamentales, en materia de justificación las encontramos en la Ley de Impuesto a la Renta, es así como *“el inciso primero del artículo 70° de La Ley sobre Impuesto a la Renta presume, en 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*

Determinadas por el Servicio la existencia de los referidos gastos, desembolsos o inversiones, corresponde al contribuyente para verse liberado de una determinación de impuesto 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 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, resultara una suma afecta a impuesto que dará origen a la liquidación respectiva”⁸.

Como se puede desprender de lo anteriormente mencionado, la base fundamental es una presunción simplemente legal, debido a que se admite prueba en contrario, según lo dispuesto en los propios artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.

⁸ Circular N° 8 del 7 de febrero de 2000. Materia: Instrucciones sobre Fiscalización de Inversiones. Servicio de Impuestos Internos.

“Enseguida, tenemos que el Servicio no necesita demostrar que las declaraciones, documentos, libros o antecedentes que se presenten no sean fidedignos, ya que el inciso segundo del artículo 70, inmediatamente le presume al contribuyente una renta afecta. De este modo, le bastará considerar subjetivamente que no existe una aplicación satisfactoria de parte de contribuyente para citarlo y, eventualmente, liquidar los impuestos correspondientes, sin necesidad de demostrar la calidad de no fidedigna de la documentación presentada”.⁹

Es en dicha presunción, en la que se fundamenta la actuación fiscalizadora del Servicio, que implica que se presume una cierta renta afecta, relacionados con los gastos de vida de un determinado contribuyente y de las personas que viven a sus expensas, por lo que los gastos o desembolsos que realicen deben ajustarse a aquella presunción. Es así como se plantea en la doctrina: *“De este modo que el Servicio no necesita probar de manera fehaciente tal renta, ya que la ley lo suple al presumirla de una cuantía equivalente a sus gastos de vida”¹⁰*

Si existe una inversión, gasto o desembolso que esta fuera de la presunción de renta determinada para ese contribuyente y el ente fiscalizador descubre tal situación (por medio de diversos mecanismos que se establecen

⁹ MANUAL DE CONSULTAS TRIBUTARIAS. JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES. 1998. Por Sepulveda C., Héctor. Santiago de Chile. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Asociación de fiscalizadores de Impuestos internos. P. 21.

¹⁰ JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES Y GASTOS, LEY DE IMPUESTO A LA RENTA. 2006. Por Rádovic Schoepen, Ángela. Santiago de Chile. Editorial Jurídica ConoSur. P. 17.

para la fiscalización como los ya señalados en la primer parte de este trabajo, en el capítulo Número 2, respecto a las fuentes de información de Servicio de Impuestos Internos) la persona fiscalizada debe encargarse de desvirtuar esta presunción, aportando diferentes medios de prueba (dependiendo de la calificación que tenga cada contribuyente en particular, estarán dadas las limitaciones y/o facilidades que se tienen respecto a los medios de prueba que pueda presentarse frente al Servicio).

Si la presunción no logra ser desvirtuada, no logrando acreditar el contribuyente el origen de los fondos con lo que se realizado el gasto, desembolsos o inversión, se procederá a liquidar al contribuyente por esta renta que no ha pagado tributos (lo mismo ocurre en el caso que tampoco se haya podido acreditar que la renta es exenta de impuestos, que ya se pagó el impuesto correspondiente, etc.). El impuesto a liquidar dependerá si el contribuyente tributa por rentas de Primera o Segunda Categoría, de acuerdo a su actividad principal, tal como lo establece el mismo Artículo 70, inciso segundo.

En consecuencia: *“Bastará entonces al Servicio señalar que no existe una aplicación satisfactoria por parte del contribuyente, para que sin necesidad de demostrar la calidad no fidedigna de la documentación acompañada, previo*

*los trámites de citación establecidos en los artículos 63 y 64 del Código Tributario, proceda a liquidar los impuestos correspondientes*¹¹.

¹¹ JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES Y GASTOS, LEY DE IMPUESTO A LA RENTA. 2006. Por Rádovic Schoepen, Ángela. Santiago de Chile. Editorial Jurídica ConoSur. P. 46.P. 46. (NO ME QUEDA CLARO DONDE ESTÁ LA REFERENCIA DE ESTE PIÉ DE PÁGINA → Preferí poner la cita completa).

CAPÍTULO II: HISTORIA DE LA LEY Y LA REFORMA TRIBUTARIA, LEY

20.780.

1. Referencia histórica de la ley, modificación al artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.

1.1. Normas originarias de los Artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta:

Las disposiciones fundantes, y tal como se señalará y estudiará más adelante, son el Artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta. Dichas normas en su texto inicial¹² señalaban lo siguiente:

“Artículo 70°- 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 o inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas al impuesto establecido en Primera Categoría. Se gravarán, además, esas utilidades con el impuesto a las compraventas de bienes

¹² La norma originaria está contemplada en el Decreto Ley 824, cuya publicación corresponde al 31-12-1974.

corporales muebles o con el impuesto a los servicios, establecidos en la ley respectiva según sea el giro principal de la actividad del infractor”.

“Artículo 71°- *Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto 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 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°.

Cuando el volumen de ingresos brutos que aparezcan atribuidos a una actividad amparada en una presunción de renta de derecho o afecta a impuestos sustitutivos del de la renta no se compadeciere significativamente con la capacidad de producción o explotación de dicha actividad, el Director Regional podrá exigir al contribuyente que explique

esta circunstancia. Si la explicación no fuere satisfactoria, el Director Regional procederá a tasar el monto de los ingresos que no provinieren de la actividad mencionada, los cuales se considerarán renta del artículo 20° N° 5, para todos los efectos legales”.

Cómo se podrá ver más adelante, y solo a modo de explicar las disposiciones antes transcritas, podemos señalar que las normas referentes a justificación de inversiones y presunciones de renta no han sufrido grandes modificaciones desde la época de su dictación. Su matriz original se mantiene prácticamente igual, a pesar de las diversas reformas tributarias que han ocurrido desde el año 1974 hasta hoy en día. Incluso es más, el artículo 71 de la LIR mantiene su mismo texto inicial hasta hoy en día, sin haber experimentado ninguna modificación legal.

Se podría llegar a señalar que las mayores diferencias se enfocan en cuestiones probatorias, aspectos procedimentales, la determinación de los impuestos a los cuales se presumirá la renta, el fortalecimiento de las facultades fiscalizadoras en relación al aumento de los plazos de prescripción y la separación entre la presunción de renta establecida para la LIR y la establecida en la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Por lo tanto, el fondo y fundamento de la institución se sigue manteniendo en términos muy similares a su versión primitiva, por lo que las normas que lo regulan se han

mantenido a lo largo del tiempo, habiendo sufrido modificaciones menores, que buscan más que nada regular ciertos aspectos de forma y procedimentales.

1.2. Reformas posteriores al Artículo 70 y anteriores a la reforma tributaria de la ley 20.780.

La primera modificación a dicha disposición legal fue por medio del Decreto Ley N° 1.604, de fecha 3 de diciembre de 1976, específicamente en el Artículo 1 N° 25 de esta norma legal.

Dicho cambio legislativo indica: *"Reemplázase el inciso segundo del artículo 70°, por el siguiente: "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 Segunda Categoría conforme al N° 2° del artículo 42°, atendiendo a la actividad principal de contribuyente. Aquellas utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría se gravarán, además, con el impuesto del Título II o IV de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, según sea procedente"."*

La siguiente modificación del Artículo 70 de la LIR se plasma en la Ley 18.775 del 14 de enero de 1989, particularmente en el N° 12, de su Artículo 1° En dicho cambio legal se modifica el inciso segundo del mencionado artículo,

suprimiendo su parte final¹³. La justificación de esta modificación dice relación con la dictación – en esta misma ley- de la presunción en materia de Impuesto al Valor Agregado, la que se encuentra consagrada en el Artículo 76 de la Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios, separándose de esta forma de la presunción de renta establecida en la Ley de Renta, de la presunción grava con el Impuesto al Valor Agregado.

Finalmente, una de las últimas modificaciones que experimentó el Artículo 70 de la LIR, antes de la última reforma tributaria, fue por medio de la Ley N° 19.247, cuya fecha de publicación data del 15 de Septiembre de 1993. En dicha Ley se incorporó el actual inciso final del Artículo 70. Este inciso final contempla la facultad que tienen los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, de acreditar el origen de los gastos, desembolsos e inversiones, por todos los medios de prueba establecidos en la ley.

Como se puede apreciar, y como ya se hizo notar anteriormente, las modificaciones que hay sufrido el Artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta son de carácter netamente formal (diferenciación entre el impuesto a la renta y el de a las ventas y servicios y los medios de prueba de que goza el contribuyente), manteniendo el sustrato esencial de la disposición.

¹³ En esta norma se establece: “En el inciso segundo del artículo 70°, suprimase la siguiente parte final: Aquellas utilidades afectas al impuesto de Primera Categoría se gravarán, además, con el impuesto del Título II o IV de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, según sea procedente.”.

2. Breve referencia a la reforma tributaria, sus fines y objetivos

La reforma tributaria, implementada por medio de la Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de Septiembre de 2014 tiene una serie de objetivos y fundamentos que la construyen como tal y basaron cada una de sus disposiciones.

Los principios y objetivos de la reforma los podemos encontrar en el mensaje presidencial¹⁴. Por medio de la lectura de dicho mensaje, las discusiones legislativas e intervenciones parlamentarias, podemos obtener el espíritu de la ley, en base al contexto de su construcción, por lo que los principios fundamentales de ésta reforma nos permiten dilucidar cuál es la intención de legislador para realizar las modificaciones al régimen tributario nacional.

A modo de síntesis, los objetivos básicos que se abordan en el mensaje presidencial respecto al fin de la reforma tributaria encontramos los siguientes:

- Necesidad de resolver brechas de desigualdad
- Mayor inclusión social, buscando mejorar bienestar de las familias
- Recaudar mayores impuestos para financiar cargas públicas.

¹⁴ El texto completo del mensaje presidencial se puede encontrar en la Página Web del Congreso Nacional (www.bcn.cl), dentro de Historia de la Ley N° 20.780, Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario

- Seguir lineamientos presentes en los países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), conforme a los cuales, quienes tienen más, aporten más, obteniendo así una disminución de la brecha social.

- Que, con esta transformación, se permita alcanzar hacia una educación más equitativa y de calidad.

Finalmente, el fundamento basal de la reforma es contar con recursos permanentes necesarios para hacer realidad las transformaciones planteadas anteriormente, de una manera fiscalmente sustentable. La reforma no solo será fuente de recursos, si no también será la base para lograr una sociedad más equitativa.

3. Implicancias de la reforma tributaria en la justificación de inversiones, gastos y desembolsos.

- Artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, inciso final.

El régimen de justificación de inversiones no ha sufrido grandes modificaciones estructurales como consecuencia de la reforma tributaria por medio de la Ley 20.780, de fecha 29.09.2014. De todos modos hay que señalar

que el **Artículo 70** de la ley de Impuesto a la Renta sufrió una modificación¹⁵, en donde se le incorpora un inciso final- Lo que hace esta modificación legal, es ampliar el plazo de prescripción establecido en el Artículo 200 del Código Tributario, en 6 meses, contados desde la notificación de la citación efectuada en conformidad con el artículo 63 del Código Tributario. El propósito de esta ampliación, es perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los intereses penales y multas que se derivan del incumplimiento, en el supuesto de que el contribuyente probare el origen de los fondos, pero no acreditare haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales cantidades. Con esto, se amplían las facultades fiscalizadoras del Servicio, al gozar de un mayor rango de tiempo para perseguir el pago de los impuestos.

A raíz de esta modificación legal podemos encontrar la **Circular N° 62 del 02 de Diciembre del 2014**, en la que la autoridad fiscal instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780, que tienen incidencia en el impuesto a la renta y cuya vigencia es a contar del 1° de octubre de 2014.

En esta Circular se trata pormenorizadamente cual es la modificación que se introduce al artículo 70 y en que consiste y cómo será la implementación de dicha norma, estableciendo como mayor novedad que para que proceda el aumento del plazo de la prescripción de 6 meses, es obligatorio citar al

¹⁵ Dicha referencia se encuentra en la ley 20.780, en su artículo 1 numeral 46.

contribuyente conforme al Artículo 63 del Código Tributario, convirtiéndose así en un caso de citación obligatoria del Servicio de Impuestos Internos para poder utilizar el aumento del plazo de prescripción que otorga la reforma tributaria. El contenido y los alcances de esta circular se tratarán a continuación, conjuntamente con las otras instrucciones administrativas referentes a la reforma tributaria que dicen relación con esta materia.

4. Instrucciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos respecto a la reforma tributaria.

Actualmente existen dos circulares referentes al artículo 70 de la LIR, las que se analizan a continuación.

4.1. Circular N° 62 de fecha 2 de Diciembre de 2014.

Esta circular es la más relevante respecto a la modificación, puesto que en ella se trata acerca de las instrucciones de como operará la reforma tributaria y como hacer efectivo el aumento de los plazos de prescripción dentro de los cuales el Servicio puede ejercer determinadas y específicas facultades de fiscalización.

En esta circular se indica que para que opere la ampliación del plazo de prescripción, deben concurrir una serie de requisitos copulativos. Estos son los siguientes:

- i) La "Citación" se haya efectuado en el marco de un proceso de justificación de inversiones, gastos y desembolsos, y que en ella se indiquen, con la mayor precisión y exactitud posible, las operaciones del contribuyente que éste debe justificar y que puedan dar lugar al cobro de un impuesto.*
- ii) La Citación, se notifique legalmente al contribuyente antes de que transcurra el plazo legal de prescripción original, de tres o seis años, según corresponda.*
- iii) El contribuyente justifique y pruebe el origen de los fondos con que efectuó sus gastos, desembolsos o inversiones, procediendo la conciliación de dichas partidas contenidas en la Citación.*
- iv) A pesar de lo anterior, el contribuyente no acredite haber cumplido con los impuestos que correspondía aplicar sobre las sumas, cantidades o fondos que le permitieron justificar o acreditar sus gastos, desembolsos o inversiones.*
- v) La liquidación de los impuestos, intereses y multas que resulten aplicables sobre las sumas, cantidades o fondos que le permitieron al contribuyente justificar o acreditar sus gastos, desembolsos o inversiones, se efectúe dentro del plazo de tres o seis años del artículo 200 del Código Tributario, según corresponda, más el aumento de seis meses que establece el nuevo inciso final, del artículo 70 de la LIR.*

Se debe indicar que el aumento en 6 meses de los plazos de prescripción empieza a correr al día siguiente del término original de la prescripción, y solo procede en el supuesto de que el contribuyente haya logrado probar el origen de los gastos, desembolsos o inversiones, pero no hubiere acreditado haber cumplido con los impuestos que hubiese correspondido aplicar sobre tales fondos. Adicionalmente, la circular indica que *“este aumento del plazo de prescripción, es un plazo especial establecido para una situación particular que tuvo en vista el legislador, y en consecuencia se aplica en sustitución del plazo general de aumento de la prescripción por efecto de haberse notificado una Citación al contribuyente, y de haberse concedido la prórroga solicitada por el contribuyente para dar respuesta a la misma, de acuerdo al inciso 4° del artículo 200 del Código Tributario, no pudiendo adicionarse ambos aumentos”*.

Finalmente, y para concluir, hay que dejar en claro un aspecto no menor que considera la modificación legal de la que trata esta circular, consistente en el trámite de **citación obligatoria** para poder aplicar el aumento de los plazos de prescripción. Así, la citación se transforma en un requisito de procedencia esencial para aplicar la facultad de fiscalización contemplada en el inciso final de Artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta y su consecuente aumento de los plazos de prescripción.

4.2. Circular N° 55 de fecha 18 de Octubre de 2014.

Esta circular se pronuncia acerca de la entrada en vigencia de diversas normas modificadas partir de la reforma tributaria, dentro de las cuales se refiere al inciso final del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, el cual empezó a regir a partir del 1 octubre de 2014.

5. Vigencia de la reforma tributaria en específico en el ámbito de justificación de inversiones.

Tal como se ha señalado precedentemente, la entrada en vigencia de la reforma tributaria en materia de justificación de inversiones y modificación al Artículo 70 de la LIR, es a contar del 1 de octubre de 2014, es decir, inmediatamente posterior a la entrada en publicación de la Ley N°20.780 (que corresponde al 29 de septiembre de 2014), lo que nos demuestra la clara intención del legislador respecto a la urgencia y preponderancia del fortalecimiento del régimen de justificación de inversiones en lo que respecta el aumento de los plazos de prescripción para fiscalizar el cumplimiento del pago de los tributos.

Hay que tomar en consideración y contextualizar lo dicho precedentemente, debido a que la reforma tributaria tiene una entrada en vigencia gradual, comenzando la implementación de sus primeras medidas el 1 de octubre de 2014, continuando su aplicación en cada año hasta el año 2018, por lo que esta idea refuerza aún más lo señalado precedentemente, en

relación a darle mayores herramientas y fortalecer al Servicio de Impuestos Internos en lo que respecta a la recaudación de tributos en la justificación de inversiones desde la fecha de la publicación de la Ley N°20.780.

CAPÍTULO III: IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

1. Posibilidades de impugnación al acto administrativo que nace de un procedimiento de justificación de inversiones.

Primeramente, y para tener un panorama global de lo que se tratará continuación, hay que señalar que un proceso de fiscalización por justificación de inversiones, tal como se indicó, si resulta no ser acreditada la totalidad de los fondos cuestionados con los que se realizaron determinados gastos, desembolsos o inversiones, el Servicio de Impuestos Internos está facultado para emitir una liquidación, el cual será el antecedente del giro a través del cual se procederá al cobro de los impuestos que se adeudarían por este concepto.

La liquidación es un acto administrativo, de acuerdo a lo indicado por el Artículo 3° de la Ley 19.880 que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado. A su vez, dicha normativa prescribe la posibilidad de impugnación de dichos actos administrativos, a partir de lo que indica el Artículo 15 de la ya señalada ley.

Es por lo mismo que nuestra legislación contempla una serie de procedimientos, tanto en sede administrativa, como en sede jurisdiccional, para impugnar dichos actos administrativos, emanados de un proceso de fiscalización realizado por el ente fiscalizador.

1.1. Revisión Administrativa Voluntaria (R.A.V)

Este mecanismo surge a partir de la Ley 20.322, en particular con la incorporación del artículo 123 bis del Código Tributario,¹⁶ que establece un nuevo procedimiento de reposición administrativa¹⁷ de las actuaciones efectuadas por el Servicio de Impuestos Internos, como lo son las liquidaciones, giros, pagos y resoluciones que inciden en el pago de un impuestos o en los elementos que sirven de base para determinarlo o que denieguen peticiones a que se refiere el artículo 126 del Código Tributario (en adelante también solicitud de “R.A.V.”), dentro de las cuales podemos encontrar las que nacen a partir de un proceso de justificación de inversiones, gastos o desembolsos.

Esta norma tiene por objeto regular el derecho que tiene el contribuyente que, de forma previa a la presentación de cualquier reclamo en sede jurisdiccional, se revise la actuación impugnada por el órgano fiscalizador, siendo siempre un procedimiento de carácter voluntario, que se desarrolla en

¹⁶ El texto íntegro de la norma corresponde a:

Artículo 123 bis: Respecto de los actos a que se refiere el artículo 124, será procedente el recurso de reposición administrativa, en conformidad a las normas del Capítulo IV de la ley N° 19.880, con las siguientes modificaciones:

- a) El plazo para presentar la reposición será de quince días.
- b) La reposición se entenderá rechazada en caso de no encontrarse notificada la resolución que se pronuncia sobre ella dentro del plazo de cincuenta días contado desde su presentación.
- c) La presentación de la reposición no interrumpirá el plazo para la interposición de la reclamación judicial contemplada en el artículo siguiente.

No serán procedentes en contra de las actuaciones a que se refiere el inciso primero los recursos jerárquico y extraordinario de revisión.

Los plazos a que se refiere este artículo se regularán por lo señalado en la ley N° 19.880.

¹⁷ Para mayor referencia, esta manera se encuentra regulada y consagrada en el Circular N° 13 del 29 de Enero de 2010 “Introduce modificaciones a la circular N° 26, de 28 de Abril de 2008, sobre “Procedimiento administrativo de revisión de las actuaciones de Fiscalización”

sede administrativa, en donde se puede reevaluar el caso a la luz de nuevos antecedentes hechos valer por el contribuyente.

Hay que tener especial atención respecto a esta alternativa de reconsideración de las actuaciones fiscalizadoras, con lo que respecta a los otros mecanismos que contempla la ley para lograr objetivos similares, en particular en lo que respecta al reclamo ante los Tribunales Tributario y Aduaneros y la revisión del Artículo 6 letra B) N° 5 del Código Tributario, y establecer cuáles son los límites de cada uno de ellos.

Es por lo señalado, que en la Circular 13 del 29 de enero de 2010, que regula esta materia, establece que pendiente el plazo para interponer reposición administrativa o reclamo judicial, al contribuyente no le cabe la posibilidad de presentar una solicitud fundada en el Artículo 6 letra B) N° 5 del Código Tributario –Facultad que tiene el Director Regional del Servicio de resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan y que será tratada con más detalle en el punto siguiente-, todo eso basado en el principio de especialidad que tiene tanto la R.A.V., como el Reclamo Tributario en sede jurisdiccional.

En relación a lo ya planteado, hay que indicar que en caso que sea presentada una solicitud R.A.V., y una vez resuelta esta, el contribuyente procede a presentar una solicitud fundada en el Artículo 6 letra B) N° 5 del Código Tributario, en forma previa al reclamo judicial y en base a los mismo argumentos que la primera, la autoridad administrativa debe declarar

inadmisible la segunda presentación, debido a que una solicitud ya revisada y resuelta en dicho procedimiento, no puede ser revisada nuevamente en el mismo ámbito. Asimismo, si es que se interpuso reclamo judicial ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, siempre la autoridad administrativa debe inhibirse de conocer la presentación administrativa – ya sea en virtud del Artículo 6 letra B) N° 5, como la solicitud de R.A.V. del 123 bis del Código Tributario, ambos del Código Tributario- declarándose incompetente para conocer dicha solicitud, en consideración a que el asunto ya ha sido sometido al conocimiento del Juez Tributario, eliminado de esta forma la competencia del Director Regional para resolverlos.

1.2. Facultad del Artículo 6° letra B) N° 5 del Código Tributario.

Dentro de las facultades establecidas que establece la ley para los Directores Regionales del Servicio de Impuestos Internos, encontramos las mencionadas en el Artículo 6 del Código Tributario.

En particular, y respecto al tema de esta tesis, cabe remitirse a la facultad contenida en el Artículo 6 letra B) N° 5 que indica que dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde a los Directores Regionales en la jurisdicción de su territorio: *“Resolver administrativamente todos los asuntos de carácter tributario que se promuevan, incluso corregir de oficio, en cualquier tiempo, los vicios o errores manifiestos en que se haya incurrido en las liquidaciones o giros de impuestos”*.

En consecuencia, esta disposición legal establece un mecanismo por el cual el contribuyente puede solicitar el examen de las actuaciones fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos, dentro de las cuales encontramos actuaciones que nacen a partir de un proceso de justificación de inversiones, como lo son típicamente liquidaciones. Esta revisión la efectúa directamente al Director Regional, y él de manera exclusiva revisa dichas actuaciones, pronunciándose en base a los antecedentes que presente el recurrente por acoger total o parcialmente lo planteado por el contribuyente o desestimando su solicitud.

Esta facultad, a pesar de su extensión y holgura, establece un límite en el inciso final del artículo 6 letra B) N° 5 del Código Tributario, el cual dispone que el Director Regional no podrá resolver peticiones administrativas que contengan las mismas pretensiones planteadas previamente por el contribuyente en sede jurisdiccional, por lo que sí existe interposición de un reclamo tributario ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, el Director debe inhibirse de conocer las solicitudes presentadas, en consideración a que el asunto ya está siendo conocido.

1.3. El Reclamo Tributario

A partir de la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, a través de la ley 20.322 promulgada el 13 de enero de 2009 y publicada el 27 de enero de 2009, se produce un cambio radical en la forma en que se conocían los

reclamos interpuesto por los contribuyentes, tanto en términos generales, como asimismo respecto a materias de justificación de inversiones.

Antes de la creación de estos tribunales especializados en materias tributarias y aduaneras, en el caso de que existiera alguna discrepancia de parte del contribuyente con las resoluciones y liquidaciones pronunciadas por el Servicio de Impuestos Internos en materia de justificación de inversiones, los encargados de resolverlas eran los antiguos Tribunales Tributarios, órganos dependientes del S.I.I., por lo que el tribunal encargado de resolver el asunto controvertido era a su vez parte en el proceso de reclamo.

La situación anteriormente comentada ha sido modificada por completo, al conocer de las reclamaciones tributarias un tribunal independiente y especializado en materias tributarias y aduaneras. Es así como el Artículo 1º de la ley 20.322, señala que: *“Los Tribunales Tributarios y Aduaneros son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio”*. En consecuencia, podemos observar que los tribunales que resuelven las reclamaciones de los contribuyentes por distintos actos administrativos emanados del S.I.I., ya no son resueltos por un organismo dependiente de este mismo, sino que por un tribunal completamente independiente y autónomo, dedicado exclusivamente a resolver este tipo de materias.

El procedimiento en los Tribunales Tributarios y aduaneros, es un procedimiento escrito, que a grandes rasgos contempla las siguientes etapas fundamentales:

- 1) Un reclamo presentado por el contribuyente, que busca impugnar una resolución, liquidación o giro emanado por el SII,
- 2) Una respuesta dada por el SII, por medio de un “evacua traslado” lo que podríamos asemejar a una contestación de la demanda,
- 3) Un término probatorio común tanto para el reclamante, como para el SII,
- 4) Una sentencia dictada donde la prueba se pondera conforme a las normas de la sana crítica.

Como se puede apreciar, con el nuevo procedimiento y la creación de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros, se pueden distinguir claramente 2 partes en el proceso, el reclamante y el Servicio de Impuestos Interno, siendo el tribunal un tercero imparcial que cumple con un rol de juzgar, a partir de las alegaciones y los antecedentes presentados por las partes, los asuntos tributarios y aduaneros sometidos a su conocimiento.

2. Los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

2.1. Breve referencia al proceso ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros

El nuevo procedimiento ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, se asemeja bastante al procedimiento civil ordinario que se tramita ante los Juzgados de Letras, puesto que consta de una fase de discusión, una de prueba y otro de dictación de sentencia. Dentro de las características de este tipo de procedimiento, consiste en que es un procedimiento escrito, de doble instancia, declarativo y especial¹⁸.

Los Tribunales Tributarios resuelven las distintas materias sometidas a su conocimiento, por medio de cinco tipos distintos de procedimiento: Procedimiento general de reclamaciones tributarias, procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos, procedimiento general para la aplicación de sanciones, procedimiento especial para la aplicación de sanciones y procedimiento especial de reclamo de los avalúos de bienes raíces.¹⁹

En particular, el procedimiento que nos compete en este trabajo, es el Procedimiento General de Reclamaciones, que se encuentra reglamentado en los Artículos 123 a 148 del Código Tributario, puesto es que por medio de aquel que se impugnan resoluciones, liquidaciones y giros, mecanismos por los cuales se termina manifestando el procedimiento de una fiscalización de justificación de inversiones que haya resultado con diferencias de impuestos a pagar por parte del contribuyente, sin que este haya podido desvirtuar las

¹⁸ TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. 2011. Por Rodrigo Ugalde "et al". 4ª ed. Santiago, Legal Publishing. 106p.

¹⁹ http://www.tta.cl/opensite_20091229153310.aspx

presunciones a través de los diferentes medios de prueba que la legislación le otorga.

El procedimiento general de reclamaciones presenta las siguientes características e importancia:

“-Regula la tramitación de todas las de “todas” las reclamaciones pro aplicación de las normas tributarias, con excepción de las regidas expresamente por los Títulos III y IV del Libro Tercero del Código Tributario.

- Por regla general, se emplea en primera instancia por los tribunales llamados a intervenir en él, de suerte que las sentencias que aquellos pronuncien son susceptibles del recurso de apelación; es, por consiguiente un procedimiento de doble grado o instancia.

- Se trata de un procedimiento fundamentalmente escrito, o sea, todas las actuaciones constan en el proceso por medio de la escritura.

- Es un procedimiento declarativo en el sentido lato, o de cognición, ya que por medio de él no se persigue el cumplimiento forzado o compulsivo de una obligación, sino una declaración o reconocimiento de un derecho desconocido o menoscabado.

- Se trata de un procedimiento teóricamente expedito que, con frecuencia, no está a la altura del (a menudo, exagerado) grado de tecnicismo de la norma sustantiva que debe aplicarse.

- *Es un procedimiento que comienza con la reclamación del contribuyente, mientras la administración puede incidir autoritariamente en la esfera del sujeto pasivo sin intervención del juez, con actos que se tornan vinculantes si no son impugnados.*
- *Es un procedimiento que debe dirigirse en contra de uno de los actos taxativamente individualizados por ley (art. 124 del CTC), o versar sobre una reclamación de las normas tributarias no regidas expresamente por los Títulos III y IV del Libro III del CT (art. 123).*
- *Es, dentro del ámbito tributario, un procedimiento común o de aplicación general.*
- *Es, frente al derecho procesal común, un procedimiento especial, ya que sólo versa sobre determinadas materias señaladas por la ley.*
- *Norma nueva: Es un procedimiento supletorio en relación al procedimiento de reclamo de avalúos de bienes raíces (art. 151 CT), procedimiento especial por vulneración de derechos (art. 157 CT), procedimiento general para la aplicación de sanciones (art. 161 N° 9° del CT) y a los procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas (art. 165 N° 6° CT).*
- *Su importancia está dada por el hecho de que la reclamación es la más importante y característica manifestación de la jurisdicción tributaria.”²⁰*

²⁰ TRIBUNALES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 2010 Massone, Pedro. Santiago de Chile. Editorial Abeledo Perrot. P. 99-100

De manera muy resumida, el procedimiento general de reclamaciones se inicia con la presentación del reclamo tributario ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, quien debe realizar un examen de admisibilidad, para luego, una vez acogido a tramitación el reclamo, debe conferirle traslado al Servicio de Impuestos Interno. El Servicio tiene un plazo de 20 días para evacuar dicho traslado, culminado con dicha presentación la etapa de discusión.

Si es que existen hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, se dicta el auto de prueba, siendo el término probatorio de 20 días, en donde se rinde la prueba con la que cuenten las partes (cuestión esencial como ya se ha visto, para lograr acreditar el origen de los fondos cuestionados por el ente fiscalizador) y una vez cumplido el término probatorio, se pone fin a la etapa de prueba.

Finalmente, se dicta la resolución autos para fallo, con lo que el tribunal puede o no decretar medidas para mejor resolver. Posteriormente a ella, se dicta la sentencia, que puede ser recurrida mediante el recurso de apelación que será conocida por la Corte de Apelaciones respectiva. A su vez, esta sentencia de segunda instancia es susceptible de ser recurrida por medio del recurso de casación en el fondo y en la forma, conocimiento radicado en la Corte Suprema.

3. Principios y principales modificaciones producidas con los Tribunales Tributarios y Aduaneros: La sana crítica.

Sin duda una de las características más relevantes en el procedimiento ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, es la apreciación de la prueba que realizan los jueces de dichos tribunales, tal como lo prescribe el Artículo 132 del Código Tributario en su inciso 14°, el cual establece que *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”*.

La disposición citada representa un cambio importantísimo y radical en lo que respecta a la apreciación de la prueba, debido a que, en el anterior régimen, y bajo la vigencia de los antiguos tribunales tributarios, donde el juez era el Director Regional respectivo, la prueba aportada por el contribuyente era apreciada de acuerdo a la prueba legal tasada, tal como se aprecia hoy en día en el procedimiento civil ordinario.

A mayor abundamiento, dentro del mismo procedimiento administrativo de justificación de inversiones, que se lleva a cabo por el órgano fiscalizador, se puede apreciar que también existe un sistema de prueba legal tasado, ya que en la Circular N° 8 del año 2000 se indica el valor probatorio de los distintos medios de prueba que puede presentar el contribuyente, sin dar espacio para que el fiscalizador a cargo pueda sacar sus propias conclusiones de acuerdo a la prueba aportada, conforme a la lógica y máximas de la experiencia, características básica de sistema de apreciación de prueba conforme a la sana crítica.

En consecuencia, a razón de lo anteriormente señalado, la norma referente a la aplicación de la sana crítica en materia probatoria ante los nuevos Tribunales Tributarios cobra real importancia debido a que ahora el juez deberá utilizar las normas de la lógica, las máximas de la experiencia y los conocimientos científicamente afianzados para dictar sentencia. En materia de justificación de inversiones, esto cobra una importancia aún más trascendental, debido a que, como ya se ha visto anteriormente, la prueba que pueda aportar el contribuyente para desvirtuar la presunción que pesa en su contra, respecto de acreditar el origen de los fondos con los que haya realizado gastos, desembolsos o inversiones, es determinante para que el juez pueda confirmar la liquidación reclamada o dejarla sin efecto total o parcialmente, y es por medio de la sana crítica que determina la validez de ese acto administrativo, sin ahora tener una prueba legal tasada, como ocurría anteriormente, dándole de esta

forma mayor laxitud probatoria al contribuyente y a su vez, márgenes de análisis de la prueba aportadas al juez tributario..

Finalmente, hay que dejar en claro que el mismo legislador en el Artículo 132 inciso 15° establece determinadas restricciones o requisitos respecto a la apreciación de la prueba, debido a que *“No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes solo pueden ser acreditados por medio de la solemnidad establecida por la ley y en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna (como es el caso del Artículo, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”*. En consecuencia, se mantiene la exclusividad de prueba respecto a los actos y contratos solemnes, que solo pueden ser acreditados por dicha solemnidad, y el juez debe ponderar preferentemente la contabilidad fidedigna, cuestión de expresa aplicación en relación al artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, debido a que ella se establece la prueba mediante contabilidad fidedigna, en el caso que el contribuyente alegare que los ingresos con lo que realizó de sus gastos, desembolsos e inversiones, proceden de rentas exentas de impuesto o afectas a impuesto sustitutivo o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho. De todos modos, este último tema en particular será analizado con mayor detalle en el Capítulo IV de este trabajo.

4. Principios y principales modificaciones producidas con los Tribunales Tributarios y Aduaneros: La inadmisibilidad probatoria

También referente a la implementación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, un aspecto relevante que dice relación de manera muy íntima con la justificación de inversiones, tiene que ver con la inadmisibilidad probatoria que se plantea en el Artículo 132 incisos 11° y 12° del Código Tributario²¹. Tal como se plantea por la doctrina *“Se trata de una sanción procesal para el contribuyente que –en cierto modo- se encuentra de mala fe, puesto que disponiendo de los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos le requiere en la CITACION prevista en el artículo 63, no los acompaña dentro del plazo para contestar la citación (1 mes)”*²².

En consecuencia, por medio de la inadmisibilidad probatoria, el juez se encuentra impedido de fallar conforme a prueba que haya sido declarada inadmisibles por él, siempre y cuando se cumplan todos los presupuestos de la norma, y a su vez haya sido solicitado la declaración de inadmisibilidad de la prueba por parte por el recurrido, que en este caso es el Servicio de Impuestos Internos.

Finalmente, y como se trata de una sanción procesal de gran magnitud para el contribuyente, por regla general los Tribunales Tributarios y Aduaneros

²¹ Artículo 132 inciso 11° y 12°: No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado. El Juez Tributario y Aduanero se pronunciará en la sentencia sobre esta inadmisibilidad.

²² TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. 2011. Por Rodrigo Ugalde “et al”. 4ª ed. Santiago, Legal Publishing. 151 y 152p.

son muy exigentes en cuanto al cumplimiento de los requisitos para decretar que la prueba aportada es inadmisibile por no haber sido presentada ante la autoridad administrativa en el momento en que fue requerida por esta, por lo que gran parte de la jurisprudencia no acoge dicha excepción planteada. Esta situación también ocurre en reclamos en contra de liquidaciones que se originan de un proceso de justificación de inversiones.

Como ejemplo de lo anterior, se comentarán las siguientes sentencias:

a) Tribunal Tributario y Aduanero de la Serena, RIT GR-06-000022-2011, RUC 11-9-00000235-3, caratulado Elizabeth Monnard Pinto con Servicio De Impuestos Internos²³.

En esta resolución el Tributario de la Serena, de fecha 15 de mayo de 2012, desde su considerando 6° y siguientes, analiza la norma de inadmisibilidad probatoria. En particular, en su considerando 8° analiza los requisitos de la institución y en los considerandos 9°, 10° y 11° indican el por qué es improcedente la aplicación en el caso en particular, puesto que la citación origen de la liquidación no cumple con los requisitos de precisión necesarias para que opere la norma, como también los antecedentes que se requiere no tenían relación directa con las operaciones fiscalizadas, ni tampoco la solicitud de inadmisibilidad formulada por la reclamada, individualizaba

²³ Este fallo fue confirmado por la Corte de Apelaciones de La Serena, y la Excelentísima Corte Suprema.

alguna pieza en particular que debería ser declarada inadmisibles, demostrando así la complejidad y dificultad de procedencia de esta sanción procesal.

b) Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, RIT GR-07-00024-2011, RUC 11-9-0000089-K, caratulada Amengual Milano, Alba María con SII- VII Dirección Regional Talca.²⁴

Cuestión relevante plantea esta sentencia pronunciada con fecha 10 de agosto de 2012, debido a que indica cierta cuestión no menor, que podemos considerarla como un nuevo requisito para aplicar la inadmisibilidad probatoria, y que dice relación con la vigencia de la ley, debido a que esta norma fue introducida por medio de la ley N° 20.322, que tiene una serie de disposiciones transitorias respecto a su entrada en vigencia. Es por lo señalado que si la citación ha sido realizada con fecha anterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, la inadmisibilidad probatoria no puede ser aplicada, ya que dicha institución no se encontraría vigente al momento de dicho acto administrativo, cuestión planteada en el considerando 16° de la sentencia.

Situación similar es planteada en la sentencia dictado por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, en su considerando 9°, causa RUC: 12-9-0000136-1, RIT: 10-00019 -2012

²⁴ Esta sentencia fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Talca, sin ser recurrida ante la Excelentísima Corte Suprema

c) Ilustrísima Corte de Apelaciones de Coyhaique, ROL 1-2012. Caratulado Ricardo Dionisio Henríquez Vio con Servicio De Impuestos Internos²⁵.

La Corte de Apelaciones de Coyhaique, con fecha 21 de enero de 2013 indica en su considerando 7° una cuestión relevante en la aplicación y procedencia de la inadmisibilidad probatoria, puesto que señala que la mencionada norma solo opera a petición de la reclamada, el Servicio de Impuestos Internos, éste a su vez debe acreditar y probar las condiciones de su procedencia.

d) Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, RIT: GR-08-00058-2012, RUC 12-9-0000247-3, caratulado Jara Kunz Belarmino con Servicio De Impuestos Internos²⁶.

El Tribunal, con fecha 4 de enero de 2013, en su considerando 9°, señala que la inadmisibilidad probatoria constituye una excepción a la libertad probatoria por lo cual su aplicación es de derecho estricto y sólo se verificará cuando se compruebe el cumplimiento de los requisitos que la ley ha establecido, ya que pese a ser una norma que tiene una finalidad legítima, relacionada con evitar el ocultamiento de pruebas relevantes para el juicio,

²⁵ Esta sentencia no fue casada, por lo que el fallo de apelaciones quedó firme y ejecutoriado.

²⁶ Lo resuelto por el tribunal de primera instancia se confirmó por parte de la Corte de Apelaciones de Temuco, y los recursos de casaciones interpuestos fueron rechazados, por lo que los considerandos del fallo de primera instancia se encuentran firmes y ejecutoriados.

impone una sanción procesal que obliga al Tribunal a ser riguroso en su aplicación, considerando especialmente que aquello que la ley exige es una solicitud del ente fiscalizador planteada en forma precisa, determinada y sin vaguedad.

e) Tribunal Tributario y Aduanero de Puesto Montt, RIT GR-12-00016-2012, RUC 12-9-0000268-6, caratulado Carlos Moisés Argel Contreras con Servicio de Impuestos Internos.²⁷

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Los Lagos, con fecha 27 de diciembre de 2012, señala un asunto relevante y necesario a tener en cuenta en su considerando 6º, planteando la relevancia del ejercicio de la independencia del Tribunal, por lo que obstaría al pleno ejercicio de aquella el que se pretendiera sostener que el Tribunal Tributario y Aduanero quedara supeditado en su examen de los asuntos sometidos a su conocimiento, a lo resuelto por el ente administrativo con los antecedentes que disponía a la época del pronunciamiento del acto administrativo. Adicionalmente, esta sentencia indicando que, si el contribuyente puede aportar prueba en segunda instancia con medios no acompañados previamente, con mayor razón puede hacerlo ante el Tribunal Tributario y Aduanero, órgano jurisdiccional que cuenta con

²⁷ Esta sentencia fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Puerto Montt y no se interpusieron recursos de casación en su contra.

personal de apoyo idóneo para permitir al sentenciador valorar adecuadamente la prueba sujeta al rigor de las ciencias administrativas contable.

En consecuencia, tal como se puede apreciar, y como se indicó precedentemente, es muy difícil configurar todos los requisitos establecidos en la ley para que el Tribunal acoja la inadmisibilidad probatoria, en particular a lo que se refiere a reclamos interpuestos por concepto de justificación de inversiones.

CAPÍTULO IV: INTERROGANTES RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 71 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

En consideración a la normativa antes latamente analizada, de todos modos existen ciertos ámbitos, más bien de carácter interpretativo de la norma,

que vale la pena revisar y analizar, con lo que finalmente podremos determinar si las dos disposiciones que regulan la materia, que corresponden específicamente al Artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, son completas y suficientes para resolver los diferentes casos y dudas que se puedan plantear en su aplicación práctica. En el supuesto caso de que aún existan dudas respecto de su aplicación, se estudiará si existe alguna instrucción de índole administrativa que resuelva dichas interrogantes y en el caso de que esto no ocurra, si es que existe alguna jurisprudencia proveniente de los nuevos Tribunales Tributarios y Aduaneros que pueda servir de guía al respecto.

Es a partir de dicho análisis que surgen diversas interrogantes en la aplicación práctica de las normas en cuestión, por lo que se procederá a estudiar cada una de estas preguntas, para tratar de responder las mismas a la luz de la normativa administrativa y los criterios jurisprudenciales que resulten aplicables.

1. ¿Cuál es la naturaleza jurídica del contribuyente sobre el cual se aplican las normas del Artículo 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta?

Una de las cuestiones que primero tenemos que dilucidar, dice relación con el tipo de contribuyente al cual le es aplicable esta institución, en particular,

si pueden ser objeto de las presunciones que establecen estas normas las personas naturales o también las personas jurídicas.

Al respecto, cabe remitirse a la primera parte del artículo 70 que dispone: “*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*”, podríamos sostener que el contribuyente objeto de la presunción correspondería exclusivamente a las personas naturales, al señalarse que la renta percibida corresponde a los gastos de mantención del contribuyente y su familia (conclusión a la que podemos llegar con la frase “y las personas que viven a sus expensas”) y también respecto a sus *gastos de vida*, como aquellos a los que una persona común y corriente necesita para vivir el día a día, cuestiones que no ocurren con las personas jurídicas, ya que ellas no reunirían dichas características.

Sin embargo, y a pesar de lo ya planteado respecto al tenor literal de la norma, tanto en las directrices de carácter administrativo como en cierta jurisprudencia, se reconoce la posibilidad de que la presunción del artículo 70 recaiga sobre personas jurídicas.

Adicionalmente a lo ya dicho, en la Circular N° 8 del año 2000, pieza clave y fundamental en el régimen de justificación de inversiones, no se hace mención específica respecto al contribuyente sobre el cual recae la presunción, sin determinar si es únicamente para las personas naturales o vale también para las personas jurídicas. A mayor abundamiento y quizás levantando un

poco más el manto de duda al respecto, la misma Circular ya mencionada, indica en su parte final de “Situaciones especiales”, como opera la institución respecto a las personas casadas en sociedad conyugal, separación de bienes y bajo el régimen de participación de los gananciales, cuestiones que solo le puede ser atribuida a las personas naturales, no considerando situaciones especiales de personas jurídicas. Por otro lado, esta misma circular, y dando a entender que las normas de justificación de inversiones, también se aplican a las personas jurídicas, en la sección de “casos especiales” se hace mención a situaciones atribuibles a este tipo de contribuyentes. Es así como esta instrucción nos da a entender que el régimen de justificación de inversiones, gastos y de desembolsos, operaría tanto a personas naturales como jurídicas, pero sin ser clara desde un comienzo, respecto al tipo de contribuyente que regulará, sino más bien tratándolo siempre como “situaciones o casos especiales”.

Adicionalmente a lo ya mencionado, existen otro tipo de circulares que señalan de manera expresa la aplicación de la presunción, no solo a las personas naturales, sino que también a las personas jurídicas. Es así como la **Circular N° 45 de fecha 23 de septiembre de 2013**, que regula la tributación del artículo 21 de la Ley de Impuesto a la Renta, nos indica expresamente la aplicación del régimen de justificación de inversiones establecido en los artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta a las personas jurídicas.

A modo de resumen, y tal como ya se indicó en el Capítulo I de este trabajo, esta circular trata la modificación a la tributación respecto a los gastos rechazados, gravándolos con un impuesto único del 35%, sin distinguir la forma de organización jurídica del contribuyente, vale decir, si se trata de sociedades anónimas, de personas, empresas individuales, entre otras. A continuación, la circular menciona cual es el hecho gravado por este impuesto único, indicando que éste aplicará sobre las cantidades que se determinen como consecuencia de las presunciones que establece la ley de impuesto a la renta²⁸, y específicamente, que se aplicará, entre otros, en los artículos 70 y 71 de la LIR, señalando que corresponde a una presunción y tasación de renta, en caso de que el contribuyente no justifique el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos o inversiones. De todos modos, hay que hacer la salvedad que esta disposición de la aplicación el impuesto único del 35% no excluye en términos absolutos a las personas naturales, puesto que tanto la norma, como la circular mencionada anteriormente, señalan que este impuesto también le será aplicable a las personas naturales que no tengan domicilio ni residencia en Chile, de acuerdo a lo señalado en el Artículo 58, N° 1 de la LIR.

Asimismo, y en relación a lo ya señalado, y para dejar en claro la circunstancia de que el inciso primero del Artículo 21 incluye a los siguientes

²⁸ Se debe hacer la salvedad que la circular N° 45 del 2013 claramente no establece como única hipótesis de hecho gravado del impuesto único del 35% las cantidades determinadas a partir de tasaciones y presunciones de renta, sino que también lo son las partidas correspondientes a gastos rechazados y la adquisición de acciones de propia emisión.

tipos de contribuyente, la doctrina nacional señala que los contribuyentes afectos a este impuesto corresponden a:

“1.1. Sociedades anónimas abiertas o cerradas, incluyendo las sociedades por acciones

*1.2. Los **empresarios individuales (persona natural)**, debemos tener presente que incluye a las empresas individuales de responsabilidad limitada que incorporó la Ley N°19.857 el año 2003.*

1.3. Las sociedades de personas

1.4. Los contribuyentes del artículo 58 N°1

1.5. Las sociedades en comanditas por acciones

1.6. Y todos los contribuyentes que de manera obligatoria o voluntaria queden acogidos a régimen de renta efectiva con contabilidad completa y balance²⁹.

Es por lo señalado precedentemente, que existen argumentos para sostener que la normativa administrativa acoge la tesis de que, a pesar de que no se señale de manera expresa en la Ley, tanto las personas jurídicas como las naturales son contribuyentes que pueden ser susceptibles de ser fiscalizados a partir de un proceso de justificación de inversiones.

Por otro lado, y dentro de lo que se refiere a lo planteado por la **jurisprudencia** respecto al contribuyente objeto de la presunción de los

²⁹ http://www.cetuchile.cl/images/docs/06._Articulo_21_de_la_LIR_Pablo_Calderon.pdf

artículos 70 y 71 de la LIR, existen juicios en que el reclamante resulta ser una persona jurídica, por lo que esto nos lleva a la necesaria conclusión de que el proceso de fiscalización y la justificación de inversiones en la práctica se aplica a las personas jurídicas, y no únicamente en las personas naturales.

Resulta interesante hacer una breve mención del contenido de las sentencias que se refieren a lo señalado precedentemente:

a) Tribunal Tributario y Aduanero de Arica, RIT GR-06-000022-2011, RUC 13-9-0000400-6, caratulada Sociedad Flores y Vivar Ltda. con Servicio de Impuestos Internos Arica³⁰.

En este caso en particular, la sentencia trata diversos temas relacionados principalmente con el inventario de bienes que lleva la empresa reclamante y los problemas y errores que le ha acarreado, ya que en base a ellos el Servicio hace su fiscalización y liquidaciones.

Respecto solamente a lo tratado por justificación de inversiones, lo que se puede llegar a destacar en consideración a la aplicación de estas normas en las personas jurídicas y los matices que esto puede aparejar, se resume básicamente en que, en el requerimiento por parte del Servicio, solicita al contribuyente que justificara el origen de los fondos que se produce por una

³⁰ Este fallo fue confirmado por la Corte de Apelaciones de Arica con fecha 9 de abril de 2014, quedando dicha resolución firme y ejecutoriada, ya que no se interpuso recurso de casación en su contra

diferencia de inventario respecto al final del 2008 y el inicio del 2009. El contribuyente por su parte señala que el origen de los fondos que permitieron efectuar las compras, están inmersos en el flujo de la actividad comercial de la sociedad, por lo que se encuentran justificadas con las operaciones comerciales normales y no les son aplicables las reglas del artículo 70 de la LIR. Finalmente, el tribunal hace plenamente aplicable las normas de justificación de inversiones ya que el aumento de mercaderías del inventario inicial del ejercicio 2009 no está asociado a alguna forma de pago ni registro. Lo mencionado precedentemente, es desarrollado con mayor detalle por la sentencia en comento en sus considerandos decimotercero y decimocuarto³¹.

Este caso fue visto y resuelto por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica con fecha 30 de diciembre del año 2013. En dicho proceso judicial, no se indicó por parte del reclamante como argumento de su defensa que las normas

³¹ Para ilustrar aún más lo anteriormente dicha, a continuación se cita el considerando Decimocuarto de la sentencia en estudio que analiza la aplicación de las normas de justificación de inversiones. *“DECIMOCUARTO: (...)La valorización de esas mercaderías incorporadas al inventario inicial del ejercicio 2009 y no comprendidas en el inventario final del ejercicio 2008, corresponde a desembolsos de dinero que no se encuentran acreditados en los registros y antecedentes incorporados al proceso por la reclamante, lo que hace aplicable a su respecto lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, como asimismo del inciso segundo del artículo 76 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.*

En definitiva, la mayor existencia de mercaderías en el inventario inicial del ejercicio 2009, no tiene un origen acreditado debidamente, de conformidad a las normas y principios contables generalmente aceptados, razón por la cual de acuerdo a las máximas de la técnica o ciencia contable y de la experiencia, apreciando los antecedentes de conformidad a los principios de la sana crítica, corresponde rechazar el reclamo en esta parte y confirmar lo actuado por el Servicio de impuestos internos y, por consiguiente, lo referente al agregado a la Base Imponible o RLI al 31 de diciembre de 2009, por \$3.138.964, contenida en la hoja de trabajo N° 2 de la Liquidación, copia de la cual rola fs. 38 de autos”

de los artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta no le eran aplicables a la sociedad, por ser ella una persona jurídica y por lo tanto estar ajena al ámbito de aplicación de la presunción, lo que demuestra una aceptación por parte del contribuyente de que le resultaba aplicable la presunción del régimen de justificación de inversiones. Adicionalmente, y confirmando aún más el hecho destacado precedentemente, el propio fallo del Tribunal Tributario señala expresamente en su considerando 14°, a raíz de consideraciones generales para dictar sentencia, que para el caso en cuestión es plenamente aplicable lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 70 de la LIR. Finalmente, la Corte de Apelaciones de Arica confirma lo resuelto por el tribunal de primera instancia, confirmando con ello la aplicación de los artículos 70 y 71 de la LIR a las personas jurídicas.

En conclusión, es interesante como en este caso en particular, se da la aplicación de las normas de justificación de inversiones, en el actuar de una sociedad que presenta diferencias de inventario de un año a otro, situación que ciertamente es más frecuente que ocurra únicamente respecto una persona jurídica, de un tamaño considerable a que le suceda a un contribuyente que es persona natural, lo que nos demuestra acá un interesante matiz respecto a la aplicación al régimen de justificación de fondos, de gastos, desembolsos e inversiones.

b) Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco RIT GR-08-00014-2013, RUC 13-9-0000047-7, caratulado Transportes Pino Hachado Limitada con Servicio de Impuestos Internos.³²

Esta sentencia de fecha 20 de febrero de 2014, al igual que en el caso anterior, la sociedad reclamante no esgrime como argumento de defensa la inaplicabilidad del régimen de justificación de inversiones en su calidad de persona jurídica. De igual manera, en las consideraciones de la sentencia, si bien no se hace referencia al tema planteado, igualmente se aplica el artículo 70 de la LIR al conflicto.

Adicionalmente, en este fallo, no hay ningún otro tema discutido que tenga relación con la propia naturaleza de la persona jurídica, respecto a los diferentes alcances y matices que podría llegar a tener esta norma, aplicándose el régimen de justificación de inversiones a este tipo de contribuyentes. En el presente caso, cabe destacar la particularidad de que la fiscalización por justificación de inversiones se originó a partir de un término de giro que presenta la sociedad reclamante, y no por un proceso de fiscalización específico que se dirija en contra de sociedades.

Como se puede apreciar, tanto las disposiciones de carácter administrativo como la jurisprudencia judicial, son contestes en aplicar la justificación de inversiones tanto a las personas naturales como a las personas

³² La Corte de Apelaciones de Temuco confirma la sentencia dictada por el tribunal de primera instancia con fecha 11 de septiembre de 2014, quedando esta firme y ejecutoriada, ya que no se interpuso recurso de casación.

jurídicas, clarificando de esta manera el texto de la ley que no es amable en este punto, pudiendo incluso considerarse confuso.

Sin embargo, y a pesar de lo anteriormente planteado, es mucho más frecuente encontrarse con fiscalizaciones de justificación de inversiones respecto de personas naturales versus personas jurídicas, como asimismo, y a consecuencia de lo anterior, es más frecuente que los reclamantes de los actos provenientes de dichas fiscalizaciones sean personas naturales.

2. ¿Existe contradicción entre normas respecto a la ausencia de obligatoriedad de llevar contabilidad (Artículo 68 de la LIR) versus la disposición que establece la forma de acreditar el origen de los fondos que provienen de rentas exentas, afectas a un impuesto sustitutivo o que existen rentas superiores a las presumidas de derecho es únicamente por medio de contabilidad fidedigna (Artículo 71 de la LIR)?

La norma del Artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece en su inciso primero la hipótesis de que el contribuyente indique que sus ingresos o inversiones realizadas, que están siendo fiscalizadas y cuestionadas por el Servicio de Impuestos Internos, proviene de rentas exentas de impuestos, o están afectas a impuestos sustitutivo, o que la persona fiscalizada cuenta con

rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho. Ante dichas situaciones el contribuyente debe acreditarlas mediante contabilidad fidedigna.

*Se debe hacer la salvedad respecto a que “las personas pueden acreditar el origen de los fondos con lo que efectúan sus inversiones o desembolso 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, según se establece en el inciso final del artículo 70 de la Ley de Renta (...) 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”.*³³

Sobre el particular, existen una serie de contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad de ningún tipo³⁴, por lo que el artículo en cuestión estaría poniendo en jaque a dichos contribuyentes, obligándolos a cumplir con una carga tributaria gravosa, siendo que para todos los otros efectos legales se encuentran exentos de dicha obligación.

³³ MANUAL OPERATIVO TRIBUTARIO, IMPUESTOS DIFERIDOS-JUSTIFICACIÓN ORIGEN DE FONDOS.2007. Por Salort S., Vicente. Santiago de Chile. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A. P. 158.

³⁴ Los contribuyentes que deben llevar contabilidad completa son aquellos que están obligados a tributar en base a Renta Efectiva, demostrada con contabilidad fidedigna, y que no hayan obtenido autorización para llevar una contabilidad simplificada, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En consecuencia, es necesario indicar que en este punto nos encontramos frente a una posible contradicción entre lo establecido por los artículos 71 y 68, ambos de la Ley de Impuesto a la Renta, puesto que el primero indica que la contabilidad fidedigna es la única forma de probar una determinada situación -incluso teniendo en consideración que los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa, pueden justificar sus inversiones, gastos y desembolsos con cualquier otro medio de prueba establecido por la ley de acuerdo a lo establecido en el artículo 70- mientras tanto la otra disposición legal, reflejada en el artículo 68 de la LIR, se refiere a los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad completa en caso que no tributen en base a renta efectiva, como sería el caso de aquellos que tributan en base a Renta Presunta o que se encuentran sujetos exclusivamente a los impuestos Global Complementario y/o de Segunda Categoría..

La Circular N° 8 del 2000, como ya se mencionó, hace una breve mención a este asunto, establecido que para cumplir con lo previsto en el artículo 71 de la LIR, se requiere llevar contabilidad completa, debiendo estar ésta compuesta por Libros Diario Mayor, de Inventarios y Balances o sus equivalentes y los otros registros que sean exigidos de manera especial. Adicionalmente, esta circular señala que de manera excepcional las personas naturales, cumpliendo determinados requisitos establecidos en la Resolución Exenta N° 2302 de 1986, están facultadas para que puedan llevar contabilidad

simplificada, basada ésta en un libro único de ingresos y egresos. A pesar de lo anteriormente dicho, la Circular estudiada, no responde estrictamente la pregunta planteada en relación a la posible contradicción de normas de la Ley de Impuesto a la Renta en sus artículos 68 y 71, si no que más bien establece mayores requisitos y especificaciones para dar por cumplido lo señalado en el artículo 71 de la LIR.

Por lo que se ha podido ver hasta el momento, existe jurisprudencia en sede administrativa que, si bien no resuelve el conflicto entre ambas normas, da una cierta directriz al respecto. Es así como el **Oficio N° 74 de fecha 25 de febrero de 2013** emanado de la XV Dirección Regional Santiago Oriente³⁵, indica que si bien, el contribuyente por el cual se realiza la consulta, no está obligado a llevar contabilidad completa, de todos modos, si desea acreditar que sus inversiones, desembolsos o gastos provienen de rentas que ya pagaron sus impuestos, rentas exentas, rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho o de ingresos no constitutivos de renta, deberá acreditar dicha circunstancia mediante contabilidad fidedigna de acuerdo a lo preceptuado por el artículo 71 de la LIR. Lo anteriormente señalado, no cambia el hecho de que el contribuyente sigue estando no obligado a llevar contabilidad, sino que, para efectos probatorios y solo para ciertos ingresos, la ley le impone la carga de llevar contabilidad fidedigna. En consecuencia, en ningún caso el contribuyente pasa a estar obligado a llevar contabilidad, sino que simplemente se requiere la

³⁵ http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2013/oriente/ordinario74_10500.pdf

misma con un fin de carácter netamente probatorio, para una situación en particular prescrita por la norma.

La **jurisprudencia judicial** en este aspecto puede aportarnos una mirada distinta a la interrogante en cuestión, en los que se pueden destacar los siguientes fallos:

a) Excelentísima Corte Suprema, ROL 9863-2013, caratulada Elianette Muñoz Manríquez con SII.

Esta sentencia de fecha 12 de agosto de 2014, si bien también corresponde a una causa tramitada bajo las normas de los antiguos tribunales tributarios, de todos modos, hace un análisis particular respecto a lo señalado en el artículo 71 de la LIR y su congruencia con la no obligatoriedad de determinados contribuyentes respecto al registro de contabilidad.

Hay que dejar en claro previamente que el caso en cuestión, se trata de un reclamo interpuesto por un contribuyente que tributa en base a la renta presunta, por lo que no está obligado a llevar contabilidad. Es a partir de ese hecho que se hace un razonamiento, en el considerando 2° del fallo de casación, respecto a la impugnación que hace el contribuyente recurrente, para señalar la infracción cometida por la sentencia de primera y segunda instancia al aplicar los artículos 70 y 71 de la LIR.

Es así como el considerando antes indicado precisa lo siguiente:

“SEGUNDO: (...) En lo tocante al primer capítulo de infracciones alegadas, este no puede prosperar, puesto que si bien la contribuyente no se encuentra en principio obligada a llevar contabilidad completa y está autorizada a declarar a través de renta presunta, ello encuentra excepción en el artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, ya que si este contribuyente alegare “...que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuesto o afectas a impuestos sustitutivos o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna...”

Este es precisamente el caso de autos, puesto que si bien la regla general de un contribuyente que tributa por renta presunta, que no está obligada a llevar contabilidad completa, es que puede acreditar por cualquier medio de prueba el origen de los fondos con que se han efectuado los gastos, desembolsos o inversiones que se presume corresponden a utilidades afectas a impuestos de Primera o Segunda Categoría según sea el caso al tenor del artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, ello no es aplicable cuando la inversión proviene de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, pues ahí se exige contabilidad fidedigna al tenor del artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Lo anterior resulta razonable, pues la lógica tributaria de una renta presunta no puede justificar el hecho que no se cumpla con el sentido de los tributos, que no es otro que respondan a los ingresos de los contribuyentes”.

Resulta especialmente interesante lo señalado en el párrafo final, ya que hace alusión a una “**lógica tributaria**” en la renta presunta, que se basa principalmente en el hecho de que se pague tributo de acuerdo a los ingresos del contribuyente, que en el caso de la justificación de inversiones, particularmente en lo que prescribe el artículo 71 de la LIR, solo se cumpliría dicha lógica, llevando contabilidad completa por parte del contribuyente que tributa en base a renta presunta, aunque este liberado de dicha obligación.

b) Excelentísima Corte Suprema, Rol 5028-2010, caratulada Vargas Macias Eddie con SII.

La sentencia indicada, al igual que en el caso anterior, corresponde a un fallo dictado bajo la antigua justicia tributaria, en donde el recurrente de casación es el Consejo de Defensa del Estado. Este procedimiento y el fallo emitido bajo el mismo, a pesar de haberse regido bajo parámetros distintos a los que gobiernan a la actual justicia tributaria, siendo el objeto de esta tesis dilucidar qué criterios se utilizaran por los nuevos tribunales tributarios y

aduaneros, podemos rescatar de todos modos sentencias que aporten a la pregunta inicialmente planteada en esta sección, aunque sea en base a otro procedimiento.

A diferencia de la resolución del tribunal supremo mencionada en el punto anterior, y a pesar de que en ambos se trata de un caso de justificación de inversiones de un contribuyente que tributa en base a renta presunta, este fallo indica que la regla del artículo 71 de la LIR, en relación a la prueba de las rentas mediante contabilidad fidedigna por parte de contribuyentes que obtengan rentas superiores a las presumidas, no corresponde aplicarla a este caso en particular debido a que las rentas cuestionadas no corresponden jurídicamente al concepto propio de renta, si no a un mutuo y a saldos de cuenta corriente. En consecuencia, el fallo aludido hace una aplicación estricta de la norma del artículo 71 de la LIR.

Lo anterior se ve plasmado en el considerando 8° del fallo en comentario que indica lo siguiente:

“OCTAVO: Que, en torno a la reclamada vulneración de los artículos 70 y 71 del Decreto Ley N° 824, Ley de Impuesto a la Renta, cabe considerar que ambos preceptos se enmarcan dentro de la presunción de renta, lo que implica que se deben acreditar conforme a los supuestos ahí planteados las rentas y el origen de éstas.

En el caso de autos como han dejado claramente establecido los jueces del grado, el origen de los dineros con que se efectuaron las inversiones

por parte del reclamante, no corresponde a rentas, sino a un mutuo y al saldo de una cuenta corriente del propio contribuyente, de modo que no se puede aplicar la regla contenida en el artículo 71 inciso primero de la Ley de la Renta, toda vez que se refiere exclusivamente a rentas, naturaleza jurídica que no detentan los fondos provenientes de un mutuo o el saldo de una cuenta corriente. De esta forma, no era procedente acreditar el origen de los fondos cuestionados mediante contabilidad fidedigna, como lo han resuelto los sentenciadores aplicando correctamente las normas que gobiernan la litis, por lo que el error de derecho denunciado no se ha verificado”.

c) Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción, RIT GR-10-00023-2012, RUC 12-9-0000170-1, caratulada Juan Manuel Quian Reyes con Servicio Impuestos Internos Direc. Regional Concepción³⁶.

Esta sentencia, de fecha diez de diciembre de 2012, se diferencia con los dos fallos anteriormente mencionados en el sentido de que se trata de un caso tramitado completamente bajos las normas de la nueva justicia tributaria, en donde el fallo de primera instancia fue dictado por un Juez Tributario y

³⁶ Esta sentencia fue confirmada por la Ilustrísima Corte de apelaciones de Concepción (ROL 25-2012).

Aduanero en el marco de la nueva justicia tributaria que ya se trató en el Capítulo III.

En el fallo en cuestión también se trata de un contribuyente que tributa en base a renta presunta. En este sentido, la resolución del tribunal tributario establece la obligación del contribuyente de llevar contabilidad fidedigna para cumplir con el previsto en el artículo 71 de la LIR, y así poder utilizar lo que en él se establece, pese a que por regla general, no está obligado a hacerlo. Incluso esta sentencia es más categórica aun, ya que señala que no será admisible ninguno otro medio de prueba por parte del contribuyente, ya que el único medio de prueba aceptable para indicar y hacerse valer por lo señalado en el artículo 71 de la LIR, es la contabilidad fidedigna.

Lo anterior se encuentra plasmado en el considerado 11° del fallo mencionado, en donde se señala lo siguiente:

“UNDÉCIMO: Que, esta última norma citada ha de ser aplicada al caso, pues el mismo reclamante dice expresamente en su reclamo, que ejerce el giro de transporte de carga por carretera, lo que se confirma además con las pruebas que el mismo ha rendido en este juicio, que acreditan que ha comprado varios vehículos que normalmente se destinan al transporte de carga, y de las copias de facturas que rolan de fojas 135 a 148. Señala además tributar por renta presunta, lo que el mismo contribuyente acredita con sus declaraciones de renta que rolan a fojas 4

y 5 de autos. Y es por ello, que deberá llevar contabilidad fidedigna, para cumplir con lo dispuesto en el mencionado artículo 71. En efecto, se trata de un transportista de carga ajena que tributa bajo el régimen de presunción y que, para justificar el origen de los fondos, alega la obtención de rentas superiores a las presumidas de derecho.

En estas circunstancias solo es admisible al reclamante como medio de prueba, el sistema de contabilidad fidedigna, sin que sea posible aceptar otros medios probatorios.

En la especie, solamente se ha limitado a presentar copias de facturas de prestación de servicios pretendiendo con ello demostrar haber obtenido rentas efectivas de un monto superior a las presumidas de derecho, aseveración que sólo es factible probar mediante la contabilidad fidedigna; es del caso señalar que, se define como contabilidad fidedigna aquella que es digna de fe y de crédito, y que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes, que refleja fiel y cronológicamente, por el verdadero monto, las operaciones, ingresos, desembolsos, inversiones y existencia de bienes del negocio del contribuyente. Y además, que la contabilidad es fidedigna cuando está respaldada fehacientemente por la documentación soportante. Los libros de contabilidad deben ajustarse a prácticas contables adecuadas que reflejen claramente el movimiento y

resultado de los negocios, como lo preceptúa el artículo 16 del Código Tributario.

En este entendido, las simples copias de facturas no constituyen contabilidad fidedigna requerida en virtud de lo dispuesto del artículo 71 de la ley del ramo; ya que ésta para ser tal requiere de los requisitos legales y reglamentarios ya descritos. Lo anterior, también ha sido reconocido por los Tribunales Superiores, a modo de ejemplo lo resuelto por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Rancagua, en sentencia de fecha 09 de junio de 1999, en causa rol 14.865”.

d) Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción, RIT GR-10-00025-2012, RUC 12-9-0000176-0, caratulada Fernando Jeldres Cid con SII³⁷

En esta sentencia, concurren circunstancias muy similares a las del caso anterior, ya que también se trata de un contribuyente que tributa bajo renta presunta, se trata de un reclamo revisando por la nueva justicia tributaria y también fue fallado por el Tribunal Tributario de la Región del Bio Bio.

³⁷ Sentencia recurrida, la Corte de Apelaciones de Concepción declaró inadmisibile el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente y la Corte Suprema rechaza el recurso de casación en la forma interpuesto.

En este fallo, el juez es aún más categórico que en el mencionado precedentemente, ya que señala que, si el contribuyente quiere acogerse a lo señalado por el Artículo 71 de la LIR, debe solo probar mediante contabilidad fidedigna, puesto que es el único medio de prueba establecido por el legislador para que opere dicha norma. Adicionalmente agrega, que el contribuyente sigue no estado obligado a llevar contabilidad fidedigna, pero que con un propósito exclusivamente probatorio, tiene la facultad y posibilidad de contar con este tipo de antecedentes, dejando en claro que no está obligado a contar con una contabilidad fidedigna, si no que únicamente le podrían ser útiles con un fin netamente probatorio, siendo este criterio compartido por el ya señalado en el Ordinario N° 74 de fecha 25/02/2013 de la XV Dirección Regional Santiago Oriente.

Es así como dicho criterio es plasmado en el considerando 15° de la sentencia citada en este párrafo, que indica lo siguiente:

*“DECIMO QUINTO: (...) Esta norma es concluyente y se aplica al caso de autos en virtud de su especialidad. En efecto, se trata de un agricultor que tributa bajo el régimen de presunción y que, para justificar el origen de los fondos, alega la obtención de rentas superiores a las presumidas de derecho. **En estas circunstancias solo es admisible al reclamante como medio de prueba, el sistema de contabilidad fidedigna, sin que sea posible aceptar otros medios probatorios.***

Lo expuesto no significa que el contribuyente que tributa en base a renta presunta esté necesariamente obligado a llevar contabilidad completa y fidedigna, sino que, si desea precaverse de una posible objeción de gastos o requerimiento de prueba respecto del origen de fondos con que aquellos se efectuaron, por parte del ente fiscalizador, debiera llevarla en el evento que sus ingresos fueren superiores a los que se presumen de derecho. En este caso, la contabilidad fidedigna cumple una función meramente probatoria”.

Adicionalmente a lo ya planteado, esta misma sentencia aborda otro tema relevante, que si bien no es el asunto central de esta tesis, de todos modos, resulta interesante rescatarlo, especialmente si se da en un contexto de discusión jurisprudencial por justificación de inversiones.

Dicha cuestión dice relación con el criterio de **nueva auditoría** que plantea el SII y que aborda el tribunal, que en resumidas cuentas consiste en si caso el Tribunal Tributario tiene o no la facultad para revisar nuevamente todos los antecedentes presentados por el contribuyente, haciendo cuentas de una nueva fiscalización en sede jurisdiccional, a partir de los antecedentes que aporte el reclamante en el juicio.

La sentencia en cuestión, en su considerando vigesimoquinto³⁸ plantea el hecho de que la contabilidad que presenta el reclamante es una de carácter simplificado, sin ningún tipo de autorización, no habiéndose tampoco presentado antecedentes ante el Servicio o documentación soportante en la instancia administrativa que corresponde. De esta forma, al ser el SII el único órgano encargado de realizar las fiscalizaciones tributarias por mandato legal, no le correspondería al tribunal constituir una nueva instancia de revisión.

Este tema es tremendamente importante, ya que define si es que el Tribunal tiene o no facultades para auditar conforme a los antecedentes que se le presente en juicio. En este punto la jurisprudencia no es armónica, debido a que hay determinados sentencias, como la ya mencionada, que señalan que no se

³⁸ *VIGESIMO QUINTO: Que, por consiguiente resulta procedente restarle todo el merito probatorio a esta contabilidad, teniendo en consideración que se tratan solamente de libros que se denominan Libros Cajas, es decir, se trata de una contabilidad simplificada sin la respectiva autorización del Servicio de Impuestos Internos que permita esta forma de registrar sus operaciones contables y financieras. Así también es dable recalcar como elemento preponderante que, la recurrente no acompañó ante el Servicio de Impuestos Internos la documentación soportante que permita tener por dignas de fe las anotaciones contables y en consecuencia, acreditados suficientemente sus dichos, teniendo presente que este organismo fiscalizador es el único por ley quien tiene las facultades para realizar el acto de fiscalizar los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieran fiscales o de otro carácter según lo dispone el Código Tributario en el inciso primero del artículo 6° como también el artículo 1° del D.F.L. N° 7 Ley Orgánica del Servicio.*

Y por lo último, no es pertinente que la recurrente pretenda que la etapa jurisdiccional se constituya en una nueva instancia de revisión o fiscalización, sin que previamente se acredite por el reclamante, en forma completa y fundada, cuales son los incumplimientos o infracciones en que ha incurrido el órgano fiscalizador que sirven de fundamento para revisar su actuación, considerando que tenido la instancia para desarrollar una adecuada y legal auditoria y que por su incumplimiento no se ha podido realizar y no por arbitrio del órgano fiscal. Por lo que no es posible acceder a lo solicitado por el recurrente.

puede realizar nueva auditoría³⁹, puesto que el único órgano encomendado para realizar dicha tarea es el Servicio de Impuestos Interno. Sin embargo, hay fallos^{40 41} que señalan lo contrario, indicando que no revisar todos los antecedentes aportados por el reclamante, independiente de si los aportó o no en instancia administrativa, implicaría dejarlo en situación de indefensión, tomando especial consideración de que ninguna norma establece una prohibición al tribunal al respecto.

Como se puede apreciar, en este aspecto, la jurisprudencia no es pacífica, aunque de todos modos la tendencia pareciera ser el reconocer la competencia de los Tribunales Tributarios para revisar nuevamente los antecedentes presentados por el contribuyente reclamante, en consideración a la preponderancia de las garantías constitucionales y legales que se podrían ver

³⁹ Otra sentencia que podemos mencionar a modo de referencia que rechaza la hipótesis de la nueva auditoría es la dictada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, en la causa caratulada “Daniel Briones Quezada con Servicio de Impuestos Internos”, la cual fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Temuco y la casación interpuesta por el contribuyente fue rechazada por la Corte Suprema.

⁴⁰ Una de las sentencias que establece la procedencia de la nueva auditoría por parte de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, es la dictada por el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de Santiago, en la causa RUC 13-9-0000379-4, que en su considerando 10° establece su criterio al respecto. Este fallo no fue apelado, por lo que se encuentra firme y ejecutoriado.

⁴¹ Otro fallo que también resulta interesante en este aspecto, es el dictado por la Excelentísima Corte Suprema, en causa Rol 11.461-2014, con fecha 15 de abril de 2015. De especial relevancia es lo que se señala en el considerado 7° del fallo en comento, que indica que la sede jurisdiccional dista de ser una “segunda revisión” de los antecedentes presentados a la administración, pero que a su vez, los tribunales del grado han de emitir su dictamen sobre todos y cada uno de los asuntos propuestos por las partes, dictando sentencia estableciendo los hechos de la causa, sobre la base de la prueba rendida, y aplicando el derecho pertinente, de manera que la restricción funcional que propone el SII no se condice con la función asignada por la Constitución y las leyes a los tribunales de justicia.

vulnerador en el caso de que esto no se aplicara. Esto es sin perjuicio de la limitación probatoria que establece el artículo 132 del Código Tributario, respecto de aquellos antecedentes que no hayan sido presentados en la contestación de la Citación.

Continuando con la pregunta inicialmente planteada, no se puede dejar de mencionar lo interesante que resultan las sentencias citadas, debido a que tanto bajo el amparo del antiguo procedimiento de reclamo tributario, como bajo la nueva justicia tributaria, en ambos casos el apego irrestricto al tenor literal de la ley es fundamental en esta materia, ya que tanto en las sentencias del tribunal de casación, como el Tribunal Tributario de primera instancia, señalan que a pesar de que el contribuyente no se vea en la obligación de llevar contabilidad fidedigna, si quiere ampararse en lo señalado en el artículo 71 de la LIR debe acreditarlo mediante ese medio de prueba de manera exclusiva. Aparentemente, tanto en sede administrativa (de acuerdo a la regulación que existe por medio de la circular N° 8 del 2001), como en sede jurisdiccional, este sería el principio rector respecto a la exclusividad de la prueba, analizando únicamente lo que prescribe el Artículo 71 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Pese a lo ya expuesto, especialmente considerando lo estricto del análisis de las normas ya estudiadas que han hecho en particular los tribunales de justicia, atribuyendo como único medio de prueba la contabilidad fidedigna para la aplicación del artículo 71 de la LIR, sin considerar a cabalidad lo establecido

en el artículo 68 del mismo cuerpo legal, resulta relevante hacer mención a una norma establecida como base del procedimiento ante los Tribunales Tributario y Aduaneros, que corresponde al Artículo 132 del Código Tributario, incorporado a partir de la ley 20.233. Esta norma, como se verá a continuación, podría dar una alternativa de solución armónica a las normas que estarían en pugna, pero únicamente dentro del ámbito jurisdiccional, mediante la interposición de un reclamo tributario y su posterior fallo.

En particular, el artículo 132 inciso 16° del Código Tributario, justo después de la norma que faculta al juez a fallar conforme a las reglas de la sana crítica, indica lo siguiente:

*“Artículo 132 inciso 16: No obstante lo anterior, los actos o contratos solemnes sólo podrán ser acreditados por medio de la solemnidad prevista por la ley. En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá **ponderar preferentemente dicha contabilidad**”.*

La última frase de la norma citada resulta clave, debido a que podemos conectarla y relacionarla directamente con lo señalado con el Artículo 71 de la LIR, en el sentido de que dicha disposición indica que TODO contribuyente debe probar con contabilidad fidedigna determinadas circunstancias que quiera hacer valer en una fiscalización por justificación de inversiones, y a su vez, con el ya citado Artículo 132 del Código Tributario, el Juez Tributario y Aduanero

tiene la facultad de no otorgarle una valoración exclusiva y excluyente a la contabilidad al momento de determinar el valor probatorio de los distintos antecedentes que obren en su poder al momento de dictar sentencia, puesto que la disposición mencionada utiliza el concepto de darle una ponderación PREFERENTE (dejando de lado la exclusividad de este medio de prueba) a la contabilidad, particularmente en aquellos casos que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, caso en que precisamente encontramos lo dispuesto en el Artículo 71 ya tantas veces mencionado.

En consecuencia, podríamos concluir a partir de lo mencionado anteriormente, la norma establecida respecto a la contabilidad fidedigna del Artículo 71 de la LIR se continuará aplicando de manera estricta en sede administrativa, en las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Servicio de Impuestos Internos, en consideración a que es ese texto de la ley, conjuntamente con lo establecido en las instrucciones administrativas contenidas en la Circular N° 8 del 2000, que se deben aplicar en aquellos procesos, por no existir norma especial que haga aplicable otra norma en dicha sede, exigiéndose de esta forma al contribuyente el tener que acreditar sus rentas con contabilidad fidedigna, aun cuando no tenga la obligación de llevarla, en los casos que alegare que las mismas son superiores a las presumidas de derecho, que los ingresos o la inversión proviene de rentas exentas de impuestos o están afectas a un impuesto sustitutivo.

Sin embargo, si nos trasladamos a la sede jurisdiccional, la norma antes indicadas pueden ser aplicadas con mayor laxitud, en relación a lo que prescribe el ya mencionado Artículo 132 del Código Tributario, al establecer esta norma la ponderación preferente, más no exclusiva, de la contabilidad en los casos que la ley requiera probar por contabilidad fidedigna, que es precisamente lo que ocurre en la situación en comentario.

Asimismo, si a esta disposición legal le sumamos lo establecido en el mismo artículo 132, en su inciso 14°, respecto a la ponderación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica, principio ya estudiado y analizado en el Capítulo III de este trabajo, se le otorga al juez una mayor amplitud en la de ponderación de la prueba, permitiéndole considerar, aparte de la contabilidad fidedigna, todos los otros antecedentes con los que se aporten al proceso.

Es así como las sentencias, que se enfocan en reclamos por justificación de inversiones y que fueron dictadas por los nuevos Tribunales Tributarios y Aduanero, se refieren a lo anteriormente señalado y que se estudian a continuación para analizar el criterio que están utilizando los tribunales al respecto:

a) Tribunal Tributario de Antofagasta, RIT GR-03-00023-2013, RUC 13-9-0002133-4, caratulada Beltrán Gallegos, Olga con Servicio de Impuestos Internos.⁴²

En este fallo, de fecha 8 de abril de 2014, el Juez Tributario de Antofagasta resolvió no dar lugar a una reclamación interpuesta en contra de una liquidación que nació en un procedimiento de justificación de inversiones. Si bien el argumento de fondo para rechazar el reclamo se basa en la ausencia de antecedentes probatorios suficientes para tener acreditado el origen de los fondos, de todos modos hace mención a lo que se ha venido señalando anteriormente, respecto a la ponderación preferente, mas no excluyente de la contabilidad, en los casos que la ley así lo indique, como sucede con en el artículo 71 de la LIR.

Esto se encuentra plasmado en el siguiente considerando:

“Vigésimo quinto: Que, en forma previa a analizar los argumentos esgrimidos por las partes litigantes, cabe precisar de conformidad a lo asentado en el considerando noveno, que la reclamante no acompañó al proceso su contabilidad, y que además, siendo una contribuyente del Impuesto a la Renta de Primera Categoría, se encontraba obligada a

⁴² Esta sentencia fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Antofagasta con fecha 9 de julio de 2014, bajo el Rol 7-2014.

llevar contabilidad completa, por lo que, interpretando el inciso final del citado artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, en concordancia con lo establecido en el décimo y en el penúltimo inciso del artículo 132 del Código Tributario, se concluye que la contribuyente puede acreditar sus dichos con cualquier medio de prueba apto para producir fe, pero en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad.

Que, lo concluido precedentemente, conduce a entender que, en la especie, corresponde a la contribuyente y reclamante acreditar el origen de dichos fondos preferentemente mediante su contabilidad, sin perjuicio de que pueda aportar otros medios probatorios para tales efectos”.

b) Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, RIT GR-08-00067-2011., RUC 11-9-0000282-5. Caratulada Héctor Beltrán Silva con SII⁴³.

Situación similar a la mencionada por el fallo anterior, es la planteada en esta sentencia de fecha 18 de julio de 2012. Incluso esta sentencia hace

⁴³ Este fallo de primera instancia no fue apelado por las partes, encontrándose firme y ejecutoriado.

mención expresa a la diferencia acerca de la apreciación de la prueba en sede administrativa y judicial.

Hay que hacer la salvedad que este caso, al igual que en la sentencia citada anteriormente, no se trata específicamente de un caso en el que el contribuyente se ampare en el Art. 71 de la LIR, sino que en un reclamo en que el reclamante está en la obligación de llevar contabilidad, y si bien el tribunal rechazó la acción interpuesta, aquello se produjo no por la ausencia de dicha contabilidad sino por falta de otros antecedentes que fuesen digno de fe que permitiesen fundar la justificación de los fondos cuestionados.

Más clarificador es lo mencionado en el considerando 21° de la sentencia en cuestión:

“VIGÉSIMO PRIMERO: Que, sin embargo, el mencionado artículo 132 del Código Tributario, en su inciso 15°, contiene una regla especial probatoria en los casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, como ocurre en el caso de autos con la aplicación del artículo 70 de la Ley de la Renta. Señala la norma que “en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”. Es decir, el legislador le ha conferido ventaja o primacía a la contabilidad fidedigna, pero no ha excluido los restantes medios de prueba, como se aprecia claramente de la redacción de la norma, que utiliza la expresión

“preferente”, que significa, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, “primacía, ventaja o mayoría que alguien o algo tiene sobre otra persona o cosa, ya en el valor, ya en el merecimiento”; por lo cual se puede concluir en este punto que no se consideró excluir otro tipo de antecedentes, si no sólo darle preeminencia a la contabilidad, la cual puede complementarse con otros elementos probatorios dignos de fe que puedan ayudar a dar por probado un hecho que no resulta completamente demostrado a través de los registros contables del contribuyente”.

c) Tribunal Tributario de Temuco, RIT GR-08-00019-2012, RUC 12-9-0000063-2, caratulada Felipe Andrés Schmidt Araya con SII⁴⁴

Para reforzar lo ya señalado, se mencionará esta sentencia de fecha 31 de agosto de 2012, en la que se resuelve dar lugar en parte al reclamo interpuesto por el contribuyente. Este fallo cobra especial relevancia, ya que se trata de un pronunciamiento en que hay un estudio específico del Artículo 71 de la LIR.

En esta resolución el juez indicó, que para que tenga aplicación el ya aludido artículo del Decreto Ley 824, debía acreditarse el origen de los fondos

⁴⁴ Esta sentencia no fue apelada por las partes, por lo que se encuentra firme y ejecutoriada lo resuelto por el tribunal de primera instancia.

mediante contabilidad fidedigna, la que en el juicio se ponderará preferentemente, de acuerdo a lo que indica el artículo 132 del Código Tributario. Es por ello, que de acuerdo a los antecedentes aportados, solo se acreditó una parte de las inversiones debatidas, por lo que se resolvió dar lugar en parte a la reclamación interpuesta, por falta de acreditación de dichos fondos, sin considerar a la contabilidad como único mecanismo de prueba al respecto.

El considerando que trata con detalle lo dicho corresponde al siguiente:

“DÉCIMO NOVENO: Que, lo preceptuado en la referida disposición de la Ley de la Renta debe relacionarse necesariamente con lo establecido en el artículo 132° del Código Tributario, el que en su inciso 15° contiene una regla probatoria especial que dispone que “en aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”. Lo anterior, significa que el legislador le ha conferido ventaja a la contabilidad fidedigna, pero no ha excluido los restantes medios de prueba, como se aprecia claramente de la redacción de la norma, que utiliza la expresión “preferente”, que significa según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, “primacía, ventaja o mayoría que alguien o algo tiene sobre otra persona o cosa, ya en el valor, ya en el merecimiento”; por lo cual se puede concluir en este punto que no se excluye otro tipo de antecedentes, si no sólo se le dará preeminencia a la contabilidad, la cual

puede complementarse con otros elementos probatorios dignos de fe que permitan dar por probado un hecho que no resulta completamente demostrado a través de los registros contables del contribuyente”.

Finalmente, y a modo de conclusión sobre este punto, podríamos señalar que será interesante ver cómo se sigue desarrollando la jurisprudencia al respecto en particular si es que los reclamantes utilizarán ante el juez tributario la norma del artículo 132 del Código Tributario en el caso de que interpongan reclamo en contra de una liquidación por justificación de inversiones, intenten hacerse valer por lo dispuesto en el artículo 71 de la LIR, y el contribuyente liquidado no cuente con contabilidad, al no estar obligado a llevarlo, pero si cuente con otros antecedentes o medios de prueba que acrediten los presupuestos para poder utilizar lo dispuesto en el artículo 71 de la LIR. Por otro lado, hay que ver en qué medida el Juez Tributario y Aduanero comparte este criterio y lo aplica al momento de dictar sentencia, considerando únicamente otros medios probatorios, siéndole indiferente no contar con contabilidad fidedigna, haciendo plenamente aplicable lo dispuesto en el Artículo 71, pese a su texto expreso de exigencia de contabilidad fidedigna.

**3. ¿Cómo se determina la “renta equivalente a sus gastos de vida”?
¿Sólo a partir de la declaración anual de renta del contribuyente fiscalizado?**

La interrogante planteada resulta ser una cuestión de suma relevancia debido a que parte de la construcción necesaria para aplicar la presunción de renta establecida en el artículo 70 de la LIR, corresponde en determinar los gastos de vida del contribuyente y de las personas que viven a sus expensas. La base de esta premisa y su importancia consiste en que la sola existencia de una persona hace presumir, necesariamente, que incurre en serie de gastos para subsistir, por lo que resulta preciso determinar cuáles son los gastos en los que incurre para vivir

La Circular N° 8 del año 2000 del Servicio de Impuestos Internos indica en sus consideraciones finales, como determinar los gastos de vida de una persona, para poder así establecer la presunción respecto a la renta que percibe.

Es así como en el capítulo cuarto de la Circular, sobre “Instrucciones sobre fiscalización de inversiones”, en su número 9, se señala cual es el procedimiento a aplicar para establecer los gastos de vida del contribuyente. Se indica que en el caso de que el fiscalizador se encuentre en la situación respecto de la cual estime que es necesario calcular los gastos de vida del contribuyente, deberá elevarlo a Jefe de Fiscalización de la Dirección Regional respectiva, el cual decidirá de acuerdo a la información con la que se cuente, si es necesario solicitarle antecedentes adicionales al contribuyente fiscalizado, para determinar con ellos sus gastos de vida.

Si la determinación es solicitar mayores antecedentes para establecer los gastos de vida, se requerirá información al contribuyente fiscalizado en primera instancia, la cual podrá ser proporcionada mediante una declaración jurada. Dicha declaración en todo caso puede ser desestimada en consideración a los antecedentes fehacientes que tenga el Servicio. Si se desestima la declaración jurada, será necesario tasar dichos gastos.

La ya indicada Circular N° 8, en su parte final, menciona una serie de situaciones que se pueden suscitar respecto una persona, para determinar sus gastos de vida:

“- 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 expensas⁴⁵.

En consecuencia, de acuerdo a lo mencionado anteriormente, para poder determinar los gastos de vida de una persona, y en particular, si es que resulta necesario y se justifica solicitar información y antecedentes adicionales al contribuyente para que acredite dichos gastos de vida, el Servicio de Impuestos Internos durante la fiscalización debe analizar primeramente si cuenta con información de sus ingresos (por medio de rentas, pensiones, salarios, etc.) para tener por justificados sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas, y en este caso no será necesario solicitarle al contribuyente mayores pruebas. Sin embargo, cuando la hipótesis anterior no suceda, deben entregarse por parte de los contribuyeres antecedentes respecto a sus gastos de vida, para que con dichos antecedentes, el SII determine cuál es su monto. En la práctica esto se traduce en la solicitud por parte del fiscalizador a la persona fiscalizada de antecedentes de gastos que se efectúan en la vida

⁴⁵ Circular N° 8 del 7 de febrero de 2000. Instrucciones sobre fiscalización de inversiones. P. 52

diaria, como gastos de arriendo, cuentas de servicios básicos, gastos de educación, entre otros similares.

En base a esos antecedentes aportados es que el Servicio de Impuestos Internos determinará cuál es el gasto de vida del contribuyente. Estas cantidades se imputan en primer lugar a las rentas que el contribuyente pretende hacer valer para justificar otros gastos, desembolsos o inversiones. De todos modos, siempre hay que tener en consideración que la presunción señalada se refiere a aquellos gastos necesarios respecto de una 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.

Respecto a las personas jurídicas, y tal como se señaló en el párrafo anterior, la norma del inciso primero del artículo 70 no tendría aplicación de manera estricta. Por otro lado, el inciso segundo de esta misma norma establece que 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 o segunda categoría, atendiendo a la actividad principal del contribuyente. Es así como el inciso segundo de la misma disposición, al ampliar la base de la presunción a las inversiones, se concluye que el artículo 70 a cabalidad es aplicable a las personas jurídicas, logrando una interpretación armónica de ambos incisos,

estableciendo que finalmente la base de la presunción la constituyen los gastos de vida y las inversiones⁴⁶.

Finalmente, y respondiendo concretamente a la pregunta planteada al inicio de este punto, los “gastos de vida” se determinan por medio de un proceso de análisis de caso a caso, estableciendo la Circular 8 una serie de instrucciones al respecto que llevan al fiscalizador del caso a determinar cuáles son los gastos de vida del contribuyente. La declaración anual de renta del contribuyente es más bien uno de los diversos antecedentes que se consideran y evalúan para determinar los gastos de vida en el proceso de justificación de inversiones, gastos y desembolsos.

4. ¿Cuál es el límite respecto a las “personas que viven a sus expensas”?

4.1. Marco General.

Otra interrogante relevante y relacionada con el punto anterior, dice relación con la última frase señalada en el inciso primero del artículo 70 de la LIR, que entiende que la presunción se extiende a los gastos de vida del contribuyente y de las personas que viven a sus expensas. Es el significado de “las personas que viven a sus expensas” que es necesario dilucidar y aclarar,

⁴⁶ Lo mencionado precedentemente se encuentra establecido en el Oficio N° 2.255 de 17.06.94, de la Subdirección Normativa del Servicio de Impuestos Internos.

debido a que la respuesta a aquella duda depende la envergadura de la presunción.

Al respecto, no existe pronunciamiento formal por parte de las instrucciones administrativas del Servicio de Impuestos Internos a través de sus oficios o circulares. Asimismo, tampoco existe una discusión jurisprudencial al respecto de este tema, en específico en los Tribunales Tributarios y Aduaneros, por lo que no hay algún tipo de respuesta a esta interrogante ni en sede administrativa, ni en sede jurisdiccional.

Es por lo señalado precedente, que debemos alejarnos un poco de la especificidad de la materia en cuestión, para encontrar una respuesta a la pregunta planteada al inicio.

Es así como podríamos recurrir al **Oficio N° 1952 de fecha 28 de agosto de 2011**⁴⁷, sobre el tratamiento tributario de los fondos obtenidos por misioneros evangélicos, destinados al financiamiento del culto y gastos de vida, que nos podría dar ciertas luces al respecto.

En el señalado ordinario se intenta resolver el problema respecto a determinar el tratamiento tributario que deben recibir las sumas entregadas a los misioneros evangélicos y no evangélicos por concepto de manutención y que provienen del diezmo de la iglesia.

Como antecedente, de conformidad a la Ley N°19.638, dicha iglesia tiene la calidad de persona jurídica de derecho público, y por lo tanto, tiene cuenta

⁴⁷ <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1952.htm>

con toda una estructuración interna. En ella existen los feligreses y dentro de ellos, un grupo especial que son los Misioneros, los cuales son a su vez de 2 clases, los evangélicos (que ejercen sus labores de manera exclusiva y a tiempo completo en su misión) y los no evangélicos (que ejercen labores para la Iglesia paralelamente a sus actividades laborales normales llevadas a cabo para la misma Iglesia). Adicionalmente, y como se mencionó anteriormente, la iglesia ha adoptado el diezmo como sistema de sostén de la ella, aportando cada fiel el 10% de sus ingresos, los que son utilizados en el cumplimiento de la misión y en el sostén de los misioneros.

Posteriormente, se indica en el Oficio en cuestión que estamos ante un caso en el que se hace aplicable el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, señalando que, quién vive a cargo o a expensas de otro, no disfruta de una renta propia, sino de aquel que lo sustenta. A continuación, se recalcan nuevamente las diferencias entre los misioneros evangélicos como no evangélicos, indicando finalmente que los primeros no desarrollan ningún tipo de actividad lucrativa ya que tienen dedicación exclusiva y completa a la iglesia, siendo ésta quien les entrega los recursos para solventarse (vivienda, gastos diarios, etc.), en cambio los segundos, si reciben honorarios de su trabajo, aunque sea trabajo para la misma entidad eclesiástica.

En conclusión, los dineros que se entreguen a los misioneros evangélicos, destinadas a solventar sus gastos de vida y el desarrollo del culto no reúnen el carácter de rentas, pero aquellos ingresos no destinados al

financiamiento del culto y gastos de vida, quedarán afectos a la tributación normal establecida en la LIR, lo cual ocurrirá también en caso que los gastos de vida excedan de parámetros razonables.

Finalmente, y a modo de responder la pregunta planteada y por lo que se hizo necesaria toda la explicación previamente expuesta, podemos decir que para determinar un límite a las personas que viven a las expensas de otro y con ello determinar el alcance de la presunción del artículo 70 de la LIR, debemos analizar caso a caso las personas que viven a cargo o a expensas de otro, sin disfrutar de una renta propia para solventar sus gastos, siendo solventados por aquel que los sustenta. Por lo tanto, aquel concepto puede llegar a ser mucho más amplio que la familia directa del contribuyente, como es el caso de los misioneros evangélicos al no establecerse un límite predeterminado al respecto.

4.2. Matrimonio y justificación de inversiones.

Cuestión muy ligada con lo dicho precedentemente, dice relación a la operativa de las normas sobre justificación de inversiones en el caso de que la persona fiscalizada tenga algún vínculo matrimonial, que eventualmente se podría relacionar con el concepto de “personas que viven a sus expensas”.

En este aspecto, mayor discusión jurisprudencial no existe puesto que por regla general los reclamos se dirigen en contra de un contribuyente determinado, y este dentro de sus argumentaciones, intenta demostrar el origen

de los fondos con ingresos obtenidos directamente por él, sin hacer alusión a que los fondos habrían sido facilitados por su cónyuge.

De todos modos, esta materia se encuentra regulada por la Circular N° 8 del año 2000, pero es interesante hacer mención a ella a modo de referencia y para tenerla en consideración para comprender la institución a cabalidad.

Dentro de esta circular, en el Capítulo Quinto, Situaciones especiales, se hace mención a la cuestión indicada, señalando como se debe operar en el caso que el contribuyente manifieste que sus inversiones fueron solventadas con dineros proporcionados por su cónyuge. Para esto, preliminarmente, hace diferenciación entre los diferentes regímenes patrimoniales, que a continuación se explican:

- **Sociedad conyugal:** Bajo este régimen, si es al marido a quien se le solicita acreditar el origen de los fondos con lo que ha realizado gastos, desembolso o inversión, deberá realizar dicha justificación en base a las normas generales, al tener él la calidad de administrador de los bienes de la sociedad conyugal.

Por otro lado, si quien debe justificar es la mujer y argumenta que el origen de los fondos corresponde a capitales proporcionados por su marido, se debe corroborar el cumplimiento tributario de él y su capacidad económica. Si aun así, no fuera suficientemente acreditado el origen de los fondos, se gravarán los montos no justificados a la mujer bajo el argumento del artículo

150 del Código Civil y la dedicación al libre ejercicio de un empleo, y en base a esto se entenderá separada de bienes y deberá acreditar el origen de los bienes que adquiera.

- **Separación de bienes:** En el caso de que exista este régimen patrimonial entre los cónyuges, la operación será la siguiente: *“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 otro cónyuge, deberá probarlo, sin perjuicio de las verificaciones que deban realizarse en cuanto a la capacidad económica de quien aporta los fondos”*⁴⁸

- **Participación en los gananciales:** Opera de manera similar a lo prescrito para la separación de bienes, teniendo también presente lo establecido en la Circular N° 48 de 1994, sobre modificaciones a la Ley de Renta producto de la incorporación de este régimen patrimonial.

Posteriormente, la Circular N° 8 trata la situación que es común a cualquiera de los regímenes patrimoniales y que dice relación con las inversiones que tiene como fin solventar gastos de vida o que tengan como destino la familia común. En estas situaciones el Servicio de Impuestos Internos

⁴⁸ MANUAL OPERATIVO TRIBUTARIO, IMPUESTOS DIFERIDOS-JUSTIFICACIÓN ORIGEN DE FONDOS.2007. Por Salort S., Vicente. Santiago de Chile. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A. .P. 113

aceptará el conjunto el ingreso de ambos cónyuges, independientemente que no se cuenten con documentos probatorios que muestren préstamos, traspasos o facilitaciones de dinero entre ellos, debiendo verificarse la capacidad económica de quien facilita parte de los fondos para financiar el gasto fiscalizado. Lo mismo se aplicará en aquellos casos en que un cónyuge que no percibe ingresos, figure solventando o financiado las inversiones o desembolsos, con dineros que dicen haber sido facilitados por el otro cónyuge.

Finalmente, y a modo de conclusión, nuevamente nos encontramos ante una situación que depende netamente de la prueba aportada por el reclamante en el caso en particular, para resolver finalmente si el origen de los fondos se encuentra en el patrimonio del hombre o de la mujer, pero que de todos modos, este aspecto cuenta con una importante regulación al respecto emanada de las instrucciones administrativas del Servicio.

5. ¿Qué se entiende por los conceptos de gasto, desembolso e inversión? ¿Los fondos destinados a dichas actuaciones se refieren sólo dinero o a cualquier otro tipo de bien?

Es esencial para tener un completo conocimiento de la institución de la justificación de inversiones, aclarar que se entiende por gasto, desembolsos e inversión y que contempla cada uno de estas acciones para así poder

determinar la base de la presunción de renta y en relación a eso, que es lo que tiene que hacer el contribuyente para destruir dicha presunción y justificar el origen del respectivo actuar, ya sea gasto, desembolso o inversión.

El propio texto de la ley, en específico los artículos 70 y 71 de la LIR, no nos entregan una definición respecto a lo que tenemos que entender por gasto, desembolso o inversión. Tampoco encontramos respuesta en alguna instrucción de carácter administrativo emanada del Servicio de Impuestos Internos, en particular en lo que se refiere a la Circular N° 8 del año 2000.

Sin embargo, la vía jurisprudencial ha sido la que ha aportado una definición más bien, una explicación, respecto de los mencionados conceptos.

a) Excelentísima Corte Suprema, Rol N° 1.032-2000, caratulada Distribuidora Comercial S.A. con S.I.I.

En este fallo, de fecha 30 de noviembre de 2000, si bien se trata de causa pronunciada bajo la vigencia de la antigua justicia tributaria, de todos modos, no deja de ser relevante hacer mención a los criterios en ella mencionados, ya que el texto de la ley al respecto se ha mantenido. La sentencia en cuestión, en su considerando N° 11 señala lo siguiente:

“11°) Que para un análisis correcto y completo de la materia en discusión, resulta de interés determinar el sentido de los conceptos de gastos, desembolsos o inversiones, al no estar ellos definidos en la ley,

por ser de uso común, corresponde recurrir al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

*Por **gasto** dicho texto entiende “Acción de gastar” y “gastar” implica “emplear el dinero en alguna cosa”. **Desembolso**, por su parte, significa “la entrega de una porción de dinero en efectivo y al contado”. Finalmente, “**Inversiones**” constituye “Acción y efecto de invertir”, que en relación con los caudales implica “emplearlos, gastarlos, colocarlos”;*

En definitiva, la sentencia define los conceptos de gasto, desembolso e inversión a partir de lo que señala la Real Academia de la Lengua que indica que lo que debe entenderse por dichos conceptos, es siempre relacionado con la noción del dinero en efectivo, como bien mueble generalmente aceptado como medio de pago, ya sea en el empleo o entrega directo de él, como también la utilización de ellos para emplearlos con otros fines.

b) Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Aysén, RIT GR-13-000005-2012, RUC 12-9-0000168-K, caratulado Milton Gallardo Perez con SII. ⁴⁹

Si bien no se trata de la regla general, debido a que se entiende por diversa jurisprudencia, esta sentencia de fecha 19 de noviembre de 2012, en la que se señala que el presupuesto para configurar la presunción es que el gasto,

⁴⁹ Esta sentencia a su vez fue confirmada por unanimidad por fallo de la Corte de Apelaciones de Coyhaique, con fecha siete de marzo de dos mil trece, bajo el RIC 2-2012.

desembolso o inversión debe ser exclusivamente en dinero, pues si es en cualquier otro bien, como es en el caso de la sentencia en comento, no se cumple con el requisito básico de la presunción. A su vez, tampoco le corresponde al ente fiscalizador, y menos aún al tribunal, analizar y fiscalizar respecto al origen de los fondos con los que se adquirieron dichos bienes, distintos al dinero en efectivo, con los que se justificaría la realización del gasto, desembolso o inversión.

Es así como lo consagran los siguientes considerandos:

“VIGÉSIMO: *Que, si se da por verosímil el monto del aporte comprometido extraído de la escritura pública de constitución de la sociedad, documento no impugnado por el Servicio, debe darse por verosímil también la manera cómo se hizo el aporte, ya que no existe argumento racional para dar por cierto una cosa –el monto aportado- y negar valor a la otra declaración contenida en la misma escritura, referida a la manera cómo se enteró el aporte.*

Así las cosas, debe entenderse que la reclamante no dispuso de \$300.000.000 en efectivo para aportar, sino que esa cifra está conformada por la valorización que se hizo de los bienes aportados.

La presunción del inciso segundo del artículo 70, tantas veces mencionado, señala que si el contribuyente no comprueba el origen de los fondos, debe presumirse que se trata de utilidades afectas a impuesto, pero siempre en el entendido de que hubo fondos

efectivamente empleados y en este caso, no se trata de dinero, sino de bienes valorizados de común acuerdo entre los socios, por lo tanto, el origen está aclarado por la propia escritura de constitución de la sociedad.

En otras palabras, constituye un elemento esencial para la aplicación de esta norma, el que se haya acreditado una operación que haga presumir la existencia de fondos no revelados, pero pertenecientes al patrimonio de un determinado contribuyente. Al efecto, resulta pertinente discernir acerca del significado, sentido y alcance de la expresión “fondos” que utiliza la norma en comento. Para aclarar lo anterior, dado que la ley no la define y a fin de desentrañar su sentido natural y obvio, resulta pertinente recurrir al Diccionario de la Real Academia Española, que al efecto establece entre las distintas acepciones y significados de la palabra, los siguientes: “Porción de dinero; Dinero que se juega en común; y Conjunto de recursos destinado a un objeto determinado”.

De lo señalado, a juicio de este Tribunal el sentido y alcance de la expresión “fondos”, en el contexto del inciso segundo del artículo 70, a la luz de las definiciones indicadas precedentemente, justamente es el de referirse a dinero en efectivo y recursos monetarios que se pudieren haber detectado, en manos de un determinado contribuyente, en un momento también determinado.

De este modo, podemos concluir que no se puede hacer efectiva la presunción de la norma en comento, si no se concluye naturalmente que los gastos, desembolsos e inversiones de un contribuyente fueron financiados con dinero en efectivo.

VIGÉSIMO PRIMERO: *Que, en un procedimiento de fiscalización de inversiones debe darse por respondida la interrogante de cuál es el origen de los fondos si, en un caso como el de autos, se llega a establecer que en vez de dinero en efectivo, el aporte se produjo en bienes valorados de común acuerdo por los socios, y no resulta pertinente seguir averiguando en este mismo esquema de fiscalización acerca de si esa valoración es correcta o cuál es el origen de los fondos con los que el socio adquirió tales bienes, pues se trata de una pregunta diferente, de montos diferentes y, eventualmente, de periodos tributarios distintos que, también eventualmente, pudieran estar prescritos.*

Dicho de otro modo, si al Servicio le parece necesario inquirir acerca del origen de los fondos empleados por don Milton Gallardo para adquirir esas embarcaciones, debe hacerlo en un proceso de fiscalización distinto a éste, pues no es posible empezar preguntando por el origen de los fondos empleados para hacer el aporte a la sociedad y terminar exigiendo que se señale el origen de los fondos empleados para adquirir las embarcaciones que fueron aportadas a la sociedad”.

Los considerandos precedentemente citados nos llevan a la necesaria conclusión que los fondos cuestionados con lo que se realizan los gastos, desembolsos o inversiones se refieren siempre a dinero en efectivo, por lo que cualquier actuar que tenga relación con algún otro tipo de bien, como por ejemplo, en el caso de la sentencia comentada, un aporte a una sociedad hecha con bienes muebles, no corresponde que sea fiscalizado bajo las normas de justificación de inversiones, por encontrarse fuera de los presupuestos necesarios para hacerla aplicable.

c) Excelentísima Corte Suprema, Rol 5872-2013, caratulada Belarmino Jara Kunz con SII.

Otra sentencia interesante que plantea un punto de vista en particular respecto a la pregunta propuesta inicialmente, es el fallo de casación (en el fondo y forma) dictado con fecha 5 de junio de 2014.

En esta sentencia el fundamento de la misma para rechazar el recurso de casación en la forma interpuesto por el Servicio de Impuestos Internos se traduce en que tanto el sentenciador de primera instancia, como el de alzada, habrían acogido el reclamo interpuesto en base a que las inversiones objetadas (que en el caso en particular correspondían a fondos de capital inicial de la empresa que creaba el contribuyente), no constituirían inversiones propiamente tales, por no representar conceptualmente un ingreso o salida de dinero en la

forma de un gasto, desembolso, o inversión, y en consecuencia, no sería aplicable lo dispuesto en el Artículo 70 de la LIR.

Esto se encuentra plasmado en el considerando 7° del fallo mencionado, al señalar lo siguiente:

“Séptimo: Que dicho lo anterior cabe resaltar que si bien los jueces del grado se apartaron de la controversia al acoger el reclamo por un defecto formal señalando que el contribuyente al momento de iniciar sus actividades como empresario individual registró una suma de dinero, lo que no constituye conceptualmente un egreso o salida de dinero en la forma que lo prescribe el artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, esto es, como gasto, desembolso o inversiones, no puede ser inadvertido por esta Corte que el contribuyente acompañó a su reclamo la documentación fundante de éste, estableciendo con precisión el origen de los fondos de su capital inicial para desarrollar su actividad de empresario individual a partir del día 6 de julio de 2010”.

La sentencia de la Corte, haría suyo el argumento planteado por el tribunal de Apelaciones, ya que no rechaza la hipótesis de considerar que el dinero registrado por un contribuyente al momento de iniciar actividades como empresa individual, no puede ser considerado como un gasto, desembolso o inversión para los efectos de cumplir con el presupuesto base para aplicar el régimen de justificación de inversiones.

De esta manera, podemos concluir que la definición de gasto, desembolso e inversión, si bien no está en la ley ni en las instrucciones de

carácter administrativo, la jurisprudencia nos otorga ciertas referencias (ligadas al significado que la Real Academia de la Lengua Española le da a cada concepto⁵⁰) de cómo debemos entender cada uno de ellos, pero todos ellos teniendo como factor común el hecho de que son acciones que se realizan con dinero. Es por lo anteriormente indicado, que en un proceso de fiscalización por justificación de inversiones, solo se darán por cumplido todos los presupuestos para gravar con impuestos rentas que no habrían tributado, si lo que se encuentra cuestionado es el origen de los fondos, siempre y cuando estos sean en dinero en efectivo y con dicho dinero se haya realizado el gasto, inversión o desembolso cuestionado, tal cual como lo ha establecido la jurisprudencia.

6. ¿Cuándo se tendrá por probado el origen de los fondos empleados en los gastos, desembolso o inversiones? ¿Es necesario el contribuyente fiscalizado haya tenido la disponibilidad de los fondos para desvirtuar la presunción que pesa en su contra?

6.1. Análisis general.

Sin duda este es un tema clave en la institución que se estudia y por lo tanto un asunto bastante discutido, ya que se refiere a un aspecto netamente probatorio y fundamental en el régimen de justificación de inversiones, y tiene

⁵⁰ La RAE define como *gasto* la acción de gastar, *desembolso* como entrega de una cantidad de dinero en efectivo y al contado e *inversión* como acción y efecto de invertir

que ver con el hecho de cuándo se va a tener por acreditado por el Servicio de Impuestos Internos, al concluir la fiscalización, o por el Juez Tributario al momento de dictar sentencia en causa, el origen de los fondos con los que se realizan los gastos, desembolsos o inversiones.

De acuerdo al texto estricto de la ley, no se hace una mención expresa a cuál va a ser el estándar respecto a cuándo se va a tener por acreditado el origen de los fondos, debido a que el legislador entendería que en esta materia, las circunstancias varían caso a caso, por lo que establecer una regla general, respecto a este punto, resultaría antojadiza y claramente no contemplaría todas las hipótesis posibles que se pondrían dar en la práctica.

Por otro lado, la normativa administrativa contenida particularmente en la ya mencionada Circular N° 8 del año 2000, que en su Capítulo Primero, específicamente en lo que se refiere a objetos, sujetos de la prueba y hechos a probar por el contribuyente, se indica que el contribuyente debe probar no solo que obtuvo el recurso cuestionado, sino que también debe demostrar que fue con dichos fondos, con los que se realizó el gasto, desembolso o inversión. Adicionalmente la Circular indica que *“basta acreditar haber mantenido en su patrimonio una suma equivalente al egreso efectuado”*⁵¹.

Posteriormente se señala la existencia de una presunción administrativa respecto a las personas que no se encuentran obligadas a llevar contabilidad completa, prescribiendo que el *“Servicio presumirá la mantención de los*

⁵¹ Circular N° 8 del 7 de febrero de 2000. Instrucciones sobre fiscalización de inversiones. P. 4

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 otra inversión o egreso a los cuales pudo haber aplicado dichos fondos⁵²". Es a partir de lo indicado precedentemente, que podemos encontrar una presunción de carácter netamente administrativo, que favorece en este caso al contribuyente, debido a que será suficiente con que se cumplan los requisitos ya mencionados de la presunción, para tener por acreditado el origen de los fondos cuestionados por el ente fiscalizador.

La Jurisprudencia que se analiza a continuación, puede darnos más luces respecto a este asunto, debido a que ésta, al estudiar la prueba aportada caso a caso por las partes, puede tener un rango más amplio de análisis y mayores consideraciones al momento de dictar sentencia, las que podrían resultar interesantes y ser un aporte a la pregunta antes planteada:

a) Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 157-2014, caratulado Castebianco Alcaide con SII⁵³.

La sentencia de fecha 9 de marzo de 2015, tiene la particularidad de que hace suya la ya mencionada presunción administrativa que contempla la

⁵² IBID. P. 4-5.

⁵³ Este fallo ya tiene efecto de cosa juzgada, debido a que no se interpusieron recursos de casación en su contra.

Circular N° 8 del 2000, de mantención de los recursos en el patrimonio del contribuyente, utilizándola para revocar la sentencia de primera instancia que rechazaba el reclamo interpuesto.

La utilización de la presunción para resolver el caso es una cuestión completamente voluntaria para el tribunal debido a que la interpretación de la norma en materia tributaria, contenida en las diversas circulares que dicta el Servicio de Impuestos Interno, no obliga de manera algún al juez tributario tal como ya se mencionó anteriormente.

Lo ya dicho se ve reflejado claramente en el considerando 4° de la sentencia de Apelaciones:

“4°) Que sin embargo, conforme a la Circular N° 8 del Servicio de Impuestos Internos, de 7 de febrero de 2000 que imparte Instrucciones sobre Fiscalización de Inversiones, Gastos y Desembolsos, en su numeral 2 letra b) se dispone que 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 haya 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.

Así conforme con lo señalado precedentemente, la circunstancia que hayan mediado tres o cuatro meses entre la liquidación de los depósitos y la compra de acciones no es óbice para desechar el planteamiento del

reclamante y, por el contrario permite presumir que dichos fondos fueron empleados efectivamente en la compra de las mencionadas acciones, pues no se ha demostrado tampoco que el contribuyente haya realizado alguna otra inversión en el tiempo intermedio que permitiera estimar que dichos dineros fueron empleados en otras operaciones diversas a las de esta litis".

b) Corte de Apelaciones de Puerto Montt, Rol 1-2013, caratulado Argel Contreras con SII.⁵⁴

Este fallo de segunda instancia, dictado con fecha 1 de abril de 2013, confirma la sentencia del Tribunal Tributario y Aduanero de Puerto Montt que no daba lugar al reclamo interpuesto. Esta sentencia comparte los argumentos indicados por el tribunal a quo en relación a que con la documentación aportada por el reclamante, quedó acreditado el origen de los fondos consistentes en fondos mutuos, habiendo sido éstos registrados en la contabilidad del contribuyente. Sin embargo, respecto a la adquisición de vehículos, no se aportaron antecedentes necesarios para tener por acreditado el origen de los fondos con lo que se financió la compra de los mismos. Es así como esta

⁵⁴ Sentencia sin interposición de recursos de casación, por lo que se encuentra firme y ejecutoriada.

sentencia nos indica como el contribuyente debería haber probado cada una de las inversiones que el Servicio de Impuestos le había cuestionado, acompañando los documentos sustentatorios respectivos por cada una de ellas. Es así como lo plasma el considerando 3° del fallo en comentario:

“Tercero: (...) En cuanto al fondo, con la documentación aportada el sentenciador concluye que ha quedado acreditado el origen de los fondos con los cuales se contrataron los fondos mutuos. Las inversiones y los rescates de los fondos mutuos están registrados en la contabilidad del contribuyente. Respecto de ellos, el contribuyente tácitamente reconoce que fueron financiadas con los ingresos de la cuenta caja de la Empresa.

Respecto a justificar las inversiones realizadas en la adquisición de los vehículos, hace un análisis de la documentación aportada, detallando que respecto del vehículo placa patente JH.9720, el contribuyente no aportó los antecedentes del préstamo solicitado. Esta omisión le impidió conocer los términos de la transacción y cotejarla con el asiento contable. Vehículo placa patente BKS.V.52, el contribuyente no aportó los antecedentes del contrato de leasing celebrado con el Banco, lo que habría permitido al Tribunal a quo conocer los términos de la transacción y cotejarla con el asiento contable. Vehículo placa patente WA.8589, no se acompañó el contrato de leasing celebrado con la institución bancaria, por lo que no le

fue posible cotejar este documento con los registros contables. Vehículo placa patente XE.8918, el contribuyente no aportó los antecedentes del contrato de leasing. Vehículo placa patente JJ.1268, en los antecedentes aportados por el contribuyente no existe información acerca de la forma en que se financió la adquisición de este vehículo. Vehículo placa patente KS.8168, no está registrado en la contabilidad del año comercial 2008. En los restantes antecedentes aportados no existe información acerca de la forma en que se financió la adquisición de este vehículo. No existen antecedentes relativos a las cuentas corrientes manejadas por el contribuyente pues no están registradas en la contabilidad de la empresa (...).”

c) Corte de Apelaciones de Santiago, Rol 29-2015, caratulada Carrizo Carrizo con SII.⁵⁵

En este fallo de alzada, de fecha 13 de mayo de 2015, el recurrente de autos, el Servicio de Impuestos Internos, plantea en su liquidación una interesante hipótesis relacionada con la pregunta inicial, respecto a cuándo se

⁵⁵ Esta sentencia se encuentra firme y ejecutoriada, debido a que la Excelentísima Corte Suprema rechazó recurso de casación en el fondo deducido por la parte reclamante (Rol 8214 – 2015)

tendrá por probado el origen de los fondos empleados, señalando que el contribuyente liquidado si bien acreditaba con las cartolas de su Banco la disponibilidad del dinero, no se encontraba acreditado sin embargo el origen de dichos fondos, al no haberse acompañado la contabilidad donde supuestamente provendrían los recursos.

Es en base a esta premisa que el tribunal de segunda instancia, acogiendo la tesis planteada por el Servicio de Impuestos Internos, decide revocar la sentencia de primera instancia en consideración que no se aportaron antecedentes necesarios que acreditaran el origen de los fondos con que se realizaron determinadas inversiones, pese a que existía la disponibilidad del dinero, tal como lo plasman los considerandos 3° y 5 del fallo de alzada:

***Tercero:** Que, correspondía, entonces, acreditar por el contribuyente si los retiros de utilidades efectuados a dichas empresas justificaban aquella inversión en fondos mutuos, en tanto cuanto se trata de sociedades que tributan bajo el régimen de renta presunta y si exceden ésta deberá demostrarlas fehacientemente, de acuerdo a contabilidad fidedigna, conforme lo previenen los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta, adicionados por la Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 8 de 7 de febrero de 2000, en particular su Capítulo Quinto N° 4.*

***Quinto:** Que, no se aportaron por el reclamante los antecedentes suficientes o aptos que justificaran los retiros de las aludidas sociedades*

- ni en sede administrativa ni judicial- de conformidad a las normas tributarias precitadas, lo que era (es) fundamental para la fertilidad de su reclamo, toda vez que no basta su mero aserto de haber efectuado retiros de las sociedades de la cual es socio en los últimos meses del año anterior al de la objetada inversión en fondos mutuos ni, tampoco, la documentación indicada en el considerando anterior, inconsistentes al confrontarlas con las declaraciones del Año Tributario 2009 de aquéllos, consignadas en el razonamiento Segundo de este fallo”.

En consecuencia, el fallo mencionado establece un alto estándar probatorio para la acreditación del origen de los fondos, puesto a que no es suficiente que se acredite la disponibilidad de ellos –cuestión que de por sí no está establecida en la ley, sino que solo en la normativa administrativa- si no que adicionalmente se exige prueba respecto del origen de dichos fondos para materializar la inversión que es cuestionada.

d) Tribunal Tributario y Aduanero de Antofagasta, RIT GR-03-00020-2011J, RUC 11-9-0000222-1, caratulada Maldonado Bettancourt con SII⁵⁶.

⁵⁶ Esta sentencia no fue apelada, por lo que se encuentra firme y ejecutoriada.

En esta resolución de fecha 13 de marzo de 2012, el tribunal de primera instancia decidió acoger reclamo interpuesto en consideración a que el contribuyente reclamante acreditó con la prueba rendida el origen de los fondos fiscalizados por el Servicio de Impuestos Internos.

La sentencia hace una interesante referencia en su considerando 37° al señalar como debe probarse el origen de los fondos, y esto se traduce en acreditar el **ingreso material al patrimonio** de los fondos con lo que se ha financiado una inversión. Para una mayor claridad, la sentencia mencionada señala en el considerando lo siguiente:

“Trigésimo séptimo: Que, probar el origen de los fondos con los cuales se ha financiado alguna inversión, importa acreditar su ingreso material al patrimonio de la persona que realiza la inversión, con expresión de la forma como ello aconteció. Al respecto, reiteradamente la jurisprudencia nacional ha señalado al interpretar el artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que el término origen que se invoca como requisito de acreditación respecto de los fondos con que se efectúan determinadas inversiones, se refiere a su procedencia, esto es, de donde emanan o provienen ellos; agregando que el requisito mantención resulta ajeno al texto del artículo 70 de la Ley de la Renta”.

El criterio anteriormente señalado también es compartido de forma idéntica por el mismo tribunal, **en sentencia de fecha 7 de diciembre de 2011,**

en causa RIT GR-03-00011-2011, siendo específicamente indicado aquello en su considerando 11^{o57}.

e) Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, RIT GR-08-00038-2012, RUC 12-9-0000155-8, caratulado Briones Quezada con Servicio de Impuestos Internos⁵⁸.

En este fallo de fecha 15 de febrero de 2013, el juez señala una postura diferente a las ya planteadas anteriormente, estableciendo que **no es necesario acreditar la disponibilidad de los fondos para tener acreditado el origen de ellos**, por lo que la prueba del origen y de las disponibilidad no son copulativas para acoger un reclamo tributario por esta materia, señalando de esta manera un parámetro un tanto más laxo respecto al estándar probatorio en esta materia, ciñéndose estrictamente al texto de la ley.

Dicho planteamiento se encuentra plasmado en el siguiente considerando:

“DÉCIMO SÉPTIMO: Que, a este respecto cabe hacer presente que el procedimiento de fiscalización de inversiones que lleva a cabo el Servicio

⁵⁷ *“Décimo primero: Que, probar el origen de los fondos con los cuales se ha financiado alguna inversión, importa acreditar su ingreso material al patrimonio de la persona que realiza la inversión, con expresión de la forma como ello aconteció. Así lo ha señalado reiteradamente la jurisprudencia nacional, ya que la mantención se prueba con la misma inversión”.*

⁵⁸ Esta sentencia fue confirmada por la Corte de Apelaciones de Temuco, y el recurso de casación que fue interpuesto, fue rechazado por la Corte Suprema.

de Impuestos Internos, tiene por objeto determinar el origen de los fondos empleados por el contribuyente en las inversiones dubitadas, o que se han estimado como no acreditadas por el ente fiscalizador, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 70 inciso 1° de la Ley de la Renta que establece la presunción de que toda persona disfruta de una renta a los menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas. En este punto, cabe precisar, por si surgiere alguna duda al respecto, que los actos reclamados gravan los ingresos que se aplicaron a las inversiones fiscalizadas y cuyo origen no ha resultado establecido, por lo que no forma parte de la discusión planteada en autos, la disponibilidad de los mismos, la cual no constituye una exigencia legal en esta materia”.

Como se pudo apreciar, en este aspecto no hay un criterio unívoco de la jurisprudencia en relación a la pregunta planteada inicialmente. Algunos fallos presentan estándares de acreditación que son mucho más estrictos que otros, por lo que al parecer de esta tesista, lo más sensato podría encontrarse en complementar conceptos de disponibilidad con origen de los fondos, en consideración a que si bien no es un requisito establecido en el texto expreso de la ley del artículo 70 de la LIR, es de toda lógica que, para lograr acreditar el origen de los fondos con el que se realizó una determinada inversión, se deba tener disponibilidad de los mismos para llevar a cabo dicho actuar.

6.2. Breve análisis en particular de la implicancia del Impuesto de Timbres y Estampillas en la justificación de inversiones.

Un aspecto de especial relevancia que se encuentra relacionado con lo que se ha venido tratando, tiene que ver con los casos en que el contribuyente justifique el origen de sus inversiones con dinero derivado de préstamos de dinero, mutuos o cualquier otro tipo de instrumento que requiera el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas⁵⁹. Al respecto, el uso de instrumentos privados que den cuenta de estas operaciones constituye uno de los medios a través de los cuales los contribuyentes buscan acreditar el origen y disponibilidad de los fondos, en atención a que son frecuentes en la práctica comercial, pero con un menor valor probatorio que los instrumentos públicos.

La importante y pertinencia que puede tener la normativa correspondiente a la Ley de Impuesto de Timbres y Estampillas, con lo que se ha tratado a lo largo de esta tesis respecto a la justificación de inversiones, radica en lo prescrito en el Artículo 26 del mismo cuerpo legal, al disponer su inciso primero lo siguiente:

⁵⁹ El Impuesto de Timbres y Estampillas se aplica a los documentos o actos que involucran una operación de crédito de dinero, entre otros documentos gravados con este impuesto, el que se encuentra regulado en la Ley Sobre Impuesto De Timbres Y Estampillas (D.L N° 3475, DE 1980).

“Los documentos que no hubieren pagado los tributos a que se refiere el presente decreto 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”.

A partir de lo prescrito por la norma ya citada, podemos señalar que aquella fijaría un requisito adicional respecto a la prueba, ya que para hacer valer aquellos instrumentos que acrediten operaciones de dinero antes las autoridades administrativas y judiciales, debe haberse pagado el Impuesto de Timbres y Estampillas correspondientes

En relación a lo anterior, y para complementar lo ya dicho anteriormente, la **Circular N° 8 del año 2000**, indica a modo de referencia y como indicio del origen de los fondos que se pretende justificar por parte del contribuyente fiscalizado:

“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 sí 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.”.*⁶⁰

A partir de lo señalado por la circular, podemos concluir que el pago oportuno del impuesto de timbres y estampillas configura un indicio serio de que el origen de los fondos se encontraría en algún instrumento privado que indica el contribuyente, por lo que gracias a la comprobación del pago de dicho impuesto en un tiempo oportuno, podría tener por acreditado el origen de los fondos cuestionados, siendo así su importancia gravitante para todo el régimen de justificación de inversiones.

Posteriormente, en la misma circular ya mencionada, y a propósito de las consideraciones que deben tenerse presente al momento de presentar un instrumento privado como medio de prueba del origen de los fondos, se señala lo siguiente: *“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.*

⁶⁰ Circular N° 8 del 7 de febrero de 2000. Instrucciones sobre fiscalización de inversiones. P. 10

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”.*⁶¹

Lo señalado precedentemente confirma lo ya planteado, respecto a la relevancia de la oportunidad del pago del impuesto estudiado, en relación a ser considerado como un indicio para tener por acreditado el origen de los fondos con el dinero proveniente de alguna operación de crédito de dinero que se plasmó en un instrumento privado, siendo ésta la prueba aportada por el contribuyente tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

Trasladándonos ahora al ámbito jurisprudencial, se mencionarán sentencias que se refieren a la eventual trascendencia que llega a tener el Impuesto de Timbres y Estampillas al momento de acoger o rechazar un reclamo:

⁶¹ Ibid. P. 12.

a) Excelentísima Corte Suprema, Rol 9870-2013, caratulada Martínez Parra, Jorge con Servicio de Impuestos Internos.

En esta sentencia de fecha 10 de diciembre de 2014, se menciona de forma muy general el tema en cuestión, en consideración a la insuficiencia de la prueba que aporta el contribuyente para justificar el origen de los fondos, en particular en lo que dice referencia a un crédito de consumo que habría obtenido. Se hace alusión a este fallo para ilustrar de manera general cual es la importancia y la aplicación práctica del Impuesto de Timbres y Estampillas en materia probatoria, al acreditar el origen de los fondos con lo que el contribuyente realiza una determinada inversión.

En el considerando 8° del fallo en cuestión, se indica la falta de demostración del reclamante de la existencia del mutuo en cuestión, el pago del impuesto respectivo y el registro en la contabilidad del contribuyente, por lo que dicho antecedente mencionado por el reclamante no se tomó en consideración al momento de dictar sentencia, demostrando de esta forma, que el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas podría llegar a constituir un factor relevante al momento de constituir indicios respecto a la acreditación y existencia de cualquier operación financiera que este gravada con dicho impuesto y que justificara dicha operación el origen de los fondos

b) Tribunal Tributario y Aduanero de Talca RIT GR-07-00046-2011, RUC 11-9-0000225-6, caratulado “Jaime Yáñez Leal con SII”⁶².

En el fallo indicado, de fecha 25 de mayo de 2012, se resuelve dar lugar en parte al reclamo tributario interpuesto en base a la justificación del origen de determinados fondos cuestionados. La defensa del contribuyente se basó exclusivamente en que el origen de los fondos se encontraría justificado a partir de tres diferentes mutuos que suscribió con terceros, todos ellos con distintos montos y modalidades de pago. El tribunal resolvió tener por acreditado uno de los tres mutuos reclamados, en consideración a la calidad de la prueba presentada para cada uno de ellos, concluyendo el tribunal que es la prueba que aporten las partes la que definirá si corresponde o no tener por acreditado el origen de los fondos, más que el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas.

Es así como el primer préstamo fue suficiente para acreditar el origen de una cantidad determinada de dinero, en consideración a los siguientes antecedentes:

- Considerando “*DÉCIMO SÉPTIMO: (...) En efecto, dentro de los documentos aportados por el reclamante se encuentra la fotocopia del anverso del cheque serie BMC 0000419 803, girado con fecha*

⁶² Esta sentencia no fue apelada ante la Corte de Apelaciones respectiva, por lo que su resolución se encuentra firme y ejecutoriada.

18.04.2007, desde la cuenta corriente N°04-52800-0, por el monto de \$17.000.000.-, a nombre de don Jaime Yáñez Leal y en el cual, a simple vista, se observa que está firmado por “Enrique Leal”, el cual constituye un claro indicio del hecho que don Enrique Leal Vásquez entregó la cantidad de dinero indicada en el cheque al reclamante, con dos días de anticipación a la fecha de la primera de las inversiones liquidadas”.

- Existe prueba testimonial por parte de 2 testigos, que se encuentra conteste, respecto a la existencia del préstamo y el pago de cuotas mensuales a nombre del prestamista.

- Existe prueba documental, que se encuentra en concordancia con la testimonial, que se refiere a que se acompañaron 21 boleta de depósito a nombre del que realizó el préstamo, las cuales suman el monto total entregado en mutuo.

Es así como todas las pruebas, analizadas en su conjunto, conforme a las reglas de la sana crítica y sin necesidad de documentar el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas, dan por acreditada la existencia de este mutuo con que se financió la inversión cuestionada.

Respecto a otro de los otros 2 mutuos señalados por el contribuyente, si bien el Servicio señala como argumento que el reclamante no acompañó Formulario 24 que permitiera acreditar el pago del Impuesto de Timbres y Estampillas, de todos modos el tribunal resuelve no tener por acreditado el mutuo, ya que el reclamante no aportó prueba alguna con el fin de acreditar el

mismo, toda vez que, aun cuando existe una declaración jurada en relación a uno de los préstamos, no existen otros antecedentes que permitan tener por acreditado de modo fehaciente lo que consta en dicha declaración, especialmente considerado el hecho que ésta se extendió con posterioridad a la fecha de la notificación de la citación de la fiscalización por justificación de inversiones.

c) Tribunal Tributario y Aduanero de Talca, RIT GR-07-00007-2011, RUC 11-9-0000029-6, caratulado Oyarzun Estay Luis con SII Dirección Regional Maule⁶³.

Esta sentencia, de fecha 13 de marzo de 2012, es incluso más categórica que la anterior, debido a que el tribunal reconoce la existencia de un mutuo que sería el origen de los fondos con lo que el reclamante realizó determinadas inversiones, a pesar de que este mutuo se escrituró un año y medio después de la inversiones cuestionada, no existiendo coetaneidad entre una y la otra, cuestión que a simple vista podría considerarse como necesaria para determinar que el dinero proveniente de un mutuo, que se celebró en una fecha determinada, y que a su vez, se pagó el Impuesto de Timbres y Estampillas por el mismo, se utilizó para financiar determinadas inversiones.

⁶³ Este fallo fue confirmado por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Talca, con fecha 6 de julio de 2012 bajo el RIC 6/2012. No se interpuso recurso de casación.

Sin embargo, la conclusión a la que llegó el juez tributario a este respecto fue diferente, en consideración a los otros medios de prueba aportados por las partes en el proceso. Su razonamiento se encuentra explicado de mejor manera en los considerandos 29° y 30°:

VIGÉSIMO NOVENO: Que respecto del “Contrato de Mutuo” acompañado por el reclamante, la reclamada alega que, aún cuando no existe norma legal que obligue a las partes a suscribir un contrato real o consensual en una época determinada, las reglas de la lógica y máximas de experiencia le permiten entender que no existe fundamento alguno para celebrar una escritura pública con tanto desfase desde el acaecimiento del hecho que da origen al contrato y que si lo existe, este fundamento no ha sido acreditado. A lo que agrega que en materia tributaria la prueba es pre constituida, conforme a la doctrina y jurisprudencia.

Sobre el particular, cabe indicar que este sentenciador estima que la prueba testimonial de doña CLAUDIA PAMELA HARTLEY DONOSO y de doña ELIZABETH ALEJANDRA GONZÁLEZ GONZÁLEZ y los antecedentes probatorios descritos en el considerando Vigésimo Quinto, analizados conforme a las reglas de la sana crítica y al no existir en autos antecedentes probatorios que desvirtúen lo dicho por aquellas, son suficientes para tener por acreditados los motivos que indujeron a la celebración del acto jurídico denominado “Contrato de Mutuo”, entendido

como reconocimiento de deuda, en una fecha posterior a la celebración del mutuo, tal como se concluye anteriormente. A lo expuesto se agrega que, según las máximas de experiencia, es de común ocurrencia que entre la personas que existe algún vínculo personal o de parentesco se realicen préstamos de dinero sin formalizar debidamente tales actos jurídicos, basados precisamente en la confianza que genera el vínculo personal. En virtud de lo expuesto, esta alegación planteada por la reclamada deberá ser desestimada.

TRIGÉSIMO: Que en relación con la alegación planteada por la reclamada en cuanto a que el “contrato de mutuo” acompañado no se encuentra en concordancia con el espíritu de la norma contenida en el artículo 26 del Decreto Ley N° 3.475, sobre Impuesto de Timbres y Estampillas, señalando que si se hubiese celebrado el contrato de mutuo en una fecha coetánea con la entrega del dinero, debería haber pagado el impuesto referido y así poder hacer valer dicho documento como medio de prueba ante autoridades judiciales, administrativas y/o municipales, debe señalarse, en primer lugar, que dicha alegación no se encuentra incluida dentro de los fundamentos de la liquidación de autos ni tampoco dentro de las alegaciones planteadas por el reclamante en su escrito de reclamación y, por lo tanto, se concluirse que no forma parte del asunto controvertido respecto del cual este Tribunal debe pronunciarse. La conclusión anterior tiene su fundamento, tal como se

indicó en el considerando Cuarto, en que de considerarse dicha alegación dentro del asunto controvertido se atentaría gravemente contra el derecho de defensa de la parte reclamante, ya que se estaría incluyendo en la controversia antecedentes que no fueron puestos en conocimiento del recurrente con anterioridad a la presentación de su reclamación tributaria, dejándolo en una situación de indefensión respecto del órgano fiscalizador, lo que resulta jurídicamente improcedente.

A lo expuesto debe agregarse, según consta en la liquidación de autos, cuya copia rola a fojas 30 y siguientes, y a fojas 54 y siguientes, en especial en su anexo N° 3, que rola a fojas 33 y a fojas 57, respectivamente, que el ente fiscalizador expresamente señala que, dada la dictación de la Ley N° 20.326, que disminuyó transitoriamente las tasas establecidas en los artículos 1° numeral 3, 2° y 3° del Decreto Ley N° 3.475 de 1980, que contiene la Ley sobre Impuestos y Estampillas, a 0% respecto de los impuestos que se devenguen a contar del 01.01.2009 y hasta el 31.12.2009, ambos incluidos, “el contribuyente no se encuentra obligado a pagar ni acreditar el pago del impuesto de timbres y estampillas”, por lo que mal podría ahora aceptarse la alegación planteada por la reclamada.

A mayor abundamiento y teniendo presente lo razonado en el considerando Vigésimo Tercero, esto es, que se ha determinado que el

contrato de fecha 18.06.2009, que rola en copias autorizadas a fojas 18 y siguientes, y en fotocopias a fojas 135 y siguientes y en la Custodia del Tribunal N° T-19-2011, tiene la naturaleza jurídica de un reconocimiento de deuda, cabe concluir que la aseveración de la reclamada en cuanto a que dicha convención debió haber pagado el Impuesto de Timbre y Estampilla correspondiente, tampoco podría prosperar.

En efecto, del Decreto Ley N° 3.475, de 1980, se desprende que el hecho gravado genérico es aquel que afecta a cualquier documento que contenga una operación de crédito de dinero. Al respecto, las operaciones de crédito de dinero encuentran su definición en el artículo 1° de la Ley N° 18.010, que dispone que son “aquellas por las cuales una de las partes entrega o se obliga a entregar una cantidad de dinero y la otra a pagarla en un momento distinto de aquel en que se celebra la convención”. Requisitos o elementos que no se presentan en el contrato de autos denominado como “Mutuo”, el cual según se ha razonado tiene la naturaleza jurídica de un Reconocimiento de Deuda, acto jurídico que justamente da cuenta de una obligación de dinero contraída con anterioridad a su suscripción, lo que de acuerdo, incluso, con diversos oficios emanados del propio ente fiscalizador no se encuentra sujeto al pago del impuesto referido por no reunir los requisitos del hecho gravado de la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas. En consecuencia,

conforme a lo razonado precedentemente esta alegación de la reclamada tampoco puede prosperar.

A modo de conclusión y tomando en consideración tanto las instrucciones administrativas, como la jurisprudencia analizada en esta sección, podemos señalar que si bien el Impuesto de Timbres y Estampillas puede llegar a constituir una base de presunción respecto a la justificación del origen de los fondos que se intenta argumentar por parte del contribuyente, este tendría mayor “peso probatorio” en sede administrativa, en base a las instrucciones emanadas de las circulares obligatorias en el ámbito de la fiscalización.

En cambio, si estamos frente al juez Tributario y Aduanero, hay mayor amplitud probatoria para acreditar un mismo hecho, por lo que si bien puede ser un medio de prueba a acreditación del pago del impuesto del D.L. 3475 en tiempo y forma, no es en ningún caso exclusivo ni excluyente de otros antecedentes probatorios, mediante los cuales, el juez puede llegar a una misma conclusión respecto a la acreditación del origen de los fondos, en base a los principios de ponderación de la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

7. ¿Cuál es el límite respecto a la inversión que se debe justificar por parte del contribuyente fiscalizado?

La pregunta planteada en el título de esta sección, dice relación de hasta qué punto “hacia atrás” el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad para fiscalizar el origen de los fondos con los que se realizaron determinados gastos, desembolso o inversiones, es decir, si solo se puede fiscalizar una inversión en particular o el ente fiscalizador tiene la atribución para exigir la justificación del origen de los fondos de las inversiones precedentes sin límite alguno o sujeto a cierto límite de tiempo o de inversiones.

La normativa administrativa que regula la institución estudiada no es clara al respecto, debido a que solo se hace una mención genérica a la facultad que tiene el Servicio de Impuestos Internos para fiscalizar esta materia

Por otro lado, el único límite que se establece a este respecto, y que es el límite al que tienen que ceñirse todos los procesos de fiscalización, son los **plazos de prescripción establecidos en los artículos 200 y siguientes del Código Tributario**. Bajo este criterio en las fiscalizaciones en las cuales se requiera acreditar el origen de los fondos empleados para realizar determinados desembolsos, gastos o inversiones, el Servicio podría incluso solicitar al contribuyente antecedentes que acrediten el origen de una inversión que es a su vez el “antecedente” de la inversión fiscalizada primitivamente (justificación de la justificación del origen de los fondos), mientras el requerimiento de dicho antecedente no se encuentre fuera de los plazo de prescripción.

Esta norma se encuentra reforzada por la modificación hecha por la reforma tributaria al Artículo 70 de la Ley de Impuesto a la Renta, con la

incorporación de un inciso final, que amplía los plazos de prescripción, tal como ya se estudió anteriormente.

Sin embargo, la jurisprudencia en este sentido tiene una postura un tanto más estricta, estableciendo que en una fiscalización por justificación de inversiones, respecto al origen un determinado gasto, desembolso o inversión, solo se puede investigar y exigir la justificación de dicho gasto, desembolso o inversión cuestionado, siendo improcedente que la administración tributaria solicite la justificación de otros fondos distintos a los cuestionados en esa fiscalización en particular, estando vetada la posibilidad de exigir antecedentes de los fondos con los que se financió operaciones precedentes de las ya acreditadas.

Es así como podemos citar, a modos de ejemplo, los siguientes fallos:

a) Ilustrísima Corte de Apelaciones de Temuco, Rol 34-2011, caratulada Rival Ávila c/ SII⁶⁴.

En esta sentencia de fecha 27 de marzo de 2012, la Corte de Apelaciones, revocando la sentencia de primera instancia, y en consecuencia acogiendo el reclamo interpuesto por el contribuyente, señala en su considerando 16°:

⁶⁴ Respecto a esta sentencia no se dedujeron recursos de casación en su contra, por lo que se encuentra firme y ejecutoriada.

*“Decimosexto (...)En efecto, la inversión en fondos mutuos se encuentra debidamente acreditada, desde que aparece claramente del proceso que el desembolso por la suma de\$ 53.879.902.- proviene de los interés que ha generado el depósito a plazo contratado con el Banco Santander durante en el año 2006 con fecha 9 de enero.-(fs.64 y 67). Luego, pretender que el contribuyente justifique de donde proviene el origen de los fondos con que contrato **el depósito a plazo**, no corresponde en el presente proceso judicial, pues el acto de la administración del Estado le exige claramente una cosa distinta.- (como precisamente se aprecia a fs. 6 de autos). sobre lo anterior, el acto de la administración del Estado, la liquidación ha de ser completa, cuestión que si bien ha sido alegada por la contribuyente, esta Corte estima cumple con la normativa legal al respecto, tanto así que indica claramente las motivaciones del administrador del tributo para efectos de liquidar el impuesto, y cuál ha sido el fundamento fáctico y numérico para ello, limitándose el mismo a requerir información de una sola operación, **la inversión del fondo mutuo**, luego, pretender que el contribuyente acredite el origen del **depósito a plazo** tantas veces aludido, excede el contenido del acto administrativo, y conculca la defensa del mismo frente al requerimiento efectuado por el SII. Razonar de otra manera significaría dejar solo a la interpretación del acto administrativo la suerte que deba correr un*

contribuyente en el reclamo de la liquidación emitida por el ente administrador (...)”

En consecuencia, este fallo de la Corte de Apelaciones de Temuco es claro al indicar que, si la administración tributaria le exige al contribuyente que acredite el origen de los fondos de una inversión en particular, posteriormente no puede exigir o pretender que se acredite el origen de una inversión distinta, debido a que dicha circunstancia deja en indefensión al contribuyente y excedería el límite que el mismo acto administrativo contiene. Si bien la liquidación impugnada cumplía con los requisitos legales, la defensa del Servicio y su pretensión no podrían ir más allá, al pretender que se acreditaran fondos que no fueron cuestionados por la liquidación.

b) Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Coquimbo. RUC: 11-9-00000242-6, RIT GR-06-000025-2011, caratulada Juan Pablo Macera Bengoechea con Servicio De Impuestos Internos⁶⁵.

Esta sentencia, de fecha 21 de agosto de 2012, nos presenta un interesante planteamiento. En este fallo, el tribunal de primera instancia indica de manera tajante y absoluta, que el Servicio de Impuestos Internos no puede

⁶⁵ Esta sentencia a su vez fue confirmada por la Ilustrísima Corte de Apelaciones de La Serena, con fecha 26 de diciembre de 2012, sin que fuera casado por las partes.

solicitar al contribuyente fiscalizado, que acreditó el origen de los fondos cuestionados con los que realizó el gasto, desembolso e inversión, que también acredite el origen de dichos fondos ya probados, independientemente del límite temporal dado por los plazos de prescripción.

En el considerando 35° del fallo con cuestión, se detalla con mayor precisión el razonamiento del tribunal:

“35°: Que, pese a que las consideraciones anteriores resultan suficientes para dejar sin efecto las liquidaciones de autos, a objeto de atender a todas las alegaciones de las partes, es pertinente referirse a una de ellas que se plantea tangencialmente por el Servicio, consistente en que, aún cuando el origen de los fondos exceda los plazos de prescripción que afectan al Servicio, no se exime al reclamante de acreditarlos, pues pesa en su persona la carga de dicha acreditación. Así lo refrendaría un fallo de la Corte Suprema que cita, relativo a la acreditación de "pérdidas de arrastre", es decir, que aún cuando los dineros que conforman la cuenta corriente mercantil hayan tenido su origen en periodos tributarios que exceden los plazos del Servicio para revisar, el contribuyente deberá demostrarlos. Sin embargo, este tribunal no comparte la opinión del Servicio en cuanto a que en la sentencia que cita y la materia de autos exista alguna similitud. En efecto, tratándose de contribuyentes que invocan pérdidas cuyo origen se remonta en el tiempo más allá de los plazos de prescripción, efectivamente quién las invoca debe acreditarlas,

se trata de demostrar el fundamento de su petición a la autoridad y el órgano fiscalizador no se verá afectado en sus facultades para fiscalizar la solicitud. Por el contrario, en el caso de autos es el Servicio el que, frente a un gasto, inversión o desembolso, efectúa una fiscalización en el marco de los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta, para cuyo cometido debe estarse a los plazos que, conforme el artículo 59 y 200 del Código Tributario, limitan temporalmente, bajo pena de nulidad, las actuaciones que el Servicio puede ejecutar contra el contribuyente. Ahora bien, sí el contribuyente demuestra que el origen de los fondos se encuentra en una operación, hecho o circunstancia determinada, habrá cumplido con la carga que le imponen las normas citadas en cuanto a demostrar el origen de los fondos en cuestión y **no puede pretenderse que, a su vez y sin que haya sido materia de la liquidación, tenga que proceder también a demostrar el origen de los fondos que formaron el fondo ya probado.** En la especie, demostrado, al menos en parte, que existía la cuenta corriente y que tenía fondos suficientes para explicar la inversión, no le es obligatorio probar el origen de los fondos empleados en la conformación del saldo en dicha cuenta, sin perjuicio que el Servicio puede requerirlo al efecto, en la medida que se encuentre vigente el plazo de prescripción de tres o seis años, contado desde la fecha en que expiró el plazo legal para efectuar la declaración de los periodos tributarios en que se efectuó el depósito en la cuenta corriente”.

Como conclusión a la pregunta planteada precedentemente, para poder establecer el límite respecto al origen de los fondos justificar, debemos distinguir dos aspectos fundamentales, que finalmente van en favor de una adecuada defensa del contribuyente, tanto ante el ente administrativo, como ante el tribunal correspondiente. En primer lugar, siempre debemos considerar que las fiscalizaciones y finalmente el acto administrativo que emane de esa fiscalización, deben enmarcarse dentro de los plazos de prescripción establecidos en el Código Tributario, bajo pena de ser declarados nulos. Por otro lado, y una vez que ya contamos con una liquidación, esta debe determinar claramente cuáles son las inversiones cuestionadas y debe tener concordancia con lo que se planteó en la citación inicial. Es así como se resguarda al contribuyente de que posteriormente se le solicite acreditar el origen de otros gastos, desembolso o inversiones que no se encontraban cuestionados inicialmente, especialmente si se trata de que se acredite el origen de los fondos de inversiones precedentes a las cuestionadas por la liquidación en cuestión.

CONCLUSIONES:

A lo largo de este trabajo se ha podido observar la relevancia y trascendencia en nuestro ordenamiento jurídico tributario de la institución de la justificación de inversiones, en consideración a la gran cantidad de casos prácticos que puede abarcar y a la facilidad respecto a cómo el Servicio de Impuestos Internos puede obtener información e iniciar así una fiscalización por las ya estudiadas normas de este régimen. Este aspecto, sin embargo, tiene un contrapeso, que se traduce en la amplitud probatoria que tiene el contribuyente fiscalizado en sede administrativa, con las que puede desvirtuar las presunciones legales que pesan en su contra. De esta forma, mediante la conjugación de la información a que tiene acceso el Servicio de Impuestos Internos y los medios con que cuenta el contribuyente para acreditar sus

inversiones, es que se verifican en la práctica una serie de situaciones que han sido objeto de controversia judicial.

De esta forma, como se pudo apreciar en el transcurso de este trabajo, aun mayor preponderancia alcanzan los razonamientos plasmados en los distintos fallos dictados por los Tribunales Tributarios y Aduaneros, en relación a los diferentes temas prácticos que se suscitan al momento de llevar a la realidad las normas de justificación de inversiones. Especialmente interesante ha resultado el análisis que han hecho los jueces tributarios en base a las normas contempladas en el artículo 132 del Código Tributario, estableciendo un criterio un tanto más laxo respecto a cómo deben interpretarse los artículos 70 y 71 de la Ley de Impuesto a la Renta, específicamente en lo que respecta a la forma en que se acreditan los distintos supuestos de las normas aludidas, y como se desvirtúan las presunciones que en ellas se establecen.

De todos modos, aún hay muchas vetas interesantes que se pueden presentar en el régimen de justificación de inversiones que incluso nos trasladan a cuerpos legales que van mucho más allá a las normas de carácter netamente tributario, como por ejemplo hay un ámbito de índole constitucional, como también a las convenciones de derecho internacional en lo que respecta al racional y justo procedimiento, como la Convención Americana de Derechos Humanos.

Asimismo, y relacionado con lo anteriormente indicado respecto a la evolución que podría llegar a tener el régimen de justificación de inversiones,

dice relación con las normas anti elusivas que entraron en vigencia desde el 30 de septiembre de 2015 como parte de la reforma tributaria, de la Ley 20.380, particularmente mediante los artículo 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario. Es así como, en conjunto con la nueva normativa anti elusiva⁶⁶, que ya se encuentra vigente, cobra especial relevancia las normas de justificación de inversiones, en el caso de planificaciones tributarias, debido a que a partir de un proceso de fiscalización originado bajo este tipo de normas, el órgano fiscalizador puede llegar a descubrir una operación de abuso de ley o en simulaciones, ambas con el fin de eludir el pago de los impuestos por parte del contribuyente, por lo que las defensas que pueda presentar la persona fiscalizada pueden resultar de vital importancia, tanto para él, como para la administración tributaria.

Adicionalmente, y relacionado con lo analizado en particular con las personas jurídicas y su implicancia en el régimen de justificación de inversiones, es bastante poco el desarrollo que existe en esta materia, tanto en temas propios de fiscalización, como asimismo, en fallos que se pronuncien sobre esta materia en particular. Este tópico es un nicho interesante que podría desarrollarse más adelante, en particular en lo que se refiere a la fiscalización por parte del Servicio de Impuestos Internos, considerando que existen un sinfín

⁶⁶ De todos modos, hay que dejar en claro, que es el juez tributario y aduanero quien determina y declara finalmente que se está ante una situación de abuso o simulación, previo requerimiento del Servicio de Impuestos Internos. Para mayor información, leer la Circular N° 65 del 23 de Julio del 2015 Imparte instrucciones acerca de las normas incorporadas en el Código Tributario por la Ley N° 20.780, en materia de medidas anti elusión

de temas en materias societarias que pueden ser interesantes de fiscalizar, como lo que dice relación son sociedades extranjeras, fondos de inversión privados, entre otros, por lo que un plan específico de fiscalización del Servicio en este tema, podría traer aparejado un importante desarrollo de la materia, siendo aún más interesante la evolución jurisprudencial que se podría dar al respecto.

Finalmente, es así como, a partir de todo lo anteriormente señalado, que la institución ya latamente estudiada en esta tesis siga desarrollándose y ampliando sus matices, con especial consideración a los nuevos temas que se podrían llegar a suscitar en el ámbito tributario, como asimismo, las evolución que los ya tratados temas puedan tener en el ámbito jurisprudencial. Adicionalmente hay que tener en especial consideración los pronunciamientos de la Excelentísima Corte Suprema, los cuales, si bien nos son tan abundantes ni tampoco abarcan todos temas estudiados en esta tesis, podrían en el futuro dar parámetros más claros y definidos respecto a cada una de las materias ya analizadas.

BIBLIOGRAFÍA:

1. Massone, Pedro. TRIBUNALES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 2010. Santiago de Chile. Editorial Abeledo Perrot.
2. Rádovic Schoepen, Ángela. JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES Y GASTOS, LEY DE IMPUESTO A LA RENTA. 2006. Santiago de Chile. Editorial Jurídica ConoSur.
3. Salort S., Vicente. MANUAL OPERATIVO TRIBUTARIO, IMPUESTOS DIFERIDOS-JUSTIFICACIÓN ORIGEN DE FONDOS.2007. Santiago de Chile. Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A.
4. Sepúlveda C., Héctor. MANUAL DE CONSULTAS TRIBUTARIAS. JUSTIFICACIÓN DE INVERSIONES. 1998. Santiago de Chile. Ediciones Técnicas Tributarias S.A. Asociación de fiscalizadores de Impuestos internos.
5. Ugalde Rodrigo "et al". TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS. 2011. 4ª ed. Santiago, Legal Publishing.
6. http://www.sii.cl/cuenta_publica/cta_2014.pdf
7. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/judicial/2006/codigo/jj2341.doc>

8. http://www.cetuchile.cl/images/docs/10_la_facultad_de_interpretacion_tributaria_de_l_sii_y_los_ttya_yuri_varela.pdf
9. www.bcn.cl
10. http://www.tta.cl/opensite_20091229153310.aspx
11. <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1952.htm>
12. http://www.sii.cl/documentos/normativa_ddrr/2013/oriente/ordinario74_10500.pdf
13. http://www.cetuchile.cl/images/docs/06._Articulo_21_de_la_LIR_Pablo_Calderon.pdf