



**ANALISIS DE LOS ULTIMOS DIEZ AÑOS DE JURISPRUDENCIA DE LA
CORTE SUPREMA EN EL TEMA DE JUSTIFICACION DE INVERSIONES
ARTICULOS 70 Y 71 DE LA LEY DE RENTAS**

POR: ÁLVARO FABIO FERNÁNDEZ NÚÑEZ

**Tesina presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo
para optar al título al grado de Magister en Derecho de la Empresa**

**PROFESOR GUÍA
Sr. Jaime García Escobar**

**Julio 2020
CONCEPCIÓN**

AGRADECIMIENTO

A mi amada esposa por el apoyo en la elaboración este trabajo, durante la pandemia

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	5
CAPITULO I: Marco Normativo y Administrativo.....	6
CAPITULO II: Muestra de Sentencias.....	9
2.1 Descripción de la Muestra.....	9
2.2 Muestra de Sentencias.....	9
2.3 Casos	
Caso 1.....	10
Caso 2.....	12
Caso 3.....	14
Caso 4.....	16
Caso 5.....	18
Caso 6.....	21
Caso 7.....	23
Caso 8.....	24
Caso 9.....	26
Caso 10.....	27
CAPITULO III: Conclusiones.....	30
BIBLIOGRAFIA.....	32

RESUMEN

Esta obra contiene un breve análisis de jurisprudencia emanada de la Excelentísima Corte Suprema de Chile, en materia de justificación de inversiones, artículo 70 y 71 del decreto ley n°824 del año 1974. Se expone el criterio del máximo tribunal, en la resolución de controversias originadas por los reclamos tributarios promovidos por los contribuyentes, en contra de las liquidaciones practicadas por el Servicios de Impuestos Internos. Las sentencias corresponderán a aquellas dictadas en el periodo comprendido entre el año 2010 al año 2020.

INTRODUCCION

Todo contribuyente, que tenga la capacidad de gastar, desembolsar o invertir fondos en la adquisición de bienes, debe tener presente que el Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad de exigirle que justifique el origen de los fondos con que se efectuaron las antedichas operaciones. Esto con el objeto de verificar si respecto a ellos se pagaron los impuestos correspondientes.

Es por esta razón que se normó la manera de exigir la justificación de las inversiones a través del Decreto Ley 824, del año 1974, en sus artículos 70 y 71. Esta norma representa un eficaz medio de fiscalización que tiene el Servicio de Impuestos Internos para evitar la evasión en el pago de los impuestos, permitiendo que, a través de presunciones legales, determinar impuestos respecto de aquellas sumas que el contribuyente no logre justificar, y consecuentemente no logre acreditar que dichos fondos ya cumplieron con su obligación tributaria.

Por otra parte, al intervenir en esta materia, un órgano fiscalizador como el Servicio de Impuestos Internos, lo hace con diversas interpretaciones en la aplicación de esta norma. Es por esto que el objetivo de este informe es evidenciar cual ha sido la postura de la Excelentísima Corte Suprema, al conocer vía recurso de casación en la forma y fondo, de los conflictos de interpretación que se generan entre el órgano fiscalizador, el contribuyente y los tribunales de justicia.

Para lograr lo anterior, se ha recopilado jurisprudencia emanada de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la República de Chile, relativa a la justificación de inversiones en materia tributarias, en un lapso de 10 años.

La presenta obra está dividida en tres capítulos. El primero desarrolla el marco normativo jurídico y administrativo, en donde se desarrolla el tema de estudio. El capítulo segundo, contiene la muestra de las sentencias a través de una breve reseña de ellas, junto con un respectivo comentario. El tercer y último capítulo, se plasman las conclusiones.

CAPITULO I: MARCO NORMATIVO Y ADMINISTRATIVO

El régimen de la justificación de inversiones se encuentra regulado en las siguientes normas:

- Artículo 70 y 71 de Decreto Ley 824 del año 1974 (en adelante “Ley de Impuesto a la Renta” o “LIR”).
- Artículo 76 inciso 2° del Decreto Ley 825 del año 1974¹. Esta norma señala que las diferencias en el ingreso detectadas por el Servicio a los contribuyentes de esta ley, se le considerarán ventas y servicios afectos a IVA, salvo acrediten ingresos no afectos a este tributo².
- Numerosas circulares que ha impartido el Servicio de Impuestos Internos (en adelante “Servicio”), siendo una de las más relevantes en esta materia, la circular n°8 del año 2000, en donde instruye sobre la fiscalización de las inversiones.

Artículo 70. Decreto Ley 824, año 1974. “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.”

¹ DL 825 (31-12-1974), art 76 inciso 2°. Las diferencias de ingresos que en virtud de las disposiciones legales determine el Servicio de Impuestos Internos 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 tiene otros ingresos provenientes de actividades exentas o no afectas a los referidos tributos.

² VERGARA, W. Carlos, *Justificación de Inversiones*, Librotecnia, primera edición, 2006, p.32

Artículo 71. Decreto Ley 824, año 1974. “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 o en caso de que no se encuentre obligado a llevarla, por cualquier medio de prueba legal.

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.”

PRESUNCIONES ARTICULO 70 LIR

GASTOS DE VIDA Y DE LAS PERSONAS QUE VIVEN A SUS EXPENSAS: Se presume la obtención de una renta acorde a estos gastos. Debe existir una correlación entre los ingresos y los gastos de subsistencia de una persona y de las personas que viven a sus expensas, por lo que el Servicio no necesita probar que el contribuyente obtuvo ingresos, pero si, debe probar la efectividad de los gastos o desembolsos³. Estas cantidades que se imputan a las rentas obtenidas.

DEMÁS GASTOS, DESEMBOLSOS E INVERSIONES: Si el contribuyente no prueba el origen de los fondos con que realiza estas operaciones, el Servicio presume que corresponde a sumas afectas a impuestos. Y dependiendo de la actividad principal del contribuyente, serán utilidades afectas a impuestos de Primera o Segunda Categoría.

³ ALVARADO, V. Gabriel, *Manual Ejecutivo Tributario*, Edig, n°73, 2019, p.15.

HECHO A PROBAR

1. SUJETOS OBLIGADOS

- Servicio de Impuestos Internos: Debe acreditar la existencia de la inversión, gasto o desembolso, expresándolo determinadamente en la citación que practique.⁴
- Contribuyente: Para evitar la determinación de impuestos, el contribuyente debe probar la fuente de los fondos, y con esto, que los mismos han cumplido con su obligación tributaria. Debiendo aclarar que los fondos provienen de rentas que ya pagaron sus impuestos, rentas exentas, rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho o, ingresos no constitutivos de renta.

Los medios probatorios de los cuales se puede valer, dependerán de lo siguiente:

- Contribuyente obligado a llevar contabilidad completa: La prueba del origen de los fondos se hará a través de este medio, sin perjuicio de valerse de otros medios que complementen la contabilidad.
- Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa: Pueden probar el origen de los fondos, con todos los medios que establece la ley.

Para el caso de aquellos contribuyentes que aleguen que sus fondos provienen de rentas exentas, rentas efectivas superiores a las presumidas de derecho, debe acreditarlo mediante contabilidad fidedigna. Eso no quiere decir que, por esta razón, se les exige llevar contabilidad, sino solo para probar estas circunstancias. Para cumplir con esta obligación, el Servicio señala que “aquel contribuyente que, por ignorancia, no llevare contabilidad alguna y que luego de ser requerido, citado o notificado por el Servicio, presentare una contabilidad, en el plazo que para ello se le confiera por el revisor, el cual no podrá ser inferior a treinta días”.⁵

2. ORIGEN DE LOS FONDOS

El Servicio al pesquisar el origen de los fondos, verifica si respecto de ellos se han pagado los impuestos correspondientes, o si corresponden a rentas exentas o no afectas a tributo alguno.

Junto a lo anterior, el Servicio examina la disponibilidad de los fondos, es decir que, dichos montos sean aquellos con los cuales efectivamente se hizo el gasto, desembolso o inversión. En palabras del Servicio “no será suficiente que el contribuyente pruebe haber obtenido alguno de estos recursos señalados, sino que deberá demostrar que con ellos fue que solvento el gasto, desembolso o

⁴ Circular n°8, Servicio de Impuestos Internos, (07-02-2000), capítulo I, n°2.

⁵ Ídem.

inversiones; para estos efectos bastará acreditar haber mantenido en su patrimonio una suma equivalente al egreso efectuado”.⁶

La circunstancia anteriormente señalada, genera problemas interpretativos, debido a que las normas que regulan la materia, no señalan expresamente la obligación de “mantener los fondos”, por lo que son los tribunales superiores quienes zanjen esta controversia.

CAPITULO II: MUESTRA DE SENTENCIAS

2.1 DESCRIPCION DE LA MUESTRA

La muestra consistirá en el análisis sentencias pronunciadas por la Excma. Corte Suprema, dentro de los años 2010 al 2020, en materias contempladas en los artículos 70 y 71 de la LIR.

Nos basamos, principalmente en la información acumulada en la página del poder judicial, en su sección jurisprudencia judicial de la Excma. Corte Suprema. Allí seleccionamos los casos en el rango de tiempo establecido, sin importar la decisión del Tribunal, y tratando de mostrar variedad hechos que dan origen a los reclamos tributarios. Además, se identificarán en sus distintas instancias judiciales.

2.2 MUESTRA DE SENTENCIAS

Se presentará una exposición de cada fallo. Para lo cual, se iniciará con un encabezado que describe brevemente el tema a tratar, con el objetivo de ubicar fácilmente al lector.

El análisis estará formado por una reseña doctrinaria del tema en cuestión. Continuando con la síntesis de cada una de las instancias, donde se describen sucintamente los hechos que generan las fiscalizaciones, las razones que motivan los fallos, y el examen de argumentos para acoger o rechazar los recursos de casación en la forma y/o fondo por parte de la Corte Suprema. Concluyendo con un comentario del autor.

⁶ Circular n°8, Servicio de Impuestos Internos, (07-02-2000), capítulo I, n°2.

Caso 1

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: Enmendaduras en la Contabilidad

“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” Art. 70 inciso 3° LIR.

“Los errores y omisiones que se cometieren al formar un asiento se salvaran en otro nuevo en la fecha en que se notare la falta.” Artículo 32 Código de Comercio.

Materia: Reclamo tributario por liquidación de impuesto global complementario, Primera categoría e Impuesto al Valor Agregado.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región de Los Rios de fecha noviembre de 2010. Rechaza reclamo.

Don Rafi Basil, giro supermercados-grandes establecimientos, contribuyente de primera categoría, entabló reclamación en contra de las liquidaciones 81 a 85 del año 2009, por diferencias de Impuestos al Valor Agregado, de Impuesto a la Renta y de Global Complementario, solicitando se deje sin efecto la liquidación por reintegro de \$9.889.743. Dicha diferencia se generó por un error en la anotación contable, al omitir la obtención de un mutuo bancario por la suma de \$250.000.000, que dio origen a una inversión en fondos mutuos por un valor de \$130.000.000

Indica que, al momento de ser fiscalizado, pidió corregir el error en el asiento contable. Solicitud que fue rechazada. Según el contribuyente, lo anterior atenta contra su derecho de rectificar errores, tal como lo señala el artículo 127 del Código Tributario⁷.

En el transcurso del procedimiento de reclamación, exhibió documentación y un testigo, para probar la obtención del mutuo bancario.

En sentencia de 07 de abril del año 2010, el Tribunal Tributario y Aduanero de Valdivia en su considerando vigésimo primero señala que “las probanzas rendidas no han sido suficientes para desvirtuar los antecedentes que fundan las liquidaciones cuestionadas”. Que la posibilidad de corregir los errores es solo respecto a las declaraciones o pagos de impuestos, y no respecto de los asientos contables. Por lo cual rechaza la reclamación, dándole validez las liquidaciones objetadas

Segunda Instancia: ICA Valdivia rol 255-2010. Recurso de Apelación, confirma sentencia.

⁷ CT, art 127. Código Tributario. Cuando el Servicio proceda a reliquidar un impuesto, el interesado que reclame contra la nueva liquidación dentro del plazo que corresponda de conformidad al artículo 124, tendrá además derecho a solicitar, dentro del mismo plazo, y conjuntamente con la reclamación, la rectificación de cualquier error de que adolecieren las declaraciones o pagos de impuestos correspondientes al período reliquidado.

Corte Suprema: Rol 6023-2010. Recurso de Casación en el Fondo, Rechazado.

Fundamentos Casación: El reclamante con fecha 30 de julio del año 2010, en escrito de casación señala que la sentencia confirmada por el tribunal de alzada infringe los artículos 38 del Código de Comercio⁸, el cual tiene una aplicación privada entre comerciante y no entre comerciante y entidad pública. Además, acusa la infracción el artículo 70 de la Ley de la Renta, en relación al artículo 342 número 1 y 426 del Código de Procedimiento Civil (normas reguladoras de la prueba). Y por último la infracción del artículo 127 del Código Tributario, al no haberse aceptado la solicitud de corrección de error, en la instancia correspondiente.

Decisión del tribunal: La Tercera Sala de la Corte Suprema con fecha 21 de octubre del año 2010, estima que el fallo de segunda instancia no presenta errores de derecho que influyan sustancialmente en su parte dispositiva. Además, señala que en el escrito de casación en el fondo no hay indicación de transgresión de normas que resuelven la cuestión controvertida. Por lo cual rechaza el recurso de casación en el fondo.

Comentario: En éste caso, el contribuyente, según su actividad principal, debió probar el origen de sus inversiones con contabilidad completa, y no como erróneamente señala en su escrito de casación. Por otra parte, al estar vedado el corregir sus asientos contables, se tiene por no probado el hecho que da lugar a la liquidación.

Es armónica la interpretación de los artículos 38 del Código de Comercio en cuanto a que los libros hacen plena fe en contra del comerciante; unido a la exigencia del artículo 70 de la LIR, ya que no se puede obviar como prueba los libros de contabilidad, cuando se está obligado a llevarla

El contribuyente debió haber corregido los errores en sus libros de contabilidad, mediante la utilización de un asiento contable que salve o revierta el efecto del error, y no solicitando la corrección amparándose en el artículo 127 del Código Tributario, tal como lo señala el artículo 32 del Código de Comercio “Los errores y omisiones que se cometieren al formar un asiento se salvaran en otro nuevo en la fecha en que se notare la falta.”

⁸ Cco. art. 38. Los libros hacen fe contra el comerciante que los lleva, y no se le admitirá prueba que tienda a destruir lo que resultare de sus asientos.

Caso 2

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: Disponibilidad de fondos.

“La disponibilidad es la existencia real de los fondos en el patrimonio del contribuyente.” Endress G, Sergio, *Justificación de Inversiones*, Editorial Conosur, primera edición, 1994, p. 8.

Materia: Reclamo tributario por liquidación de impuesto global complementario, Primera categoría e IVA..

Primera Instancia: Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de los Ríos

Doña Litta Goijberg Rein, entabló reclamación en contra de las liquidaciones 689 a 690 del año 1994, en que el Servicio tiene por no justificadas las inversiones correspondientes a compra de inmuebles, uno por \$60.000.000, y otra por \$46.847.713, realizadas en marzo y mayo del año 1994, respectivamente.

Rinde prueba para acreditar el origen de los fondos con que llevo a cabo la adquisición del inmueble por \$46.847.713, a través de cuatro rescates de fondos mutuos, efectuados en el mes de agosto del año 1993. Estos fondos tienen como antecedente la venta de un departamento por el valor de \$78.000.000 a comienzos del mismo año.

Por otra parte, para adquirir el inmueble de \$46.847.713, se celebró primeramente un contrato de promesa de compraventa de fecha 12 de agosto del año 1993, que establece cuotas para el pago del precio. Estas cuotas tenían fecha de pago el 1 de julio, el 1 de agosto, el 1 de octubre y el 1 de diciembre. La escritura definitiva se otorgó en marzo del año 1994.

Respecto a la prueba rendida por la inversión de \$60.000.000, la contribuyente acreditó el origen de sus fondos, a con la boleta correspondiente a la venta de US\$142.000, que emitió la casa de cambio “Cambios Citiexchange Ltda”

Con estos antecedentes, el Tribunal Tributario de Santiago, rechaza la reclamación, indicando que no se tiene por probado el origen ni la disponibilidad de los fondos.

Segunda Instancia: ICA Valdivia rol 3452-2005 con fecha 28 de agosto de 2007. Confirma parcialmente la sentencia.

Da por justificada la inversión por \$60.000.000, indicando que la prueba rendida, esto es, el comprobante de venta de dólares en mercado de cambio formal, es suficiente para acreditar el origen de estos fondos.

Respecto a la inversión de \$46.847.713, se tiene por no justificada. La Corte entiende que hay un error cronológico en el rescate de los fondos y el desembolso efectivo, ya que la promesa de compraventa señala una fecha de pago anterior a la fecha de los rescates de fondos, y que la escritura de compraventa definitiva no señala con precisión cuando se pagó el precio, no teniendo otra opción la Corte que, remitirse a las fechas de pago de la promesa de compraventa, las que no son coincidentes con la erogación efectiva. Por lo que tiene por rechazada la reclamación en esta parte.

Corte Suprema: Causa rol 139-2010 de fecha 29 de octubre del 2012. La Excma. Corte Suprema conoce del recurso de casación en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia.

Fundamentos Casación: El reclamante, en escrito de casación señala que la sentencia confirmada parcialmente por el tribunal de alzada infringe los artículos 70 de la LIR y 19 inciso 1° y 2°⁹ y 22¹⁰ del Código de Civil, al exigir la disponibilidad de los fondos a un contribuyente que no tiene la obligación de llevar contabilidad, unido a que este tipo de impuesto están sujetos a una determinación anual (en la declaración de renta), y no diaria o mensual, por lo que exigir que se pruebe el momento preciso en que se hizo la inversión, no corresponde lo preceptuado en la norma.

Por otra parte, alega infracción a las normas reguladoras de la prueba, al ser violentada la fuerza probatoria de los instrumentos acompañados, escritura pública de compraventa de departamento, cuyo precio es invertido en fondos mutuos. El reclamante señala que, si se hubiera dado el mérito correspondiente, los sentenciadores deberían concluir que la reclamante tenía el dinero suficiente para efectuar la inversión cuestionada.

Decisión del tribunal: La Tercera Sala de la Corte Suprema, estima que el fallo de segunda instancia incurre en errores de derecho que influyan sustancialmente en su parte dispositiva. Que, al no ser considerado el monto retirado de los fondos mutuos, para el pago de la posterior compraventa, y siendo un hecho de la causa la venta de un departamento, los jueces del grado estarían exigiendo la disponibilidad de los dineros, situación que excede el marco normativo, incurriendo en un error de derecho.

Comentario: La disponibilidad de los fondos, ha sido un tema que genera opiniones dispares entre el Servicio y los Tribunales de Justicia. Las circulares n°118 del año 1972, circular n°26 del año 1978, circular n°11 del año 1989, circular n°12 del año 1991 y la circular n°8 del año 2000, señalan que, junto con justificación del origen de los fondos, se debe relacionar directamente con la disponibilidad de dinero, es decir, demostrar el desembolso efectivo. Hoy el servicio establece una presunción de disponibilidad de los fondos por un tiempo inferior a un año.

En la Jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema, y como en el caso analizado, se observa un rechazo a la posición del Servicio, señalando que del texto del artículo 70 de la LIR, el legislador no establece otra obligación que probar el origen de los fondos, no siendo legítimo establecer otro requisito, como la temporalidad en la mantención de los mismos.

⁹ CC. art. 19. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento.

¹⁰ CC. art. 22. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Algo interesante se observa en el fallo de segunda instancia, en sus considerandos se indica que, no corresponde que a la contribuyente se le exija acreditar, además, el origen de los dólares que vendió. Y, en párrafo siguiente agrega “expresamente” que el artículo 70 inciso 2° de la LIR, no alude a la disponibilidad de los fondos, por lo que no es una exigencia de la ley. Contradiciéndose al mismo tiempo, en la exigencia de disponibilidad respecto de la segunda inversión que tiene por no justificada.

Caso 3

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: Valor probatorio de los Instrumentos Públicos.

“Los documentos no se limitan sólo a su acepción restringida, ya que el pensamiento se exterioriza de otros modos variados, de esto último toman validez las formas no escritas de exteriorizarlas, es así como Chiovenda aseveraba que el principal documento es la escritura”¹¹

Materia: Reclamo tributario por liquidación de impuesto global complementario.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región Metropolitana de fecha 08 de noviembre de 2011. Rechaza reclamo.

Doña Blanca Espinal Pino deduce reclamación en contra de la liquidación n°522, de fecha 22 de octubre del año 2005, mediante la cual se solicita justificar la compra de un inmueble de fecha 13 de junio del año 2002, por la suma de \$75.000.000. La reclamante afirma justificar el origen de los fondos, con escritura de mutuo hipotecario y la presentación de tres testigos que corroboran los hechos.

Señala que con el objeto de pagarse una deuda de \$18.000.000 de pesos que el vendedor tenía con la reclamante, éste ofrece venderle la propiedad, como único medio para saldar su deuda, y como la compradora no tenía dinero para el pago, ni rentas para solicitar un crédito hipotecario, decidieron celebrar el contrato de compraventa, indicando que el precio se pagaba en el acto. Con esto la reclamante cumple requisitos para acceder al crédito hipotecario, logrando pagar el saldo de deuda que tiene con el comprador.

El tribunal rechaza el reclamo, al considerar que existe contradicción entre los hechos y la prueba rendida.

Segunda Instancia: ICA Santiago rol 2.351-2011. Revoca sentencia.

Señala que a la contribuyente solo le corresponde probar cómo accedió y de donde obtuvo los dineros para el pago del precio. Considera que las declaraciones de los testigos unido a la escritura de mutuo hipotecario, que fue otorgada 5 meses después de la celebración de la compraventa, tienen por justificada el origen de los

¹¹ VERGARA W. Carlos, Ob. Cit., p.144

fondos utilizados para la adquisición del inmueble. Dejando sin efecto las liquidaciones.

Corte Suprema: Rol 470-2012 de 16 de abril de 2013. Recurso de Casación en el Fondo, Acogido.

Fundamentos Casación: El Servicio ataca la prueba presentada (escritura y testigos), acusa infracción del artículo 21 del Código Tributario, que establece la carga probatoria sobre el contribuyente en la justificación de la inversión, cuestión que no se cumplió.

Menciona la Infracción a las normas reguladoras de la prueba, especialmente, el artículo 1700 del Código Civil, que establece que, en los instrumentos públicos, la verdad de las declaraciones no hace plena fe sino en contra de los declarantes, en relación a la fecha en que se declara pagado el precio.

Por Ultimo, expresa que la prueba de testigos no es suficiente para desvirtuar lo declarado en el contrato, además de no ser suficiente para probar la existencia de un mutuo anterior, infringiendo las normas de los artículos 1708 y 1709 ambos del Código Civil. Tampoco pueden acreditar las modalidades de pago del contrato de compraventa, declaraciones que contradicen el pago total de tener el pago como total en la escritura de compraventa.

Decisión del Tribunal: La Excma. Corte Suprema, advierte error de derecho en la valoración de la prueba por parte de I. Corte de Apelaciones.

Las pruebas rendidas no tienen el valor suficiente para tener por acreditado los hechos alegados, como lo son la existencia de un mutuo y la modalidad de pago de la compraventa, distinta de la declarada en escritura pública de compraventa, por tanto, no se acredita el origen de la inversión.

Voto en contra: señores Hugo Dolmesth y Carlos Künsemüller, estuvieron por rechazar el recurso. Las pruebas aportadas han sido correctamente ponderadas por la sentencia recurrida.

Comentario: En el caso expuesto, el Servicio es inflexible en la determinación del valor probatorio del instrumento público, específicamente en cuanto a la fecha de otorgamiento. Si observamos la circular n°8 del año 2000, encontramos que, respecto a la prueba, señala que “pudiendo darse la circunstancia que el pago se haya realizado en fecha distinta a la fecha de la escritura. Obviamente, podrá admitirse prueba de tal hecho por cualquier medio de prueba legales y su ponderación quedará al criterio del Comité de Inversiones o del Jefe de Departamento Regional de Fiscalización”, (el subrayado es nuestro). ¹²Es decir, contempla esta situación y está abierto admitir prueba.

Comparto el voto disidente, ya que la presunción de veracidad de las declaraciones contenidas en el instrumento público, fue desvirtuado por la prueba presentada, y que la limitación establecida en el artículo 1876 inciso 2° del código civil “Si en la escritura de venta se expresa haberse pagado el precio, no se admitirá prueba alguna en contrario sino la de nulidad o falsificación de la escritura, y sólo en virtud de esta prueba habrá acción contra terceros poseedores”, (norma que el

¹² Circular n°8, Servicio de Impuestos Internos, (07-02-2000), capítulo I, n°3.

Servicio utiliza para limitar la prueba), es establecida en protección de terceros poseedores del bien inmueble, condición que alega y que no tiene el Servicio de Impuesto Internos. En tal sentido don Rene Ramos Pazos señala “si en la escritura se dice que el precio se pagó, sin que ello sea cierto, existe simulación, y en este caso no hay ninguna razón para impedir al vendedor que pruebe la simulación. Recordemos que, en principio, nuestro Código acepta la posibilidad de simulación, y lo único que hace es proteger al tercero, como lo prueban los artículos 1707 y 1876, ambos del Código Civil.”¹³ Además, de acuerdo al artículo 1560 del Código Civil, prevalece la voluntad real sobre la declarada.

La sentencia de Casación, omite referirse a este hecho. Dejando de lado mutuo existente entre las partes, la escritura de mutuo hipotecario debió tenerse como suficiente en la acreditación de la inversión.

Caso 4 **Recurso de Casación en el Fondo**

Tema Tratado: Rebaja por concepto de gastos de vida, del monto total de fondos justificados.

“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.” Art. 70 inciso 1° LIR.

“La suma declarada a título de remuneraciones contenida en su declaración de impuesto a la renta, debe considerarse también dicho monto como parte de los fondos que han sido destinados a sus gastos de vida, por así permitirlo y estimar concurrente la aplicación del artículo 70 de la LIR...” (Sentencia Corte Apelaciones de Santiago rol 278-2015)

Materia: Reclamo tributario por determinación de impuesto de primera categoría e impuesto al valor agregado.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario Y Aduanero de Valparaíso de fecha 08 de noviembre de 2011. Rechaza reclamo.

Don Luis Martínez reclama judicialmente de liquidaciones n°210 y 211, de diciembre del 2013 por un monto total de \$9.065.791. En ellas son consecuencia de la citación en donde se le pide justificar la compra de una camioneta, en mayo del 2011, cuyo valor ascendía a \$19.207.552. El Servicio estimó que existen inconsistencia, ya que, en su declaración de renta del año 2012, se consignó una base imponible de IGC de \$85.000, y una renta líquida imponible de \$0 pesos.

El reclamante, acompaña certificados emitidos por Valparaíso Sporting Club S.A. del año 2009 y año 2010, donde logra acreditar ganancias por concepto de apuestas, en total \$19.361.530.

¹³ RAMOS, P. René, *De Las Obligaciones*, Editorial Jurídica de Chile, primera edición, 1999, p. 209

El tribunal de primera instancia tuvo por acreditado el monto de la inversión, acoge el reclamo y ordena la anulación de las liquidaciones.

Segunda Instancia: ICA Santiago rol 21-2015. Recurso de Apelación, confirma sentencia.

Corte Suprema: Rol 9113-2015. Recurso de Casación en el Fondo, Rechazado.

Fundamentos Casación: El Servicio recurre de casación en el fondo en contra de la sentencia de segunda instancia. Alega la infracción al artículo 70 de la LIR, en relación al artículo 21 del CT¹⁴. El Servicio señala que el contribuyente tiene el peso de la prueba, en orden a desvirtuar la presunción legal del inciso primero del artículo 70. Que, al no acreditar sus gastos de vida y de su familia, no se da por justificado la inversión que representa la compra de la camioneta. Que, el Tribunal Tributario y Aduanero al exigirle al Servicio la probanza respecto a los gastos de vida del contribuyente, modifica el onus probandi.

Además acusa infracción del inciso 13 del artículo 132 del CT.¹⁵ La sentencia contradice los principios de la lógica, al tener por justificado el gasto, sin considerar que el contribuyente acredita ingresos que no son suficientes para cubrir sus gastos mínimos de vida y de su familia.

Decisión del Tribunal: La Excma. Corte Suprema, fundamenta su rechazo en el hecho que el Tribunal Tributario y Aduanero, con los antecedentes allegados a la causa, fija lo hechos a probar en “Origen de los fondos utilizados en la inversión del vehículo objeto de autos. Circunstancias de hecho que así lo acrediten.” La prueba rendida satisface la exigencia anterior. Por lo que la alegación del Servicio, en relación a la prueba sobre los gastos de vida, no puede ser considerada, ya que nunca fue fundamento de las liquidaciones, por lo que no es pertinente rendir prueba sobre hechos ajenos a la fiscalización del Servicio, tal como lo señala el considerando tercero de la sentencia examinada, donde “la autoridad tributaria no desplegó la fiscalización de autos conforme los supuestos y requisitos legales y reglamentarios en cuanto al correcto requerimiento o notificación al reclamante para efectos de acreditar correctamente sus gastos de vida. En efecto, el órgano fiscal señala que los ingresos no alcanzan a cubrir la inversión y los gastos de vida, pero los gastos de vida no fueron solicitados por el fiscalizador ni en la citación ni con posterioridad...”.

¹⁴ CT. art 21 inciso 1°. 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...”

¹⁵ CT. art.132 inciso 13. 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 y, asimismo, el razonamiento lógico y jurídico para llegar a su convicción. 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

En cuanto a la infracción a las reglas de la sana crítica, la Corte verifica que la sentencia se pronunció correctamente, sobre la probanza rendida tendiente a justificar una inversión precisa y determinada, especificada en la liquidación correspondiente.

Comentario: La circular n°8 del año 2000, indica que, de acuerdo a la presunción de gastos de vida, debe existir una correlación entre los ingresos del contribuyente y sus gastos necesarios para subsistir, por lo que el Servicio no necesita probar que el contribuyente obtuvo ingresos, pero si debe establecer el monto de ellos.

Si los ingresos del contribuyente son insuficientes para solventar sus gastos de vida, los montos no acreditados se imputarán a los fondos utilizados en la inversión fiscalizada.

En la circular estudiada, se establece un procedimiento para que el Servicio determine los gastos de vida del contribuyente. Se logra a través de solicitudes que el Servicio dirige al contribuyente, pidiéndole antecedentes, declaraciones juradas y si estos no son satisfactorios, el Servicio procede tasar los gastos de vida.

De acuerdo a lo anterior, la sentencia de casación hace un correcto análisis al confirmar el razonamiento de los tribunales de instancia, que limita la probanza sólo respecto al origen de los fondos con que efectuó la inversión fiscalizada, y no respecto de sus gastos de vida, ya que esto no fueron determinados en la instancia correspondiente, tal como lo señala la Circular n°8 del año 2000, por lo que mal puede el Servicio exigirle al reclamante que acredite sus gastos de vida en la instancia judicial.

Caso 5

Recurso de Casación en la Forma y Fondo

Tema Tratado: Inadmisibilidad probatoria, y notificación Tácita.

“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.” Artículo 132 incisos 11° y 12° Código Tributario

Materia: Reclamo tributario en contra de liquidaciones de impuesto de primera categoría e impuesto global complementario.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región del Biobío, de fecha 13 de agosto de 2014. Acoge parcialmente el reclamo.

Doña Etelvina Inostroza, empresaria transportista que declara bajo renta presunta. Reclama en contra de las liquidaciones n°129 y n°130 de julio del 2013. Además, alega la prescripción de la actuación del Servicio.

El Tribunal rechaza la alegación de prescripción, señalando que la reclamante se notificó tácitamente de la citación en dependencias del Servicio, hecho que reafirma lo anterior es la solicitud ampliación de plazo para responder a la citación.

Por otro lado, acoge en parte el reclamo tributario, teniendo por acreditado \$90.000.000, tomada de fondos mutuos. El Tribunal ordena reliquidar.

Segunda Instancia: ICA de Concepción, rol 67-2014. Revoca sentencia (en la parte donde se justifica la inversión) y confirma en lo demás.

El Servicio en recurso de apelación, acusa que la contribuyente debía justificar su inversión, con contabilidad fidedigna (artículo 71 LIR). Señalando que, en la oportunidad administrativa, se le solicitó detalladamente la documentación a presentar, obligación que la contribuyente no cumplió, ni tampoco justificó, por lo que se cumplen los requisitos para declarar inadmisibles la prueba no rendida en la oportunidad administrativa.

La Corte de Apelaciones, estima que las pruebas aportadas en primera y segunda instancia, esto es, los documentos que dan cuenta de los fondos mutuos que les entregan soporte a las anotaciones contables en libros de contabilidad, son tenidos por irrelevantes, ya que la contribuyente no prueba haber estado imposibilitada de aportarlos en sede administrativa.

Por lo anterior, revoca la sentencia en la parte donde se tiene por justificadas las inversiones.

Corte Suprema: Rol 3958-2015, del 21 de marzo del 2016. Recurso de Casación en la Forma y el Fondo, Rechazado.

Fundamentos Casación: Recurso de Casación en la Forma.

Apoyado en el número 4 del artículo 786 CPC “En haber sido dada ultra petita, otorgada más de lo pedido por las partes, o extendiéndola a puntos no sometidos a la decisión del tribunal...”. Que el Servicio solicitó en sede administrativa, antecedentes en forma genérica, no especificando las cartolas de fondos mutuos. El recurrente alega que la inadmisibilidad probatoria, respecto de la prueba presentada, no fue reclamada en ninguna instancia por el Servicio, ni tampoco fue declarada por el Tribunal.

Respecto al Recurso de Casación en el Fondo. La sentencia infringe las normas contenidas el artículo 132 inciso 10, 11, y 12 del Código Tributario. Que la regla de inadmisibilidad probatoria contenida en estos incisos, es de aplicación estricta, debiendo cumplir requisitos entre ellos, que los antecedentes hayan sido solicitados determinada y específicamente, y que el Juez Tributario lo declare en sentencia definitiva. Requisito que no han sido cumplidos.

Decisión del Tribunal: Recurso de Casación en la Forma, rechazado.

En segunda instancia, se verifica que el contribuyente no cumplió con su obligación de justificar la no presentación de documentación requerida en sede administrativa.

Este argumento es sostenido en la sentencia de casación, desestimando el motivo de la casación en la forma al señalar que el “fundamento en que descansa la causal (ultra petita), no tiene vínculo alguno con lo resuelto sino más bien con el motivo que tuvo el juzgador de segundo grado al estimar que la prueba rendida alcanzaba la limitación probatoria...” (Considerando Tercero Sentencia de Casación).

Respecto del Recurso de Casación en el Fondo, indica que no existe infracción a las normas decisoria Litis artículo 70 y 71 de la LIR. Que han sido correctamente aplicados, y que lo denunciado no influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo.

Comentario: La Excma. Corte Suprema, recoge la apreciación del Tribunal de segunda instancia, repitiendo el argumento para rechazar la prueba rendida, haciendo aplicación de la norma procesal de inadmisibilidad probatoria.

Nos parece que la sentencia de casación, debió haber recogido la alegación expuesta en el recurso de casación en la forma. Tal como lo señala el inciso 13 del artículo 132 del Código Tributario “el Tribunal se pronunciará en la sentencia sobre la inadmisibilidad”. Además, esta nunca fue alegada en la contestación del traslado, ni menos resuelta en la sentencia, por lo que estimamos, que la sentencia de apelación no debió pronunciarse sobre una materia que no fue discutida por las partes.

Por otra parte, señalamos que la norma de la inadmisibilidad probatoria fue derogada por la ley de modernización tributaria número 21.210 del 24 de febrero de 2020.

Esta limitación probatoria, fue un eficaz medio sancionatorio procesal, obligando al contribuyente a presentar toda la prueba, bajo el apercibimiento de no poder hacerlo en la instancia judicial.

En la discusión parlamentaria del proyecto de ley se observan las razones que tuvieron los legisladores para el eliminar esta limitación probatoria. Las principales referidas a los derechos constitucionales del debido proceso y derecho de defensa. Por otro lado, sus detractores acusan que su eliminación da pie para abusos, permitiendo el ocultamiento intencional de antecedentes que entorpecen la labor fiscalizadora.

Entre los integrantes de la comisión revisora, expone el señor Alcalde Peñafiel, señalando “que el proyecto establece dos elementos en la materia: el derecho constitucional al debido proceso y el derecho a la defensa ante los tribunales. Si un contribuyente no aporta los antecedentes solicitados en sede administrativa, es decir, antes de un proceso judicial, no parece razonable que cuando por que no le son imputables no pudo acompañar la documentación, se le impida de hacerlo en sede jurisdiccional. Agregó que no existe una limitación de esta naturaleza e intensidad en otros procesos judiciales. Respecto a la derogación del inciso undécimo, lo que procura es equilibrar al contribuyente frente a la

administración, a través de la eliminación de una exclusión probatoria que le impide probar con antecedentes que el Servicio le requirió.”¹⁶

Caso 6

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: La sana crítica en los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

“...desde que se reconoce a los mismo jueces la facultad e imperio para determinar el sustento factico de la decisión del caso concreto, no es bastante para dar por establecida una transgresión de las reglas de la valoración de la prueba la sola discrepancia con las conclusiones alcanzadas por aquellos, sino que se requiere apreciar una motivación alejada ostensiblemente de los antecedentes probatorios del caso, o una estimación de los mismos a tal punto irracional, ilógico o contraria a la experiencia, que llegue a ser insensata” Excma. Corte Suprema, Rol 42-2016.

Materia: Liquidaciones que determinan impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región del Biobío. Rechaza reclamo.

Don Nicasio Martínez Orrego, deduce reclamo tributario en contra de las liquidaciones n°327 y n°328 del 30 de abril del año 2013. En ellas se determinan impuestos por inversiones, no acreditadas, en fondos mutuos y compra de acciones, en total \$852.514.889.

El reclamante alega que, a través de escrituras públicas de venta de empresa, justifica los fondos con los que luego, con fecha 30 de abril del 2009 invirtió \$450.000.000 en fondos mutuos. Posteriormente con fecha 06 de mayo del 2009, a través del rescate de fondos mutuos obtiene la suma de \$450.203.521. Por ultimo con los fondos recatados reinvierte con fecha 08 de mayo de 2009 \$350.000.000 en compra de acciones de CELFIN CAPITAL, y con fecha 11 de mayo de 2009 reinvierte \$100.000.000 en fondos mutuos.

De la prueba rendida, el Tribunal tuvo por justificada la inversión en fondos mutuos por un monto de \$450.000.000, con fecha 30.04.2009, más no las reinversiones en compra de acciones y fondos mutuos posteriores.

Concluye, no existe correspondencia en las inversiones no acreditadas, al verificar que las cifras no son exactas. Que lo que interesa no es solo la acreditación del origen de los fondos, sino que tales fondos hayan sido reinvertidos en la operación que alega el contribuyente. Que exista una correlación directa con el origen de los fondos, con su posterior reinversión.

Se acoge parcialmente el reclamo. Por lo que ordena reliquidar por el resto no acreditado.

¹⁶ Historia de la ley 21.210, Biblioteca del Congreso Nacional, 2020, p.567 y s.

Segunda Instancia: ICA de Concepción rol 71-2014. Recurso de Apelación, confirma sentencia de primera instancia sin modificaciones. Agrega, que la prueba rendida en segunda instancia (instrumentos comerciales que demuestra el movimiento de fondos) no altera las conclusiones, ya que no existe correlación entre los montos retirados desde la cuenta corriente y los reinvertidos.

Corte Suprema: Rol 42-2016, de fecha 29 de noviembre del 2016. Segunda Sala. Recurso de Casación en el Fondo, rechazado.

Fundamentos Casación: El reclamante alega infracción a la norma del inciso segundo del artículo 70 de la LIR, en relación al artículo 19 inciso 1^o¹⁷ y artículo 20¹⁸ ambos del Código Civil. Por cuanto el Tribunal de segunda instancia, no se ciñe a lo exigido en la norma tributaria, que es sólo acreditar el origen de los fondos, sino que va más allá, al exigir acreditar la disponibilidad de los mismo. Que, si hubiera aplicado correctamente la norma, habría tenido por justificada la inversión. Por lo que este yerro influye sustancialmente en lo dispositivo del fallo.

Por otra parte, alega infracción a las normas de valoración de la prueba, indicando que la sentencia no se hizo cargo de toda la prueba presentada, al no justificar la desestimación la parte de la prueba.

Decisión del Tribunal: La Excma. Corte Suprema, repite la conclusión de la sentencia recurrida. Que las inversiones reclamadas debieron haberse justificado documentalmente, y que las cartolas bancarias, de los meses en que se habrían hecho las inversiones, no especifican que se trataba de aquellas transacciones que se intentaba justificar.

En cuanto a las normas de la valoración de la prueba. Las conclusiones allegadas por el juez de primera instancia, están dentro de los parámetros de la sana crítica. Que el reclamo se centra en la discrepancia del recurrente con el análisis comparativo de prueba desarrollado por el juez.

Que respecto a la alegación de la infracción de la norma del artículo 70 inciso 2^o, se desestima, ya que la sentencia, correctamente, no dio por establecido la forma en que fueron invertidos los fondos mutuos, tal como alega el contribuyente.

Comentario: No estamos de acuerdo. A nuestro entender, la prueba rendida en ambas instancias, es suficiente para justificar el origen de los fondos. La exposición clara y detallada de las operaciones, por parte del contribuyente, unido a las reglas de la sana crítica, conducen a la conclusión lógica de tener por justificado el origen de los fondos utilizados para las inversiones

Tal como lo señala el reclamante, indirectamente se está exigiendo cumplir con la obligación de disponibilidad de los fondos.

¹⁷ CC art. 19 inciso 1. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu.

¹⁸ CC art. 20. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en estas su significado legal.

Caso 7

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: Examen de los antecedentes jurídicos que preceden a la adquisición de los fondos.

“...es recomendable dejar constancia escrita de la fuente de la obtención de los dineros con que se financia el negocio, como por ejemplo en el caso de comprar un bien raíz, es la escritura donde se indicará que se compra con fondos obtenidos de herencias, de rescate de fondos mutuos o de inversión, etc”¹⁹

Materia: Liquidaciones que determinan impuestos a la Renta de Primera Categoría y Global Complementario.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región Metropolitana de fecha 22 de octubre de 2015. Rechaza reclamo.

Doña Vivian Castillo Marino, deduce reclamación de las liquidaciones n°38 y n°39, del 26 de julio del 2013, por inversiones en fondos mutuos por \$60.059.694 y en compra de bien raíz por \$2.550.000, correspondientes al año tributario 2010.

Tiene por acreditado que, durante los años 2008 y 2009, se efectuaron retiros de su empresa por \$18.516.166. El tribunal considera que parte de estos retiros deben ser imputados a sus gastos de vida y de su familia.

Que con copias de cheques se prueba que su pareja giró en total \$41.400.000, con el objeto de financiar inversión en fondos mutuos a nombre la reclamante.

Al no acreditarse el título jurídico con que se proporcionó dicho financiamiento, el Tribunal rechaza el reclamo, teniendo por no justificada la inversión.

Segunda Instancia: ICA Santiago rol 278-2015. Recurso de Apelación, confirma sentencia.

Corte Suprema: Rol 28579-2016 de fecha 25 de mayo del 2017. Segunda Sala. Recurso de Casación en el Fondo, Acogido.

Fundamentos Casación: Infracción de la norma contenida en el artículo 70 de la LIR, en relación a las normas de interpretación de la ley contenidas en el Código Civil. La norma señalada solo exige demostrar el origen de los fondos y nada más.

Decisión del Tribunal: La sentencia de casación en el fondo, recoge la argumentación del reclamante en orden a dejar claro que el artículo 70 de la LIR, sólo exige justificar el origen de los fondos, y no la disponibilidad de ellos, teniendo por justificado aquellos montos acreditados con los giros de cheques de su pareja.

¹⁹ Carlos Vergara W. Ob. Cit., p. 191

Comentario: No estamos de acuerdo con el razonamiento de la Excma Corte Suprema. La presunción establecida en el inciso segundo del artículo 70 de la LIR, tiene como objetivo establecer que los montos no justificados corresponden a utilidades que no han cumplido con sus obligaciones tributarias. Por lo que el solo hecho de probar que los fondos corresponden a giros de cheques por parte de su pareja, no satisface el objeto de la norma (pesquisa aquellos ingresos que no hayan tributado). Y este es el caso, ya que la reclamante no señala el motivo por el cual su pareja invirtió fondos a su nombre, como pudo haber sido a título de donación, mutuo, o cualquier otro acto jurídico que justifique el ingreso de esos fondos en su patrimonio. Por tanto, la reclamante no cumple con la norma, al no justificar el origen de los fondos con que efectúa la inversión.

Caso 8

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: Contabilidad fidedigna, reconstitución de contabilidad.

“...Como es obvio, no procederá a negar valor probatorio, por no estar timbrados oportunamente, a aquellos libros que han sido extraviados por el contribuyente, cuando estos han sido legalmente reconstituidos en la forma prevista en el n°16 del artículo 97° del CT...” (Circular n°8, año 2000)

“En el ámbito operativo si bien la impugnación de una contabilidad por no ser fidedigna esta liberada de cualquier formalidad, ella debe ser fundada.” (Circular n°8, año 2000).

Materia: Determinación impuesto de primera categoría

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región de Magallanes de fecha 25 de noviembre de 2015. Acoge parcialmente el reclamo.

Don Enrique Lopez Filipich, reclama en contra de las liquidaciones n°7 a n°15 de enero del 2015, donde se liquidan impuestos por fondos no justificados que inversiones en compras de dólares, vehículos e inmueble.

El reclamante señala que la compra de dólares se hizo con un crédito obtenido en el Banco Itau, y con estos compro los vehículos. Respecto al inmueble, el saldo pendiente lo pago al contado. Acompañó cartolas bancarias, planillas de pago, facturas de ventas, y contabilidad rehecha después de la fiscalización.

Que de acuerdo a la prueba aportada por el reclamante (que el Servicio califica de insuficiente), y en especial la contabilidad rehecha después de la fiscalización, que no fue objetada oportunamente por el Servicio, el Tribunal de primera instancia tiene por justificada las inversiones fiscalizadas, con excepción de parte del precio del inmueble. Por lo que ordena reliquidar los impuestos.

Segunda Instancia: ICA Punta Arenas, rol 21-2015. Recurso de Apelación, confirma sentencia.

Corte Suprema: Rol 24.418-2016, de fecha 14 de septiembre del 2017. Recurso de Casación en el Fondo, Acogido.

Fundamentos Casación: El Servicio recurre de casación en el fondo, señalando que se vulneran las normas contenidas en los artículos 70, 71 y 76 de la LIR, en relación con los artículos 16, 17, 21 e inciso 14° y 15° del artículo 132, todos del Código Tributario.

El Servicio pide que se tenga por no fidedigna la contabilidad rehecha y que se le reste mérito probatorio, por no cumplir con las normas vigentes relativas a su reconstrucción. Que la contabilidad reconstituida después de la fiscalización, no posee los atributos para ser considerada como fidedigna.

Por lo anterior, el Tribunal de primera instancia contraviene formalmente las normas de la sana crítica, al asignarle valor probatorio a algo que no lo tiene.

Decisión del Tribunal: Indica la Excma. Corte Suprema, que el Tribunal a quo, al asignarle valor a la prueba rendida, bajo el pretexto de no haber sido objetada por el Servicio, está invirtiendo el onus probandi, eximiendo al reclamante de probar con contabilidad fidedigna la veracidad de sus declaraciones. Para este Tribunal, la contabilidad no reúne los requisitos para considerarla fidedigna, ya que en su tenencia, custodia y orden no se han observado normas correspondientes. Por lo que aún sin la objeción del Servicio, la contabilidad debe tenerse como carente de fidelidad. Que este yerro influye sustancialmente en lo resolutivo del fallo.

Voto en contra. Jueces de fondo determinaron que el contribuyente probó el origen de sus inversiones, y el Servicio no habría señalado que medios de prueba han sido erróneamente considerados.

Comentario: Este fallo nos genera una interrogante. Teniendo en consideración que la sanción establecida en el artículo 97 n°16 del Código Tributario, referida al incumplimiento del procedimiento para informar la pérdida y posterior reconstrucción de la contabilidad, es de orden pecuniario, y no la supresión de su valor probatorio. En consideración a lo anterior, entendemos que la contabilidad rehecha, unida a las pericias presentadas corroboran que las operaciones han cumplido con sus obligaciones tributarias, y la Excma. Corte Suprema al fallar lo contrario está obligando al contribuyente a tributar por segunda vez. Esto deja nos lleva a cuestionar el sentido de la norma que establece la sana crítica en la apreciación de la prueba, distinta al sistema de prueba tasada, cuya aplicación se vislumbra en el razonamiento de la Excma. Corte Suprema.

Esta situación se ve aclarada con la vigencia de la ley 21210 del presente año. Que, entre sus modificaciones al Código Tributario, encontramos la introducida al artículo 132 inciso 4° relativa a la carga probatoria "...El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento". Así como la modificación del artículo 124 inciso final que agrega la reclamación en contra de la resolución (administrativa) que declare como no fidedignos los antecedentes presentados.

Con lo anterior se observa una intención del legislador en torno a exigir al Servicio una carga probatoria activa en torno a la objeción de fidelidad de los instrumentos probatorios.

Caso 9

Recurso de Casación en el Fondo

Tema Tratado: Ingresos que no constituyen rentas.

“Las rentas que produzcan las viviendas económicas no se considerarán para los efectos del Impuesto Global Complementario o Adicional, y, además estarán exentas de cualquier impuesto de categoría de ley de Impuesto a la Renta” artículo 15 DFL n°2 de 1959

Materia: Diferencias en IGC y reintegro del art 97 de la LIR.

Primera Instancia: Sentencia Tribunal Tributario de la Región Metropolitana de fecha 08 de noviembre de 2011. Rechaza reclamo.

Doña María Fernanda López Moreno, deduce reclamo tributario en contra de las liquidaciones n°266 y n°267 de julio del 2013. Estas son consecuencia de la falta de justificación del origen parte de los fondos con que se compró un inmueble, cuyo precio total es \$113.290.341. La compra se efectuó con fecha 01 de diciembre del 2009.

El Servicio tiene por justificados, parte de los fondos utilizados, con la prueba documental que da cuenta que \$47.289.398, provienen de dineros facilitados por la Sociedad de Rentas Crug Ltda.

El origen de los restantes \$65.579.444, son probados a través de un contrato de arriendo con opción de compra celebrado con un tercero, cuya parte de la renta (monto que corresponde al cuestionado) la paga en forma anticipada, completando así el precio de compraventa. El monto fue percibido el mismo día en que celebró el contrato de compraventa del inmueble. Prueba desestimada por el Servicio, ya que no se acredita ingreso material de los fondos.

Agrega la reclamante que no declaró el ingreso de renta de arrendamiento, porque se trata de un “ingreso no constitutivo de renta”. El inmueble en cuestión está acogido al DFL n°2 de 1959.

Entre la prueba rendida, se presenta a favor del Servicio, certificado de Permiso de Obra Menor que autoriza la ampliación del inmueble, emitido por la Municipalidad en el año 2006. Esto tiene como consecuencia la pérdida del beneficio tributario establecido en DFL n°2 de 1959.

Por lo anterior, el Tribunal rechaza la reclamación, confirmando las liquidaciones, con condena en costas.

Segunda Instancia: ICA Santiago rol 53-2017. Recurso de Apelación, confirma sentencia.

Corte Suprema: Rol 24.905-2017. Recurso de Casación en el Fondo, Acogido.

Fundamentos Casación: El contribuyente alega infracción al artículo 167 de Ley General de Urbanismo y Construcción, en relación al DFL n°2 de 1959, que exige que el Servicio a través de una resolución declare caducos los beneficios o

franquicias tributarias. Resolución que no ha dictado el Servicio. Además, acusa la infracción al artículo 132 del Código Tributario en relacional artículo 70 de LIR, al desestimar las pruebas rendidas.

Decisión del Tribunal: En cuanto a la justificación del origen de los fondos, la Excma. Corte Suprema, estima que los Tribunales de Primera y Segunda instancia han cometido un error al no considerar la prueba rendida, que a su juicio es suficiente para tenerlos por acreditados.

Comentario: Este es un caso donde la Excma. Corte Suprema aplica en forma clara el artículo 70 de la LIR en relación al artículo 132 del Código Tributario. Exponiendo en forma sucinta el error interpretativo de los jueces de instancia.

Consideramos que es correcto que, la exigencia relativa a probar el ingreso material del dinero no tiene relación con la justificación del origen de los fondos. La prueba instrumental junto a la testimonial, que acreditan la verdad de las declaraciones de los contratantes, no puede ser desatendida, a pretexto de exigir el ingreso material de los fondos.

Para la Excma. Corte Suprema, habiendo probado el origen, se cumple con el objeto de la norma estudiada, sin que sea necesario pronunciarse respecto de los demás arbitrios denunciados, relativos al error que cometió el Servicio, en la omisión la norma que lo obliga a declarar mediante resolución, la caducidad de las franquicias tributarias, por lo que la Excma Corte Suprema, ni se refirió a ese capítulo de la nulidad alegada.

Caso 10

Recurso de Casación en la Forma y Fondo

Tema Tratado: Prueba instrumental, disponibilidad de fondos versus origen de los mimos.

“El señalamiento de los instrumentos que dan cuenta de los movimientos de dinero, nada acreditan el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

Materia: Reclamo tributario por liquidación de Impuesto Global Complementario, Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado. Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de Magallanes. Reclamo rechazado por falta de prueba.

Instancia: Primera

Don José Ayacán reclama en contra de una liquidación de fecha 30 de diciembre de año 2015. En esta se cuestionan las inversiones en fondos mutuos y adquisición de bienes raíces, cuya suma en total alcanza los 181.000.000 de pesos.

El Tribunal, examina los ingresos declarados del contribuyente en un rango de tiempo que va desde el año 2006 hasta el año 2015, concluyendo que la suma de los ingresos percibidos, menos los gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas, no son concordantes con los montos invertidos.

El tribunal de primera instancia, rechaza la reclamación, indicando que el contribuyente no logra acreditar el origen de los fondos que usó para financiar las inversiones cuestionadas, ya que los antecedentes acompañados al proceso no son suficientes.

Por lo anterior y la insuficiencia de las pruebas rendidas, decide aplicar el artículo 70 inciso 2 de la ley de renta.

Instancia: Segunda

La ltma. Corte de Apelaciones de Punta Arenas, primera Sala, en rol 8-2017, conociendo de la apelación, confirma la sentencia del tribunal a quo.

Corte Suprema: Causa rol número 33.849-2017, del 11 de octubre del año 2019.

La Excma. Corte Suprema conoce del recurso de casación en la forma y fondo en contra de la sentencia de segunda instancia.

Fundamentos Casación: Respecto a al Recurso de Casación en la Forma. El reclamante afirma que la sentencia se pronuncia más allá de lo exigido por el servicio de impuestos internos en la citación, y auto de prueba en proceso de reclamación. Solo se exige justificar el origen de las inversiones de fondos mutuos y adquisición de bienes raíces, los que se tienen por justificados por la prueba rendida en autos. El tribunal concluye “pidiendo que se acrediten los fondos con los que se efectuaron las inversiones que – a su vez- justifican las inversiones que se piden acreditar en autos, llevando la prueba a hechos que no son materia de discusión y por otra parte están prescritos” (Escrito de casación hoja 3, foja once).

Respecto a la Casación en el Fondo, acusa la infracción artículos 21 y 132 inciso 15° de la LIR (sentencia fundada). Por cuanto, se exige al contribuyente probar mediante contabilidad completa, no teniendo la obligación de hacerlo, puesto que las inversiones las hace como persona natural. Y en relación a los artículos 70 y 71 de la Ley de la Renta, la prueba rendida acredita fehacientemente el origen de los fondos con que se hicieron las inversiones. Que, además en el examen de los antecedentes, se examinan periodos que se encontrarían prescritos (aquellos que anteceden a los actos acreditados), y que, en dicho examen, deduce que los ingresos percibidos no son suficientes para solventar las inversiones objetadas.

Decisión del tribunal: Respecto a la casación en la forma. La interpretación que hace el tribunal a quo del artículo 70 y 71 de la Ley de Renta, es armónica en señalar que el contribuyente tiene la obligación de demostrar que los fondos utilizados en las inversiones, pagaron sus respectivos impuestos, de manera que “lo que debe probarse por el contribuyente, no es el origen inmediato de los fondos (rescate de fondos mutuos, etc) sino el origen para efectos tributarios del ingreso, esto es del momento que sirve como hito para definir si éste estaba grabado o no” (considerando 8 Sentencia CS), para así saber si se cumplió con la obligación tributaria de los fondos, con anterioridad a la inversión. Que el señalamiento de los instrumentos que dan cuenta de los movimientos de dinero, nada acreditan el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Respecto a la casación en el Fondo, también se desestima, debido a que no es errónea la valoración de la prueba, ya que esta misma solo da cuenta de la disponibilidad de fondos, y no del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Comentario: Este caso nos ilustra la errónea interpretación del contribuyente al pretender justificar el origen de los fondos, con instrumentos que demuestran movimientos y disponibilidad de dineros, más no el origen de los mismo, hecho que permite definir si se han cumplido o no las obligaciones tributarias. Teniendo por no probado el origen, no queda más que aplicar el artículo 70 inciso primero de la Ley de Renta.

CONCLUSIONES

Lo expuesto en este trabajo, evidencia la multiplicidad de situaciones que deben ser conocidas y resueltas por los Tribunales de Justicia, en materia de justificación de las inversiones.

Se pueden identificar temas que recurrentemente son objeto de discusión, cuestiones que si bien, la Excma. Corte Suprema trata de uniformar en sus sentencias, su presentación se reitera en el tiempo. Principalmente observamos discusiones en torno a: La exigencia de disponibilidad de los fondos; las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba por los Tribunales de primera instancia; y la pertinencia de la prueba rendida.

Respecto a la disponibilidad de los fondos, que es un tema íntimamente vinculado con la prueba del origen de los mismos, está zanjado por el máximo Tribunal, en cuanto a su no exigibilidad. Sin perjuicio de lo anterior, en particulares ocasiones, puede revestir formas distintas que, en los hechos, los Tribunales terminen exigiendo esta obligación, de forma solapada. Por lo que se debe estar muy atento cuando estas situaciones se presenten, ya que la política del Servicio, será siempre exigir la prueba de la disponibilidad de los fondos.

Del examen de los fundamentos del Recurso de Casación en el Fondo, muchas sentencias no recogen las reclamaciones, debido a que los contribuyentes no logran enderezar correctamente sus escritos. La falta de atención y conocimiento de la norma se hace patente frente a la unanimidad en la desestimación por parte de los Ministros. En reiteradas ocasiones los errores de derecho denunciado, respecto de las normas reguladoras de la prueba, no resultan efectivos y carecen de influencia en lo dispositivo del fallo recurrido. Así como la denuncia de la infracción de las normas reguladoras de la prueba, que en realidad se trata de la discrepancia del recurrente con el resultado alcanzado por los jueces, luego de ponderar la prueba rendida, sin que se evidencie una torcida valoración de las evidencias.

Lo anterior, debido a que gran parte de las causas que conoce la Excma. Corte Suprema, versan sobre el mérito probatorio que en cada fase administrativa y judicial se les entrega a los medios probatorios. Situación que se ve dificultada por las reglas de la sana crítica, en la dictación de la sentencia.

Por otra parte, la limitación probatoria del artículo 132 inciso 12° del Código Tributario, hoy derogado, representaba una grave sanción procesal que, en muchos casos, imposibilitaba la revisión judicial de las resoluciones administrativas.

Por último, y en relación a la prueba de los gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas. Sólo en una reclamación tributaria, el contribuyente se preocupó de probar los montos que solventan tales gastos. Por el contrario, en aquellos casos en que no se rinda prueba, el Servicio verifica a partir de las declaraciones a la renta, de periodos anteriores, si el contribuyente percibe rentas

suficientes para satisfacer estos gastos. Si no fuesen suficientes, el Servicio a través de un procedimiento, (establecido en la Circular n°8 del año 2000) tasara dichos montos, y los imputará a los fondos cuyas inversiones se cuestiona. En mucho de los casos, el Servicio solo se limita a señalar que sus ingresos no concuerdan con sus gastos, situación que no es bien vista por los tribunales, logrando la desestimación de tal alegación.

BIBLIOGRAFIA

- Circular n°8 , del año 2000, Servicio Impuestos internos.
- Código Civil de la República de Chile, año 1856.
- Código de Comercio de la República de Chile, año 1865.
- Decreto Ley n°830, que aprueba el texto que señala el Código Tributario.
- Decreto Ley n°824, que aprueba el texto que señala el Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Decreto Ley n°825, que aprueba el texto que señala el Ley sobre Impuestos a las Ventas y Servicios.
- Endress G., Sergio, Las Inversiones en Materia Tributaria, año 1994, editorial Conosur Ltda.
- Jurisprudencia Tributaria, año 2000, editado por División de Proyectos Editoriales
- Ley n°21.290, Reforma Tributaria del año 2020.
- Manual Ejecutivo Tributario, n°73, Julio 2019, editorial Edig
- RAMOS, P. René, De las Obligaciones, 1999, Editorial Jurídica de Chile.
- Thomson Reuters, Checkpoint, Revista Digital, <https://www.thomsonreuters.cl/PortalLN/HomeTR/Home.asp>
- Vergara Wistuba, Carlos. Justificación Inversiones, año 2006, editorial Librotecnia
- Vlex, Revista Digital, <https://vlex.cl/>