



“FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN
PARTE I
NORMA GENERAL DE TASACIÓN FISCAL**

Alumno: LUIS ALEJANDRO GUERRA TAPIA

Profesor Guía: Octavio Canales Tapia/Víctor Villalón Méndez

Santiago, marzo 2022

Para Jennifer Fernández Aravena, con amor.

TABLA DE CONTENIDOS

1.Resumen Ejecutivo.....	5
2. Introducción.....	5
3.Planteamiento del problema.....	7
4.Hipotesis.....	8
5.Objetivos.....	8
6.Metodología.....	10
7.Estado del arte.....	10
8.Marco normativo.....	12
9.Contenido.....	17

Capítulo I

CONCEPTO DE TASACIÓN

§ Planteamiento.....	17
----------------------	----

Capítulo II

NORMA GENERAL DE TASACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

§ Planteamiento.....	23
----------------------	----

Capítulo III

CARACTERÍSTICAS DE LA TASACIÓN

§ Planteamiento.....	27
§ 1. Requiere fundamentación.....	27
§ 2. Es por regla general facultativa.....	30
§ 3. Las categorías que utiliza el legislador determinan un objeto amplio de tasación, pero insuficiente.....	32
§ 4. Cuenta con criterios de valoración que necesitan actualización.....	37
§ 5. Tiene un campo restrictivo de aplicación.....	43
§ 6. La carga de la prueba corresponde al contribuyente.....	47
a) Etapa Administrativa.....	47
b) Etapa judicial.....	52

§ 7. Es una norma antielusiva.....	58
------------------------------------	----

Capítulo IV

NEUTRALIDAD TRIBUTARIA COMO LÍMITE GENERAL

§ Planteamiento.....	61
§ 1. Concepto de neutralidad tributaria	61
§ 2. La neutralidad como límite a la facultad de tasar	64
a) Divisiones y fusiones.....	64
b) El aporte en otros proceso de reorganización	67
c) Otras manifestaciones de la neutralidad como límite a la tasación.....	70

Capítulo V

LA NORMA GENERAL DE TASACIÓN EN EL MENSAJE DE LA LEY 21210

§ Planteamiento.....	74
a) Aspectos fundamentales del proyecto	74
b) Aspectos destacables.....	80
c) Aspectos no deseables	83

Capítulo VI

UN PLANTEAMIENTO DE CERTEZA JURÍDICA

§ Planteamiento.....	84
Conclusiones	91
Bibliografía.....	94

1. Resumen Ejecutivo

Esta actividad formativa equivalente tiene por objeto describir y analizar las características, principios y límites que estructuran la facultad de tasación de la Administración Tributaria. Para ello, se aborda la norma del artículo 64 del Código Tributario desde su carácter administrativo, y las dificultades que genera su revisión en el contexto judicial. Se detallan y examinan las tradiciones históricas y jurisprudenciales más relevantes de cara a una reforma. Finalmente, se alude a los aspectos fundamentales, destacables y no deseables, de la norma general de tasación pretendida por el mensaje de la ley 21.210.

The purpose of this research is to describe and analyze the characteristics, principles and limits that the allocation (assessment) faculty of the tax administration. For this purpose, the rule of article 64 of Tax Code is approached from its administrative nature, and the difficulties for its revision in the judicial context. The most relevant historical and jurisprudential traditions are detailed and examined for next reform. Finally, it alludes to the fundamental, notable and undesirable aspects of the intended norm by the project law 21.210.

2. Introducción

Una de las facultades más importantes y antiguas de la Administración Tributaria para controlar conductas elusivas es la tasación del artículo 64 del Código Tributario. Se encuentra ubicada desde el año 1960 en el título IV, sobre los medios especiales de fiscalización, y se ha configurado como una importante herramienta antielusiva.

La tasación del artículo 64 del Código Tributario es una potestad pública y representa el ejercicio de facultades exorbitantes por parte de la Administración. Es por ello que se requiere de un esfuerzo en el lenguaje del legislador, disponiendo requisitos y consagrando derechos de resistencia, impugnación y reparación de las personas frente al ejercicio irregular, en un contexto de transparencia y simpleza en su aplicación.

La necesidad de certeza jurídica por parte de los contribuyentes, exige de su parte cooperación y participación activa en la entrega de información. No son pocos los casos en que la tasación se dificulta por falta de antecedentes, o se determina una tasación diversa a la que corresponde. Tal como diremos más adelante, en los deberes de información y su control, descansa el fundamento de la norma.

Respecto a los criterios de aplicación y sus límites, existen pronunciamientos de la Administración y de la Jurisprudencia que han perfilado ciertos principios, características y límites, que pueden guiar los supuestos de aplicación y su ejercicio.

Es por todo lo anterior, que esta investigación pretende, escasamente, desde un análisis legal y jurisprudencial, determinar los principios y límites de esta norma general de tasación del artículo 64 del Código Tributario, recomendando cambios en una eventual modificación legal.

3. Planteamiento del Problema:

El Decreto con Fuerza de Ley 190 (“DFL 190”) de 25 de marzo de 1960 dio origen a la facultad de tasación contenida en el artículo 64 del Código Tributario con aplicación exclusiva a los tributos contemplados en la Ley de Impuestos a las Compraventas y otras Convenciones; y, a la Ley de Alkoholes y Bebidas Alcohólicas¹. Luego en el año 1974, con el Decreto Ley N° 830, extendió su aplicación como norma general. Con las reformas de los años 1992, 2003 y 2004, se agregaron y eliminaron nuevos incisos, pasando de siete a los actuales seis.

Actualmente, el legislador ha reiterado esta regla de tasación en la Ley de Impuesto a la Renta, en la Ley sobre impuestos a la Ventas y Servicios junto a otras normas especiales, entre otros, en la calificación de los ingresos no constitutivos de renta y la tasación de operaciones internacionales en precios de transferencia. Así, y a pesar de que es una norma más extensa y detallada, no queda claro su rol como norma general,

¹ Un antecedente histórico de esta norma es la contenida en el artículo 55 de la Ley 12.084 que fija el texto de la Ley sobre impuestos a las Compraventas, Permutas e introduce modificaciones a otros cuerpos legales: Artículo 55. El Servicio de Impuestos Internos podrá tasar, conforme a los procedimientos reglamentarios respectivos, los tributos contemplado en esta ley, cuando, a juicio de esa repartición, el precio convenido o el valor fijado a las especies contratadas, sean notoriamente inferior al corriente en plaza para un determinado artículo.

² Ley 19.155 publicada en el Diario Oficial el 13 de agosto de 1992.

³ La ley 19.705 del año 2000, mediante su artículo 17 introdujo dos nuevos incisos al artículo 64 del Código Tributario, estableciendo a través de ellos los casos en los cuales las normas de tasación no tendrán aplicación.

⁴ Ley 20.322 publicada en el Diario Oficial el 27 de enero de 2009.

la doctrina ha criticado su densidad normativa⁵, y la jurisprudencia ha debido precisar las hipótesis y límites.

En el plano de la política tributaria, la tasación genera una constante tensión entre posibles erosiones a la base imponible y la legítima autonomía de la voluntad de los contribuyentes, intereses contrapuestos que no encuentran certeza jurídica en la norma. Dicha sensación ambivalente ha sido ampliamente detectada por la doctrina tributaria.

En el Boletín 12.043-05 que dio origen a la Ley 21.210, se señalan los principios que inspiran la modificación legal, y se establece la pretensión de una norma general de tasación. De su análisis, creemos que la norma propuesta no resuelve el problema de ser un instrumento del Poder Público para desarrollar adecuadamente la gestión tributaria.

En consecuencia, resulta necesario determinar los principios y límites específicos que regulan la norma general de tasación del artículo 64 del Código Tributario, y establecer si nuestro sistema tributario requiere de una norma general de tasación que responda a los principios y límites que ha fijado su tradición histórica, la jurisprudencia y la doctrina tributaria.

⁵ Ver: VERGARA QUEZADA, Gonzalo, Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario, en Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Concepción, Vol. 4, pp. 33-62.

4. Hipótesis

Determinar si la legislación tributaria contiene una norma general de tasación que establezca los principios y límites de dicha facultad. Ello, tomando como insumo las opiniones jurisprudenciales, y doctrinales sobre la materia. En adición, determinar si es necesario una modificación legal, o si con el establecimiento de deberes de información y alteraciones en la carga de prueba, es posible mejorar los criterios de certeza jurídica en su aplicación.

5. Objetivos

El objetivo general de esta investigación es determinar los principios y límites de la facultad para guiar su fundamentación y adjudicación en sede judicial. En adición, servir de insumo para una eventual modificación legal.

Objetivos específicos: i) Determinar si existe una norma general de tasación en el derecho tributario; ii) Determinar los principios y límites de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario; iii) Determinar si la reforma de la 21.210 introdujo una norma general de tasación, y si las modificaciones introducidas son suficientes para su adecuado ejercicio; iv) Determinar si resulta necesario reformular la norma.

6. Metodología

El trabajo desarrolla el método dogmático deductivo. Se analiza el tratamiento de la institución de la tasación desde el tratamiento más general al particular.

7. Estado del arte y marco teórico

La facultad de tasación se encuentra prescrita en el artículo 64 del Código Tributario, y se trata de una norma que ha sido reconocida en su carácter general por la jurisprudencia de los tribunales superiores. Ello se explica por su ubicación en el Código Tributario y por las remisiones normativas que hacen otras normas del ordenamiento jurídico tributario a ella.

Así, se trata de una norma que debe ser integrada, según el supuesto de aplicación que se trate, ya sea por los artículos 21, 22 o 63 del Código Tributario, normas de la Ley de Impuesto a la Renta (art. 35, 17Nº 8, etc.), de la ley sobre impuestos a las ventas y servicios (art. 16 y 17); u, otras normas especiales, como los artículos 46 y 46 bis de la ley 19.271 sobre Herencias, Asignaciones y Donaciones; o, el inciso segundo del artículo 5º de la ley 19.606, sobre incentivo para el desarrollo económico de las Regiones de Aysen y Magallanes.

Como es sabido, por especialidad, la norma particular desplaza la aplicación del artículo 64 del CT, sin embargo, existe una función integradora que ha sido desatendida por las tautologías efectuadas por el legislador.

En relación al objeto, dejando de lado la base imponible, surgen dudas respecto a si las categorías que utiliza el legislador son comprensivas de todas las tipologías contractuales⁶. En relación a los criterios de valoración, la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados que utiliza la norma.

En cuando a la doctrina tributaria, no se advierte un tratamiento actualizado y sistemático de la institución como norma general de tasación, ni menciones particulares a la pretensión del legislador declarada en el mensaje de la ley 21.210.

En la Jurisprudencia Administrativa del Servicio de Impuestos Internos, tampoco existe una regulación particularizada de la institución, sino que al igual que la regulación legal, existe una dispersión normativa respecto a diversos supuestos de aplicación.

Así las cosas, la jurisprudencia judicial ha debido precisar los alcances y límites en armonía o contraste con otras normas generales y especiales, al momento de adjudicar el derecho material al caso concreto. Cuestión que tampoco ha sido sistematizada en un trabajo sobre tasación fiscal y que intenta desarrollar esta actividad formativa.

⁶ Esta materia se relaciona con el objeto de la tasación y ha sido tratada en CABELLO PALMA, Juan Pablo, La Facultad de Tasación del Servicio de Impuestos Internos, memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile

8. Marco normativo

a) Regulación legal

Sin considerar las multiplicidad de normas⁷ que hacen remisión a la facultad de tasación.

En la regulación legal del artículo 64 del Código Tributario, podemos distinguir:

- (i) Tasación fiscal previa citación (incisos 1º y 2º).
- (ii) Tasación fiscal sin citación previa (incisos 3º y 5º).
- (iii) Tasación fiscal de la base imponible (inciso 1º).
- (iv) Tasación fiscal del precio o valor asignado al objeto de la enajenación de bienes muebles, corporales o incorporales (inciso 3º).
- (v) Tasación fiscal del precio o valor asignado a los servicios prestados (inciso 3º).
- (vi) Tasación fiscal del precio o valor de bienes raíces (inciso 5º).

En todos los casos mencionados, la facultad de tasación surge como respuesta a una conducta del contribuyente que atenta contra los deberes de información, o ante una erosión de la base imponible, calificada por el ente fiscal en base a los parámetros de valoración de la norma.

⁷ Entre muchas otras, las del artículo 21 inciso 2º y 65 del Código Tributario, el párrafo cuarto del N°8 del artículo 17, y el inciso final del artículo 105 de la LIR; y, el artículo 16 letra d) el inciso final del artículo 17 de la LIVS; artículos 46 y 47 de la ley 16.721 y el artículo 5º de la ley 19.606.

No obstante lo anterior, la norma no fija claramente los criterios de valoración, ni el procedimiento a seguir en la etapa administrativa, de modo que se advierte un primer problema para el Servicio de Impuestos Internos y para el Contribuyente.

b) Regulación Administrativa

El Servicio de Impuestos Internos no ha impartido instrucciones específicas en relación a la aplicación del artículo 64 del Código Tributario, sino que lo ha hecho en diversas Circulares y en relación a sus diversas hipótesis de aplicación, tales como:

La Circular N° 43 de 2021, que imparte instrucciones sobre las modificaciones introducidas por la ley 21210 respecto a la facultad de tasación del párrafo cuarto del N° 8° del artículo 17 de la LIR.

La Circular N° 7 de 2014 y N° 55 de 2016, que imparten instrucciones sobre el establecimiento de la facultad de tasación respecto al crédito de empresas constructoras que instalen sistemas solares térmicos conforme a la ley 20.365.

La Circular N° 45 de 2013, que imparte instrucciones sobre la tasación establecida en el artículo 21 de la LIR, haciendo expresa mención los criterios impartidos en la circular N° 12 de 1986, que establece: ⁸

⁸ “El Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando

La Circular N° 23 de 1975, que imparte instrucciones sobre nuevo Código Tributario, que hace mención a la modificación del Decreto Ley N° 830 del 31 de diciembre de 1974, que derogó el D.F.L N° 190 del 5 de abril de 1960. En esta Circular se hace expresa mención a la nueva facultad del inciso 3ª del Código Tributario, que permite al Servicio tasar el precio o valor de enajenación de las especies muebles, sin previa citación. Asimismo, se menciona la nueva facultad del inciso cuarto, consistente en la tasación de bienes raíces.

La Circular N°45 de 2001, que regula las modificaciones introducidas por la ley 19705, que incorporó los incisos 4º y 5º. Sin embargo, dicha Circular no define los conceptos jurídicos indeterminados como la legítima razón de negocios, sino que sistematiza los incisos en requisitos que deben concurrir para que operen como límites a la facultad de tasar y se pronuncia sobre su vigencia.

La Circular N° 68 de 1996, que se pronuncia sobre el traspaso total o parcial, de activos de cualquier clase que resulten de procesos de reorganización y que nos da luces sobre el principio de neutralidad tributaria que pasará a desarrollarse en el trabajo. Respecto a la división, esta Circular toma como referencia un pronunciamiento de la Superintendencia de Valores y Seguros, en cuanto que en la distribución de patrimonio

las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor comercial y el que se determine en virtud de esta disposición estará afecta a los impuestos señalados en el inciso anterior. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y los plazos que esta disposición señala y de acuerdo a los procedimientos que indica.”

de la sociedad dividida no existe propiamente transferencia o transmisión de bienes, sino que una especificación de derechos preexistentes. Consecuente con lo anterior, el N°5 del artículo 38 bis, dispone que en la adjudicación no corresponderá aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario.

En relación a las resoluciones del Servicio, y el establecimiento de los deberes de información de desarrolla el trabajo, resultan especialmente relevantes las siguientes resoluciones: La RE 145 de 2010 que establece el Formulario N° 1808, para informar el valor de la construcción, del terreno y las características de los recolectores solares.

Finalmente, en cuando a la labor de la administración, resultan importantes ciertos oficios que se pronuncian puntualmente sobre la posibilidad del ejercicio de la facultad: el Oficio N°533 de 2021, que declara la posibilidad de tasar del precio pagado por la adquisición de un usufructo, en una cesión de contrato de arrendamiento de bienes raíces; el Oficio N° 2126-2018 y a propósito de una reorganización empresarial, el Servicio se pronuncia sobre el alcance del “valor tributario” contenido en el inciso quinto del artículo 64, declarando que el valor tributario de las acciones y derechos sociales corresponde al valor de adquisición reajustado conforme al 17N°8 de la LIR, en la forma interpretada por la Circular N° 44 del 2016; el Oficio N°882-2018, que reitera las facultades generales de fiscalización están constituidas por las normas especiales de tasación contempladas en el 17N8 y 64 del Código Tributario.; y, el Oficio N° 1850-2018, que declara que no corresponde aplicar la tasación del artículo 64 o del 17 N°8 de la LIR, respecto de la adjudicación de bienes del activo inmovilizado tras el término de giro, frente a la LIVS.

Existen otros oficios⁹ que también fijan criterios sobre la facultad de tasación y que alguno de ellos sin citados en el trabajo¹⁰. Por último, los pronunciamientos judiciales más relevantes que sin citados en el trabajo.

⁹ Oficios 98-1994; 1130-1979; 4355-1995; 597-1987; 3689-1994; 4365-1994; 2332-1995; 2948-1996; 3150-1996; 696-1997; 878-1997; 879-1997; 885-1997; 1049-1997; 1204-1997; 2952-1997; 65-1998; 565-1998; 566—1998; 592-1998; 1597-1998; 2687-1998; 449-2000; 508-2000; 676-2000; 4154-2000; 1751-2001; 1751-2011; 2496-2001; 2849-2001; 4677-2003; 6598-2003; 976-2004; 1482-2004; 3469-2004; 3297-2004; 186-2005; 1295-2005; 1872-2005; 4848-2005; 1237-2006; 664-2007; 817-2007; 2453-2007; 2705-2007; 2771-2007; 408-2008; 857-2008; 1433-2008; 1434-2008; 2414-2008; 2831-2009; 3538-2009; 3539-2009; 395-2010; 408-2010; 548-2010; 605-2010; 1935-2010; 2435-2010; 1440-2011; 3190-2011; 1153-2012; 2889-2012; 3209-2012; 115-2013; 840-2013; 2156-2013; 2158-2013; 186-2014; 2074-2014; 1756-2015; 2531-2015; 2730-2016; 2734-2016; 3422-2016; 549-2017; 843-2017; 844-2017; 1778-2017; 1854-2017; 2408-2017; 2410-2017; 2603-2017; 362-2018; 365-2018; 704-2018; 840-2018.

9. Contenido

CAPITULO I Concepto de Tasación.

La tasación se enmarca en las formas de determinación tributaria¹¹, como un mecanismo o actividad dirigida a la verificación de hechos, relaciones o situaciones jurídicas.

En la determinación tributaria es posible distinguir a su vez, una determinación directa, que es aquella que realizan los contribuyentes por medio de su declaración, y la determinación indirecta (accertamento/assement/steuebeschied)¹² que es la verificación o reconocimiento por parte de la autoridad pública de la existencia de dicha situación de hecho o de derecho. En este sentido, la determinación se identifica, no sólo con la tasación, sino que con el acto administrativo en general, la liquidación, y la aplicación de presunciones de hecho¹³ y derecho¹⁴.

¹¹ Dino Jarach ha definido la determinación tributaria como un acto jurídico de la Administración en la cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de constituyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva. en Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Thomson Reuters, Tercera Edición, p. 1653.

¹² Denominación utilizada en el derecho comparado y que también se expresa como assement (OECD Glossary of Tax Terms); o Steuebeschied (Hensel, Albert, Diritto Tributario, Traducione di Dino Jarach, Giuffrè Ed., Milano, 1956) en Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, tercera edición actualizada, expresión que ha sido adoptada desde las enseñanzas del profesor Uruguayo POSADAS-BELGRANO, G.A, POSADAS-BELGRANO, G.A, *Un estudio sobre las relaciones jurídicas del impuesto*, (Medina, Montevideo, 1959), p. 353

¹³ Por ejemplo, los artículos 35 y 36 de la Ley de Impuesto a la Renta.

¹⁴ Para el profesor Pedro Soares Martínez, es tradicional en la práctica fiscal y en la doctrina portuguesa distinguir la determinación (*lançamento*) del impuesto, en el sentido de verificación de sus presupuestos y fijación de sus elementos, de la liquidación, consistiendo ésta en la determinación de la cuantía del cobro (*colecta*), de la prestación tributaria.

Parte de la doctrina considera que la determinación tributaria, constituye un momento imprescindible en el desarrollo de la relación impositiva y distingue tres tipos de determinación: (i) la que realiza el deudor (autodeterminación); la que realiza el órgano oficial, sin la cooperación del deudor (determinación de oficio); y, (iii) la que realiza el órgano fiscal con la cooperación del deudor (determinación mixta)¹⁵.

Con la determinación indirecta, de oficio o mixta, se preconstituye un elemento de prueba diverso al del contribuyente, a través de un procedimiento lógico y racional de inducción, que forma parte, y sirve como antecedente oficial para el ejercicio de la potestad de la Administración. Para la doctrina, la determinación indirecta es una facultad de carácter extraordinario, especial, excepcional, subsidiaria y supletoria¹⁶. Por tanto, la regla general, regular, preferente y principal será la determinación directa a través de la declaración del contribuyente.

Si analizamos la tasación el artículo 64 del Código Tributario en sus incisos 1º y 2º, que permite al Servicio tasar la base imponible, y la del artículo 21 inciso 2º del mismo código, podremos clasificar la tasación como una forma de determinación tributaria indirecta, de oficio u mixta, dependiendo del supuesto legal aplicable, y del grado de cooperación del deudor, en relación a la declaración inicial, y la citación posterior y su resultado.

¹⁵ Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, p. 1652 y 1653.

¹⁶ Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Aplicación y Extinción del Impuesto, tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, pp. 1697 y 1708.

Así, los deberes de información, desde el punto de vista del administrado, o si se quiere, el control (función de fiscalización) de dichos deberes desde la perspectiva de la Administración, son el elemento o principio que subyace a esta actividad.

Históricamente, desde su incorporación al Código Tributario y hasta el proyecto de reforma contenido en la ley 21.210, la tasación mantiene invariables los incisos 1º y 2º, cuyo articulado forma parte de los medios especiales de fiscalización del Título IV del Libro Primero, y siempre asociado a la citación. Por tanto, tenemos una especie de tasación, que se encuentra asociada históricamente a los deberes de información del contribuyente, y que opera con el trámite previo de la citación.

Por otro lado, existe otro tipo de tasación, para la determinación del “valor del objeto de la enajenación” contenida en el inciso tercero, que no está asociada a la citación, y que viene condicionada legalmente por la existencia de un valor de referencia, que variará según el supuesto de aplicación que se trate (superior a – inferior a). En otras palabras, se faculta a la Administración para realizar una determinación de oficio respecto al valor –que infiera es el correcto– para luego contrastarlo con otro (valor de mercado - valor corriente en plaza). Por tanto, este procedimiento excluye la posibilidad de la determinación mixta del valor objeto de la enajenación. En este tipo de tasación, los deberes de información no son el elemento que habilita el ejercicio de la facultad, ni genera consecuencias operativas, sino que un criterio meramente económico, derivado del proceso de inducción y la actividad comparativa que efectúa en ente fiscal con la información que dispone.

Para nosotros, este es el gran problema que enfrenta la norma, ya que su ejercicio depende de un criterio puramente económico, en que la verificación del proceso inductivo del ente fiscal, queda reservado a una instancia jurisdiccional posterior. Ello se traduce en una valoración esencialmente provisional, que luego podrá dejarse sin efecto por otras pruebas, incluso el peritaje conforme al artículo 132 del Código Tributario, ya que en el ejercicio jurisdiccional propio de los Estados democráticos, no pueden desligarse las ideas de jurisdicción y motivación¹⁷ de la sentencia. Se trata, entonces, de una norma ineficaz desde el punto de vista de la política tributaria.

La tasación siempre debe efectuarse con una finalidad meramente tributaria y objetiva, vale decir, para determinar el valor tributario o el de mercado, no el subjetivo que fijan las partes. Cabe recordar que la jurisprudencia de la Corte Suprema ha establecido a propósito de la valoración de acciones que: “estarse meramente al que fijan las partes contratantes, éstas podrían a su discreción eludir el pago de impuestos, estipulando arbitraria, aunque “válidamente” conviene apuntar, el precio que estimen conveniente en las transacciones que realicen y, de ahí, es que se han establecido precisamente las facultades de tasación por parte del Servicio en ese tipo de escenarios”¹⁸. En adición, en nuestro sistema tributario que lo que se permite tasar a la administración es la base imponible, jamás el impuesto, ya que esto último solo lo hace la ley¹⁹.

¹⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; PÉREZ RAGONE, Alvaro; NÚÑEZ OJEDA, Raúl, *Fundamentos del Proceso Civil: hacia una teoría de la adjudicación*, (Legalpublishing, Santiago, 2010), p. 42

¹⁸ Sentencia Corte Suprema, segunda sala penal, 30 de abril de 2021, Rol 2241-2018.

¹⁹ Zurita Rojas, Milenko, *El Acto Administrativo Tributario*, 2ª Edición, Editorial Libromar, p. 337.

Es por ese valor objetivo, que la mantención del valor tributario en los procesos de división, fusión y aporte de activos, no habilitan a tasar. Tal como se señalará más adelante, las excepciones a la facultad de tasar surgieron de la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos como manifestaciones de dicha neutralidad tributaria.

Por su parte, el objetivo de la tasación, responde a una función de control encomendada por la Sociedad al Servicio de Impuestos Internos: “El sentido del artículo 64, inserto en el título de los medios especiales de fiscalización, no es otro que la custodia que el Servicio de Impuestos Internos tiene con la sociedad, para recaudar los tributos a los que se encuentran obligados los contribuyentes. Esa es la facultad que se ejerció por el Servicio de Impuestos Internos, misma que fue realizada conforme al criterio objetivo que las circunstancias del caso ameritaban, que es mirar los registros contables en su origen y desarrollo de Asesorías Curihue Ltda., estimando el precio de venta celebrado el 8 de octubre de 2012 como anómalo y por ello asignó un valor de \$3.750.000.000- que es el cincuenta por ciento del capital social de Asesoría Curihue Ltda, equivalente al mismo porcentaje de propiedad que la reclamante tenía como socio en dicha empresa”²⁰

Así las cosas, tenemos tres principios que guían la tasación: i) el resguardo de los deberes de información y la consecuente función de control sobre dichos deberes; y ii)

²⁰ Sentencia de la Corte Suprema, 19 de abril de 2018, Rol 74550/2016 ID vLex: 714160453

la determinación de un valor objetivo (tributario o de mercado); y, iii) la neutralidad tributaria.

Dicho esto, podemos definir a la tasación como: un mecanismo indirecto e inductivo de determinación tributaria, destinado a fijar la base imponible, o los valores de mercado de transacciones, bienes o servicios, a partir de la observación de los antecedentes del contribuyente y/o de la Administración.

CAPITULO II Norma general de tasación en el Derecho Tributario.

La importancia de determinar si existe una norma general es doble, por un parte, cumple una función integradora respecto a la normativa especial; y, por la otra, fija el procedimiento de valoración para su ejercicio.

Desde el punto de vista orgánico, el Código Tributario en sus artículos 6º, 59º y 60º confiere las facultades de fiscalización en materias de tributación fiscal interna (art. 1º CT), y el artículo 42 de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, entrega dichas facultades de aplicación y fiscalización de obligaciones tributarias, a los directores y funcionarios fiscalizadores del Servicio. Dichas facultades no distinguen el tipo de obligación que se trate, son conferidas por el legislador para todas las normas de tributación fiscal interna. Entonces, la norma de tasación, contenida en el título IV del Libro Primero del CT, sobre medios especiales de fiscalización, es la norma general de tasación del derecho tributario.

Las normas que hacen referencia a la facultad de tasación, y que se encuentran en otros cuerpos normativos, son restrictivas y especiales. Así, por ejemplo, el artículo 17 N° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta, se refiere a la calificación de ingresos no renta, respecto al valor de enajenación de bienes y valores a un valor notoriamente superior²¹, misma frase utilizada del inciso 5º del artículo 31 N° 9 de la LIR. En ambos casos,

²¹ La diferencia entre las frases notoriamente superior o inferior, deberían estar reconocidas en la nueva norma general de tasación.

contrario de lo que prevé el artículo 64 del Código Tributario “notoriamente inferior”²². Por su parte, el artículo 105 inciso final de la LIR, incluye ambos supuestos, pues permite tasar el valor de la cesión o promesa a sociedades securitizadoras, en los casos que éste sea “notoriamente inferior o superior” a los corrientes en plaza.

Para Vergara, en los últimos años el legislador parece haber olvidado que el Código Tributario establece disposiciones de aplicación general, y ha reiterado esta regla, como si ella siguiera siendo una regla específica. Solamente en la Ley sobre Impuesto a la Renta se ha repetido por parte Ley N° 20.630, que la incluyó en los artículos 10, 15, 31 y 38, por la Ley N° 20.469, que la repitió en el 64 ter, y por la Ley N° 20.712, que hizo lo propio con el artículo 104²³. Concluyendo que parece justificable la repetición en el artículo 31, en contraste, en los demás casos, esta reiteración de una regla general, como si fuera una norma específica, no tiene ningún sentido. En el caso del artículo 38, se reitera tanto el supuesto de aplicación del inciso tercero, como la configuración de la excepción del inciso quinto del artículo 64 del CT.

²². Ver. RIVAS CORONADO, Norberto y PAILLACAR SILVA, Carlos, “Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta en Chile, en [CAPIC REVIEW](#), ISSN-e 0718-4662, Vol. 5, 2007, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2881494>, p. 26

²³ VERGARA QUEZADA, Gonzalo excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario, CET, p. 66. Agrega sobre los problemas de las repeticiones de reglas generales como si fueran reglas específicas los textos: Vergara Q., Gonzalo. Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago, Libromar, 2016, pp. 127-128 y Oelckers C., Osvaldo et al. La técnica legislativa ante la elaboración de la ley. Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso, pp. 1-8, 1988.

La especificación solo tiene sentido cuando se regulan efectos o se modifican los criterios de valoración. Así, por ejemplo, en el caso del artículo 104 de la LIR, el legislador establece un efecto diverso, y grava la diferencia determinada por la tasación con la tributación especial del artículo 21 de la LIR. Otro caso es el artículo 15 y 31 de la LIR, en que la diferencia que genere la tasación, se considerará que forma parte de los ingresos en el primer caso, y parte del activo intangible en el segundo. En relación a la LIVS, el legislador habilita tasar el valor de los bienes corporales muebles del tradente en la venta de universalidades a suma alzada (artículos 8 letra f) y artículo 16 incisos segundo y tercero, más el artículo 17 de la LIVS sobre valor de enajenación del terreno o de la construcción. En todos esos casos resulta innecesaria la reiteración de hipótesis y supuestos, bastando, desde el punto de vista de la técnica legislativa, que el legislador indique que el Servicio podrá tasar, y establecer la regulación especial que se trate. Así, por ejemplo: “Para (supuesto especial) el servicio podrá tasar, y el resultado se considerará (regla especial)”. Todas las otras menciones (supuesto general, medios de reclamación) resultan innecesarias por la función integradora de la regla general.

Ahora bien, cabe preguntarse si la norma general de tasación debería incorporar los elementos de la tasación de los precios de transferencia del artículo 41E de la LIR. A diferencia de otras legislaciones en que la facultad se regula de forma conjunta²⁴,

²⁴ International Revenue Code, sec. 482, En cualquier caso en que dos o más organizaciones, comercios o empresas (estén o no constituidas, estén o no organizadas en los Estados Unidos y estén o no afiliadas) de propiedad o control directo o indirecto de los mismos intereses, el Secretario puede distribuir, imputar o asignar ingresos brutos, deducciones, créditos o beneficios impositivos entre tales organizaciones, comercios o empresas, si determina que dicha distribución, imputación o asignación es necesaria para evitar la evasión de impuestos o para reflejar claramente el ingreso de cualquiera de tales organizaciones, comercios, o negocios.” La disposición de § 482 da al Servicio

creemos que en nuestra legislación, no es recomendable tratarlas de manera conjunta. La explicación es el desarrollo histórico diferenciado, su ubicación normativa como regla específica para la LIR y su ritualidad diferenciada. La valoración de los precios de transferencia responde a una metodología propia de las ciencias económicas, que escapa del valor meramente tributario de la determinación de la base imponible y sus elementos. Por su parte, los deberes de información y la neutralidad tributaria, no son principios fundantes de los precios de transferencia.

de Ingresos Internos (Internal Revenue Service, en adelante IRS), amplios poderes de ajuste para reflejar en verdadero ingreso tributario sin prescribir el uso de un método específico único o una categoría (ingreso, gasto, costo, etc) . Este propósito se logra aplicando a ambas partes el ALP, entendido como una transacción asimilable a aquella que tendría lugar bajo circunstancias similares entre entidades no relacionadas (Timms, 2013)

CAPITULO III Características de la Tasación.

1. Requiere fundamentación.

La facultad de tasación se enmarca dentro de la potestad tributaria y ésta, a su vez, tiene como límites los principios de derecho público contenidos en la Constitución Política de la República, el Código Tributario y la Ley 19.880.

Nos encontramos ante el ejercicio de una potestad pública, la cual exige al legislador regular su ejercicio legítimo dentro del principio de legalidad en materia tributaria, y a la Administración, le exige una actuación motivada conforme a los principios del Derecho Público Constitucional y Administrativo. Así, por su naturaleza administrativa, a la tasación le resultan aplicables las características legales del acto administrativo²⁵, cuya primera obligación es la de fundamentar el acto que determina la tasación, liquidación o giro. En particular, el artículo 41 inciso 4º de la ley 19.880, que establece que las resoluciones contendrán la decisión, que será fundada.

El Servicio de Impuestos Internos a través de su Director, así lo ha reconocido en las Circulares 8 (7 de febrero de 2000); 26 (28 de abril de 2008) y 13 (29 de enero de 2010), por su parte, en el manual de instrucciones de la administración fiscal, se establece que: el funcionario respectivo que considere que los precios o valores asignados a las

²⁵ Escrituración, carácter decisorio, declaración de voluntad, ejercicio de una potestad pública, presunción de legalidad, imperio, exigible frente a sus destinatarios. Ver. BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, 2ª ed., AbeledoPerrot, 2011, p. 122-125

especies afectas son notoriamente inferiores a los corrientes en plaza, hará una estimación fundada de éstos y procederá a determinar los impuestos respectivos". Servicio de Impuestos Internos (1963)²⁶

En el mensaje del ejecutivo sobre el proyecto de reforma de la ley 21.210, que no se concretó, agregó en el inciso primero la palabra "fundadamente", lo que demuestra su necesidad, y que no estaba claro a nivel operativo. Ahora bien, esta mención no es nueva del proyecto, porque la ley 20.630 había agregado que la facultad de tasar la venta de productos mineros, debía ser "fundamentada" por el Servicio.

Por último, el artículo 8 bis numeral 4º del Código Tributario, introducido en la reforma de la ley 21.210²⁷, establece como un derecho del contribuyente: "4º Que las actuaciones del Servicio, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización: Indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda. En efecto, toda actuación del Servicio deberá ser fundada, esto es, expresar los hechos, el derecho y el razonamiento lógico y jurídico para llegar a una conclusión, sea que la respectiva norma legal así lo disponga expresamente o no".

Así las cosas, la falta de fundamentación en la tasación, o la falta de la misma una liquidación o giro derivada de ella, permite alegar una infracción a dichos principios²⁸ y

²⁶ Manual de instrucciones, N° 7315.04 OFICIO 2771-2007.

²⁷ Art. Primero N°3 D.O. 24.02.2020.

²⁸ Para Chamorro, refiriéndose a los principios Constitucionales, un eventual ejercicio abusivo de la facultad de tasación el contribuyente puede invocar a su favor, entre otros, el principio de respeto a la propiedad privada (19N°24 CPR) del cual se deriva el principio de no confiscatoriedad (19N°20 CPR) 97, y principios de orden público económico tales

reclamar administrativa o judicialmente. Luego, si dicha sentencia no pondera adecuadamente las pruebas, en los tribunales superiores²⁹, constituye un agravio en la apelación, o una falta de aplicación de la norma sobre las reglas de regulatorias de la prueba³⁰ en el recurso de casación en el fondo³¹.

como el principio de libertad económica (19N°21 CPR), el de subsidiariedad (19N°20 CPR) y el principio de no discriminación arbitraria en materia económica(19N°22 CPR). CHAMORRO GINÉ, Sylvia Lorena, Precios de transferencia: doctrina, análisis de la normativa y determinación de límites a la facultad de tasación, Tesis de Magíster en Derecho Tributario, Universidad de Chile, 2006, p. URI: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/106784>

²⁹ Artículo 144 del Código Tributario.

³⁰ “Que las antedichas circunstancias constituyen hechos de la causa, por lo que para desvirtuarlos e instalar la premisa fáctica favorable a las pretensiones de la recurrente, es necesario que el fallo recurrido en sus fundamentaciones hubiese incurrido en violación de las leyes reguladoras de la prueba, lo que se produce cuando los sentenciadores invierten el onus probandi, rechazan las pruebas que la ley admite, aceptan las que la ley rechaza, desconocen el valor probatorio de las que se produjeron en el proceso cuando la ley les asigna uno determinado de carácter obligatorio, o alteran el orden de precedencia que la ley les diere. Huelga recordar que, a este respecto, la recurrente funda su arbitrio –en este apartado– únicamente sobre el deber del contribuyente de colaboración contenido en el artículo 21 del Código del ramo y que, precisamente, justificó la imposibilidad de acompañar los libros solicitados, conforme se ha razonado en los fundamentos ut supra, no logrando apreciarse el yerro denunciado” Sentencia de la Corte Suprema, 25 de febrero de 2019, Rol 6513-2017, ID vLex: 768729761

³¹ Es importante puntualizar que no se puede alegar como falta de aplicación la norma de la ley 19.880, sino la del artículo 64 en relación al artículo 132 del Código Tributario: “En lo referente a la transgresión de los artículos 3 inciso final y 41N° 4 de la Ley 19.880, cabe recordar que el reclamo de falta de fundamentación de la resolución no es atendible porque se sustenta en normas legales generales y supletorias, que no son aplicable en la especie dado que el procedimiento administrativo tributario tiene una regulación especial” Sentencia de la Corte Suprema de 22 de abril de 2020, Rol 41510-2017, ID vLex: 843834737.

2. Es por regla general facultativa.

En su análisis general, la norma subsume seis hipótesis de procedencia, resultando por regla general facultativa.

- (i) Tasación fiscal previa citación (incisos 1º y 2º).
- (ii) Tasación fiscal sin citación previa (incisos 3º y 5º).
- (iii) Tasación fiscal de la base imponible (inciso 1º).
- (iv) Tasación fiscal del precio o valor asignado al objeto de la enajenación de bienes muebles, corporales o incorporales (inciso 3º).
- (v) Tasación fiscal del precio o valor asignado a los servicios prestados (inciso 3º).
- (vi) Tasación fiscal del precio o valor de bienes raíces (inciso 5º).

La tasación de la base imponible previa citación del contribuyente del inciso 1 del artículo 64, la del inciso 2º del artículo 21 del CT, y la del artículo 65 del mismo cuerpo legal son obligatorias. En estos casos, el legislador utiliza el verbo rector “tasará”.

En contraste, en los demás casos, el legislador utiliza el verbo rector “podrá” que conforme a los artículos 19 y siguientes del Código Civil, debe ser interpretado en su sentido natural y obvio, esto es, el establecido en el diccionario de la Real Academia Española, que lo define como tener expedita la facultad o potencia de hacer algo³².

³² Diccionario de la Real Academia Española disponible en <https://dle.rae.es/poder>

La voluntariedad es importante y tiene sentido como política tributaria, ya que permite guiar la conducta de los contribuyentes a una valoración que impida al Servicio tasar, o a mantener la información que justifique un determinado valor. Sin embargo, faltan elementos concretos que permitan a los contribuyentes puertos seguros para una actuación libre de eventuales fiscalizaciones. Una buena medida es suponer que ciertas operaciones cumplen con los objetivos de neutralidad, por ejemplo, el precio de venta de acciones con presencia bursátil. Por tanto, el establecimiento de presunciones que limiten la facultad de tasar, es una buena medida de generar certeza jurídica.

Ahora bien, las presunciones son peligrosas si extienden mucho su cambio de aplicación y eventualmente pueden generar el efecto contrario, ser un medio para obtener una ventaja tributaria. En el mismo ejemplo anterior, si se permite elegir el precio de las acciones con presencia bursátil en un periodo de seis meses o un año. Eso es lo que hacen algunas de las presunciones del proyecto de ley que estudiaremos más adelante.

Con todo, si bien es importante mantener dicha voluntariedad, debe ir siempre acompañada de un límite general, que permita al contribuyente la justificación en sede administrativa (idealmente) o judicial.

3. Las categorías que utiliza el legislador determinan un objeto amplio de tasación, pero insuficiente.

La evolución de las relaciones jurídico-patrimoniales exige que la facultad de tasación pueda adaptarse a diversas situaciones, y el primer paso para analizar dicha capacidad de adaptación –respetando el principio de legalidad tributaria– consiste en determinar si las categorías que utiliza el legislador, son comprensivas del tráfico jurídico patrimonial.

En términos generales, el objeto de la tasación es aquello que se compara y sobre lo cual se aplican los criterios de valoración y fundamentación.

Sabemos que los incisos 1º y 2º se refieren a la base imponible, por lo que centraremos el análisis en el inciso 3º y 6º. Actualmente, dichas normas comprenden la enajenación de bienes muebles (corporales e incorporales) y la prestación de servicios; y, en el inciso sexto, el valor de enajenación de los inmuebles.

Cabe preguntarse entonces, como calificar aquellos casos en que la naturaleza jurídica pueda ser discutida como parte integrante de dichas categorías. Es el caso, por ejemplo, de los contratos innominados (leasback, opción), los derechos intelectuales, las cesiones del derecho de opción, nuevas formas de financiamiento, las cesiones de contratos, los acuerdos sobre privilegios industriales y nuevas formas de intercambio digital. Adicionalmente, si la nueva norma general de tasación debiese hacerse cargo de dicho problema.

Cualquiera sea el término utilizado, se presenta un problema persistente de adaptación, pues, tal y como conceptualiza don Alejandro Guzmán Brito, desde la perspectiva del derecho privado los agentes negociales pueden establecer operaciones jurídico-patrimoniales nuevas o no reguladas por la ley y regirlas por un estatuto creado por ellos mismos, cuyos vacíos necesariamente deben ser colmados por el juez en caso de conflicto, merced a los distintos medios previstos por el ordenamiento, como la analogía, los principios generales del Derecho y la equidad³³. Sabemos que dichos principios no pueden ser utilizados en materia tributaria, y menos aún a la actividad fiscalizadora, por lo que la adaptabilidad de la norma, debe derivar de la necesariamente en la flexibilidad conceptual de los conceptos de bienes y servicios. Por su parte, los límites, no deben ser otros que los que la misma norma establece.

Desde un punto de vista histórico, podemos afirmar que la facultad de tasar tiene esa pretensión de amplitud, y que responde a una necesidad de la entidad fiscalizadora. Así, originalmente, en el DLF 190, junto con la tasación previa citación, la facultad estaba limitada al precio convenido o el valor fijado a las especies en la Ley de impuestos a las Compraventas y otras Convenciones y la Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas. Luego, la doctrina y la jurisprudencia administrativa y judicial, ampliaron su objeto a distintas situaciones, atendida las imprecisiones y el vacío legislativo de la norma originaria. Esa pretensión y necesidad de precisión respecto a ciertos objetos se mantiene hasta la fecha.

³³ GUZMÁN BRITO, Alejandro, Tipo, Función y Causa en la Negocialidad, en Revista de Derecho XLI (2do semestre de 2013).

La discusión fue resuelta parcialmente con la modificación introducida por la ley 19.155, en el año 1992, que modificó en inciso tercero del artículo 64 y por la cual se incorporó la facultad de tasar respecto de la prestación de servicios, y los bienes incorporales muebles³⁴. Las modificaciones al artículo 64 del CT de la ley 19.155, fueron solicitadas por la Dirección de Impuestos Internos y aprobadas por unanimidad en la Comisión de Hacienda.

No obstante ese consenso primitivo, la medida no presentó acuerdo unánime en la Cámara, ya que en opinión de algunos parlamentarios, ampliar la facultad, podría significar un alto grado de discrecionalidad³⁵. Ello nos parece un exceso, pero es sintomático del tratamiento legislativo de las normas tributarias, que deja fuera las consideraciones de política tributaria que deben estar presentes en estas normas, especialmente para guiar la conducta de los contribuyentes a evitar conductas elusivas.

Para nosotros, la necesidad de fundamentar la tasación, tal como se indicó en el acápite anterior, descarta la discrecionalidad y el establecimiento de un límite general a través de la neutralidad, es la garantía de impugnación.

Ahora bien, distinguir entre la cesión de un derecho de opción y la cesión de un contrato, impacta en la determinación del valor tasable, en los criterios de valoración, en su fundamentación, y en definitiva, en la legalidad de la liquidación, tal como ha quedado

³⁴ Mensaje Ley 19.155, p. 7.

³⁵ Historia de la ley 19155, p 28.

de manifiesto en la jurisprudencia.³⁶ Actualmente, la norma presenta un problema de objeto, toda vez que, respecto a los casos en que la calificación jurídica no pueda reconducirse a las categorías de bien mueble, inmueble o a un servicio, en virtud del principio de legalidad, podrá discutirse su calificación como objeto tasable y deberá ser resuelto en definitiva por la fundamentación judicial respectiva.

En una innovación jurisprudencial respecto al objeto, se ha utilizado el concepto de “transacciones que difieran notoriamente de los valores de mercado” para referirse al objeto de la tasación³⁷. Esta frase, y más concretamente la palabra “transacciones” nos parece que es lo suficientemente amplia y comprensiva del tráfico jurídico económico, sin que importe un menoscabo al principio de legalidad, porque dicha amplitud del objeto, siempre estará limitada a sus requisitos copulativos, esto es: i) servir de base, o ser uno de los elementos para determinar el impuesto; ii) que el valor de dicho objeto sea inferior (superior)³⁸ a los corrientes en plaza.

³⁶ El Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco determinó que el Servicio de Impuestos Internos infringió las normas del artículo 64 del Código Tributario, al tasar la opción de compra en un contrato de leasing financiero al valor comercial del vehículo o maquinaria, sin mayor explicación o análisis al respecto. En este caso, el objeto es la opción de compra, y su valoración, debe efectuarse en contraste con el valor corriente en plaza de otras opciones de compra provenientes de un contrato de Leasing. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco, 30 de mayo de 2012, RIT GR-08-00061-2011.

³⁷ “...el artículo 64 del Código Tributario es una disposición que establece la facultad que asiste al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible de los impuestos en los casos que señala y que se refieren a aquellos en que la contabilidad ha sido declarada no fidedigna o el contribuyente no presentó declaración estando obligado a hacerlo, o en los casos en que los precios o valores de las transacciones difieran notoriamente de los valores de mercado...” Sentencia Corte Suprema, 31 de julio de 2012, Resolución N°61587, ID vLex: 436711770.

³⁸ Art. 17N°8 LIR.

Con los límites anteriores, podemos descartar del objeto a las transacciones que no incidan en la determinación del impuesto, a las que se encuentren afectas a los plazos generales de prescripción³⁹; y, a los contratos gratuitos en que no exista o pueda determinarse un valor corriente en plaza.

En la norma de tasación que fue propuesta en la tramitación de la ley 21.210, el legislador sustituyó por completo el inciso tercero y en su lugar, estableció un tratamiento diferenciado según el objeto, limitado a los efectos públicos, bonos, debentures, acciones y demás valores mobiliarios que tengan cotización bursátil, bienes inmuebles, negocios, empresas, cuotas o derechos en comunidades, sociedades anónimas cerradas, derechos en sociedades de personas, de cualquier origen, y cuotas de fondos de inversión. Si bien la norma contiene una densidad normativa superior a la actualmente vigente, nos parece que limita el objeto de la tasación, aún más que las categorías vigentes. Ello, por la sencilla razón de que, si un acto jurídico no responde a dichas tipologías, podrá discutirse judicialmente el objeto de la tasación, lo cual resulta ineficiente.

Para nosotros, si se examina el tema en la búsqueda de reglas ideales, que armonicen la equidad con principios jurídicos y aspectos prácticos, establecer que el objeto de la tasación sean los valores de las “enajenaciones” y las “transacciones”, incorpora cualquier clase de operación de financiamiento y acuerdo oneroso, propio de cualquier clase de relación jurídica con incidencia impositiva. Por su parte, los “valores de

³⁹ Art. 200 del Código Tributario.

mercado”, responden a un concepto emparentado con los precios de transferencia, y se trata de una terminología que responde a las exigencias internacionales del mundo globalizado.

En consecuencia, la facultad de tasación debe responder a un objeto amplio “enajenaciones y transacciones”, comprensivo de las diversas situaciones del tráfico económico jurídico, tanto por razones históricas, de adaptación, jurisprudenciales y de política tributaria.

4. Cuenta con criterios de valorización que necesitan actualización.

Actualmente, el artículo 64 del CT contempla cuatro criterios de valoración o comparación, según sea el caso: i) notoriamente inferior al valor corriente en plaza; ii) los precios que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza; iii) considerando las circunstancias en que se realice la operación; y, iv) exclusivamente para inmuebles, el valor comercial características y ubicación similares, en la localidad respectiva.

En las normativas especiales existen otros, por ejemplo, el valor de los costos incurridos, los precios de otras construcciones similares (art. 16 de la LIVS); o, el promedio del precio que los efectos públicos, acciones y valores mobiliarios hayan tenido durante los seis meses anteriores a la fecha de la delación, para el caso de herencias, asignaciones y donaciones. Al igual que en el caso del objeto, los criterios de valoración deben ser

capaces de adaptarse a diversos de supuestos y dar certeza jurídica a los contribuyentes el amparo del principio de legalidad.

Un catálogo cerrado y taxativo de criterios para valorar, limita el accionar del ente fiscalizador y no es recomendable desde la perspectiva práctica. Es más, generalmente la tasación deberá incorporar la determinación de diversas operaciones, pudiendo dejar fuera alguno de los criterios legales del listado y respecto de las cuales, podría alegarse su exclusión, o aplicarse un criterio distinto de valor razonable⁴⁰. Lo que importante es que el método utilizado sea el mismo por el Servicio y el contribuyente, mediante un parámetro comparable “entre partes no relacionadas” con un procedimiento administrativo previo a la tasación—citación obligatoria- u otro, que eviten la judicialización y otorguen certeza jurídica⁴¹. Este es el sistema que se escogió en el mensaje de la ley 21.210⁴².

⁴⁰ Para Silva Palavecinos, Berta y Azua Álvares, Digna: existen diversas interrogantes respecto de la conveniencia y de la forma de aplicación de valor razonable “Alcances sobre el concepto de Valor Razonable” en CAPIV REVIEW Vol. 4 2006, ISSN 0718-4654 Versión impresa ISSN 0718-4662 Versión en línea., p 74. El Valor Razonable Según el International Accounting Standards Board (IASB), se lo define como “El importe por el que puede ser intercambiado un activo o cancelado un activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizar una transacción en condiciones de independencia mutua” (Glosario, NIIF2004).

⁴¹ Teniendo presente que la certeza exige tipicidad, lo que parece ocasionar roces con la justicia que, a su vez, depende demasiado de la apreciación individual, porque como dijimos está inseparablemente unida a la concepción que se tenga del estado y del derecho mismo, por lo que, si no podemos conocer con exactitud qué es justo, parece preferible saber al menos qué es jurídico Villamán Rodríguez, María Francisca, La Deuda Histórica con los Principios Superiores de la Tributación, en Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, RdDT Vol. 1 [agosto-2017]. ISSN 2452-4891, p. 40

⁴² “podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que estos difieran notoriamente de los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes no relacionadas considerando las circunstancias en que se realiza la operación, tales como las características de las industrias, sectores o segmentos relevantes, las funciones

Por otro lado, no establecer criterios y esperar un resultado fijo y objetivo con efectos impositivos, tampoco parece el camino adecuado para el ejercicio de la facultad, y ser el parámetro para la prueba en la etapa judicial y acotar la discusión del proceso. El exceso de amplitud, permite justificar prácticamente cualquier supuesto, y deja al contribuyente o a la administración con flanco abierto para impugnar su determinación.

Con el problema enunciado, nos parece conveniente revisar los criterios de valoración vigentes. Para la Jurisprudencia de la Corte Suprema, toda tasación debe ser efectuada en base a criterios objetivos y racionales, los que se encuentran recogidos desde en el inciso final de la norma indicada al establecer que el SII necesariamente debe considerar “el valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva”, concluyendo de esta forma, que la norma en comento sí contiene un procedimiento objetivo para la tasación⁴³. En este caso se acogió un recurso de casación en el fondo porque la tasación que efectuó el funcionario fiscalizador no justificó la elección de inmuebles de otra localidad.

En otra jurisprudencia sobre la materia, se ha excluido de los criterios de valoración a las consideraciones subjetivas del negocio, o las potencialidades económicas de los mismos, porque las convenciones de las partes, no pueden hacer variar el impuesto que

asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y de las partes contratantes, así como también cualquier otra circunstancia relevante” Mensaje de la ley 21.210, p.39.

⁴³ Sentencia Corte Suprema 20-02-2020, Inversiones Calahondo S.A. con S.I.I. VII Dirección Regional de Talca Rol 38629-2017 en Anuario de Derecho Tributario N° 12, Noviembre de 2020, Jurisprudencia Judicial, p.164. ID vLex: 840637513.

correspondería pagar⁴⁴. Conforme a dicha interpretación, el resultado del proceso de valoración es unívoco y objetivo, en que el parámetro comercial o fáctico, queda supeditado al cumplimiento tributario.

Es por ello, que si bien señalamos al inicio de este trabajo que el resultado de la tasación debe ser objetivo (tributario o de mercado), creemos que la existencia de un valor unívoco, debe ser morigerada con el fundamento que subyace a la tasación, vale decir, en su relación con los deberes de información, la facultad de control y la neutralidad. Así, en los casos en que el contribuyente efectúe una valoración, observada por inconsistencias, pero cuyo método se informe al Servicio, sea racional, respete la normativa tributaria y cuente con la documentación que la respalde, debería prevalecer y ser aceptado por el ente fiscal antes de judicializarse. Naturalmente, si el contribuyente no cumple con dichas exigencias, deberá determinarse indirectamente por la Administración y dicha determinación debe ser vinculante en la etapa judicial, quien reduce su examen a la fundamentación y racionalidad de dicha tasación, más no a sus elementos.

La aplicación del criterio objetivo y racional señalado por la jurisprudencia, es reiterado por el legislador en el inciso 13 del artículo 132 del CT, que regula la forma de valorar la prueba y que resulta exigible para el órgano jurisdiccional, por lo que es un estándar vigente e impugnabile a través de la aplicación de las reglas de la sana crítica.

⁴⁴ Corte de Apelaciones de Talca, 22 de diciembre de 2015, Rol 7-2015, Resolución N°61555. ID vLex: 642940113

Lo que hace la nueva norma del mensaje de la ley 21210 es todo lo contrario, pues modifica la carga de la prueba⁴⁵. Lo que contraviene a toda la interpretación uniforme de la jurisprudencia sobre la materia, tal como se verá más adelante.

Entonces, tenemos un primer límite objetivo y racional contenido en la norma, cualquiera sea el supuesto que se trate y que deberá justificarse y fundamentarse⁴⁶. Por su parte, si analizamos las tipologías que utiliza el legislador, podemos reconducir el valor corriente en plaza, los precios que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza y considerando las circunstancias en que se realice la operación, incluso, los inmuebles de características similares, pueden reconducirse a una tipología más general de valor de mercado.

Si analizamos, pormenorizadamente sobre este punto el proyecto del Boletín 12.043-05, veremos que se establecen criterios específicos de valoración. Así, se incorporaron al inciso tercero, las siguientes letras: A) reglas de valoración para la determinación de la base imponible; B) normas especiales sobre operaciones en Chile dentro de un grupo

⁴⁵ “Se presumirá, salvo que el Servicio acredite fundadamente lo contrario en la liquidación o resolución de que se trate, que el precio o valor asignado en operaciones entre partes no relacionadas corresponde a precios o valores normales de mercado. Sin perjuicio de la presunción establecida en el párrafo anterior, se presumirá para efectos tributarios, salvo que el Servicio acredite fundadamente lo contrario en la liquidación o resolución de que se trate, que el precio o valor asignado corresponde al precio o valor de mercado, en los casos que dichos precios o valores se determinen de la siguiente forma” Mensaje de la ley 21.210, p. 39.

⁴⁶ El campo de análisis de la fundamentación de las decisiones es un tema propio de la filosofía jurídica, y que está limitado en nuestro derecho, a los medios de impugnación que contempla el ordenamiento jurídico

empresarial; C) medios de prueba admisibles para acreditar enajenaciones y servicios; y, D) exclusiones relativas a las reorganizaciones empresariales.

En estas las reglas de valoración se incorporó un criterio general: “que difieran notoriamente de los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes no relacionadas considerando las circunstancias en que se realiza la operación”⁴⁷, tales como las características de las industrias, sectores o segmentos relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y de las partes contratantes, así como también cualquier otra circunstancia relevante.

Este criterio de valoración, va en línea con los objetivos enunciados anteriormente, e incorpora elementos propios de los precios de transferencia⁴⁸. Agrega la norma que, para los efectos de justificar el precio o valor respectivo, el contribuyente podrá aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación.

⁴⁷ Tal y como puntualiza Yuvixa Bugueño, el anglicismo Arm`s Legth Principle (ALP) es equivalente al término “Valor de Mercado”, pero también, dado un análisis más profundo, es posible afirmar que ALP no es valor de mercado, p.16 (3)

⁴⁸ a nivel de transacciones internacionales, las normas de tasación se encuentran recogidas en la normativa de precios de transferencia, o Tranfer Price (TP), desarrolladas por el Committee on Fiscal Affairs¹ (CFA) de la OCDE, normativa que encuentra su expresión más fiel en el actual artículo 41 E de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR). Esta normativa internacional se basa en el principio ampliamente aceptado de plena competencia o Arm’s Lenght Principle (ALP). ASTUDILLO ACEVEDO, Erich, El Arms Length Principle En El Artículo 64 Del Código Tributario, tesis para optar al grado de magíster en Tributación Universidad de Chile.

Ello nos parece adecuado, en la medida que se contemple un aspecto de procedimiento en la norma, que se encuentra ausente, ya que la tasación que contempla la norma es posterior a la tasación. Ello, porque con la redacción actual, se pierde el fundamento de los deberes de información del contribuyente, el control de dichos deberes que debe ejercer la administración, y la neutralidad tributaria de la operación que se trate. Particularmente, con esa norma, se fija toda la carga probatoria para el ente fiscal, y una genera vía expedita para la reclamación judicial.

5. Tiene un campo restrictivo de aplicación.

Cuando hablamos de campo restrictivo, nos referimos a la extensión del objeto posible de ser tasado, de modo que, en los casos que la norma se refiere al valor de enajenación de bienes, no se advierte problema, porque el objeto coincide con el alcance de su extensión.

Sin embargo, cuando hablamos de la tasación de la base imponible como objeto de la valoración, pueden presentarse problemas, ya que la base imponible es el resultado de una serie de operaciones contables que inciden en el resultado y de la cual es necesario fundamentar distinguiendo el continente del contenido. Por su parte, la tasación de la base tampoco puede confundirse con el impuesto mismo, pues como anticipamos, solo la ley puede establecer nuevos tributos.

Cabe preguntarse entonces, si un elemento o partida impugnada de la base imponible permite efectuar la tasación. Nosotros consideramos que no es posible, ya que la norma

de los incisos primero y segundo, que mantienen una continuidad histórica incluso en el último proyecto de reforma tributaria, establecen la tasación de la base como una sanción a la falta de deberes de información por parte del contribuyente. Ello se explica porque el artículo 64 distingue en sus incisos 1º y 2º la tasación de la base imponible del inciso 3º, con la frase “cuando éstos sirvan de base o sea uno de los elementos para determinar el impuesto”.

Sobre esta materia, la jurisprudencia ha determinado que la tasación no puede extenderse a dichos elementos. En particular, respecto a la determinación de pérdidas ha señalado que: "Que, resulta importante tener presente que dicho conflicto jurídico ha sido planteado, debatido y decidido en reiteradas ocasiones por esta Corte, asentándose una doctrina clara. El artículo 64 del Código Tributario tiene un campo de acción acotado, determinado por su ubicación en el Código Tributario, esto es, dentro del Título IV del Libro I denominado "Medios especiales de fiscalización", por lo que dice relación exclusiva con la determinación de la base imponible del impuesto a la renta, la que es susceptible de tasación por el Servicio en ciertas y determinadas hipótesis, las cuales no guardan relación con los antecedentes en estudio. En efecto, el valor que está en entredicho en la especie no es la base imponible del impuesto a la renta sino que la verificación de una pérdida que sirve de fundamento para solicitar la devolución de un pago provisional por utilidades absorbidas, que descansa en la existencia de un precio inferior al valor de mercado en la venta de acciones." (Corte Suprema, considerando 5º)⁴⁹.

⁴⁹ Corte Suprema, 4 de diciembre de 2019, causa Rol N° 36194-2017, ID vLex: 828678005.

Así, los elementos accesorios o que sirvan de base para determinar el impuesto, quedan limitados a los valores por el inciso tercero, ya que el valor de una pérdida no puede ser objetado al tasar la base imponible. Si el servicio desea objetar dicha operación, deberá hacerlo mediante una nueva tasación del valor de las acciones.

Por su parte, el campo restrictivo de aplicación también se manifiesta en el alcance de la documentación en disponibilidad al Servicio de Impuestos Internos. Ello, porque la facultad de tasar, va a estar limitada al alcance de dicha información, sin que sea lícito para el contribuyente, alegar que la tasación fue incorrecta, por faltar un antecedente relevante: Así lo ha confirmado la jurisprudencia: “Que, el Servicio de Impuestos Internos, a juicio de esta Corte, observó todo el sistema de determinación impositiva del legislador tributario, según se constata de las operaciones efectuadas y resultados obtenidos, a partir del examen que se realizó de toda la documentación que aportó el contribuyente, y con los cuales determinaron la base que generó el impuesto de primera categoría e impuesto global complementario por los años tributarios 2007 a 2012, liquidaciones confeccionadas por el Servicio de Impuestos Internos a partir de 6 carpetas y 4 libros contables que se detallan a en fojas 1.635, donde se asentaron los movimientos que dieron origen a la confección de las declaraciones mensuales de Iva, formulario 29, presentadas por el contribuyente XX, antecedentes que estaban en concordancia con las exigencias del artículo 64 del Código Tributario, a lo que se deben agregar aquellos que se encontraban en la base de datos del servicio, sin perjuicio de unas declaraciones de terceros, todo lo cual no permitía dar aplicación al artículo 35 del Decreto Ley 824, pues la renta líquida imponible el servicio la pudo determinar clara y fehacientemente

con los antecedentes de que disponía, por lo que no podía operar la presunción que establece dicha norma, por todo lo cual la tesis del contribuyente apelante, en esta parte, desde luego no puede prosperar.⁵⁰

Lo anterior, no impide que el razonamiento efectuado en la tasación pueda contener errores en virtud de la aplicación de normas contables, aun considerando la información parcial con la que dispone el Servicio, ya que pueden ser posteriormente revisados y corregidos por el órgano jurisdiccional.

Así, conforme a la sentencia de la Corte de Apelaciones de Coyhaique: I: “Que, en consecuencia, conforme a la potestad tributaria del Estado, y los principios que ya se han mencionado, cobra especial importancia para esta Corte el principio de legalidad que limita las facultades fiscalizadoras, en el sentido que reconoce en el ordenamiento jurídico, la facultad para modificar o suprimir una obligación tributaria, y así por lo demás lo garantiza el artículo 5° de la constitución política del estado, porque en un estado de derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley y esta Corte tiene la obligación de proteger el derecho de los contribuyentes cuando se la ha impuesto una carga tributaria más allá de lo que corresponda, caso en el cual, y como ya se ha dicho, el artículo 140 del Código Tributario faculta al Tribunal de Alzada para que pueda corregir los vicios que haya detectado sin anular la sentencia. Que, de esta manera, se observa nítidamente una discordancia numérica entre las operaciones efectuadas por el servicio y las realizadas por el perito de la Policía de Investigaciones, para el cálculo del impuesto

⁵⁰ Causa n° 2/2015 (Tributario y Aduanero). Resolución n° 5347 de Corte de Apelaciones de Coyhaique, de 7 de Octubre de 2015. ID vLex: 585990390

a la renta de primera categoría y global complementario del contribuyente XX, correspondiente a los años tributarios 2007 a 2012”⁵¹

En consecuencia, tenemos un campo de aplicación limitado en relación a la base imponible, y a la información con la que dispone la Administración Tributaria al momento de efectuar la tasación.

Con la redacción de la norma del proyecto del Boletín 12.043-05, tal como enunciamos en el caso anterior, se genera el problema respecto al rol de la citación con una tasación ya efectuada, toda vez que nos parece falta establecer un procedimiento adjetivo que permita efectuar una determinación tributaria indirecta, respecto de los elementos accesorios de la base imponible, que naturalmente formarán parte de la tasación de la base.

6. La carga de la prueba corresponde al contribuyente.

La prueba en materia tributaria tiene su regulación específica en la ley, sin embargo, en relación a la tasación, es necesario distinguir la etapa administrativa de la judicial, tanto por las tipologías de tasación, como por la aplicación que ha efectuado la jurisprudencia.

a) Etapa Administrativa.

⁵¹ Causa nº 2/2015 (Tributario y Aduanero). Resolución nº 5347 de Corte de Apelaciones de Coyhaique, de 7 de Octubre de 2015. ID vLex: 585990390

El artículo 21 del Código Tributario, que forma parte del libro y título primero de dicho cuerpo legal, prescribe: “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 las declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. Agrega la norma que el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos”.

Esta obligación del contribuyente consiste básicamente en mantener la contabilidad fidedigna de sus operaciones, y la documentación de respaldo que se manifiesta claramente en la etapa administrativa de determinación del tributo, en los casos que el fisco utiliza sus medios de fiscalización, como es el caso de la citación y tasación. En otras palabras, conforme a la doctrina, para llegar al resultado de determinar si una persona es deudora de impuesto y cuál es la suma que debe pagar, generalmente resulta necesaria la prueba de diversos hechos, aun cuando no haya contienda⁵².

Se trata de la contrapartida del deber de fundamentación que tiene el Servicio de Impuestos Internos. La razonabilidad de la fundamentación de la resolución del ente fiscal, deberá ser desvirtuada por el contribuyente ante la misma Administración, o mediante la reclamación respectiva ante el órgano jurisdiccional. Una vez más, notamos

⁵² POSADAS-BELGRANO, G.A, *Un estudio sobre las relaciones jurídicas del impuesto*, (Medina, Montevideo, 1959). p. 371

la tensión entre el interés fiscal, certeza jurídica y la justicia. No podrá determinarse en justicia un impuesto, aún sin discusión, si se desconoce información relevante. Por su parte, el Servicio no puede prescindir de la información del contribuyente y su fundamentación variará según el supuesto de aplicación.

En la tasación, para distinguir los elementos que deberán ser fundamentados en sede administrativa, como de aquellos que formarán parte de una eventual discusión como puntos de prueba en la etapa judicial, es necesario distinguir según se trate de los incisos 1º y 2º (con citación), de las del 3º (sin citación), ya que contienen elementos diversos que alteran dicha distribución, en especial, por los conceptos jurídicos indeterminados que utiliza la norma. Misma distinción debe efectuarse respecto de la prueba de las excepciones a la facultad de tasar de los incisos 4º y 5º alegadas eventualmente por el contribuyente. Ello es especialmente relevante respecto a la legítima razón de negocios, que como veremos más adelante, se trata de una imputación de mala fe del contribuyente, que a nuestro juicio, debe ser probada por la Administración Tributaria en etapa administrativa y judicial.

Es por ello que el elemento que permite compatibilizar estos intereses en la etapa administrativa es la fundamentación racional que se realice de la tasación, lo que marca la diferencia es la citación, que para los autores Ugalde-García-Ugarte, “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 citación prevista en el artículo 63, no los acompaña dentro del plazo para contestar la citación (1 mes)⁵³.

En esta tasación previa citación, la fundamentación en la etapa administrativa exige del Servicio que determine claramente las inconsistencias del proceso de fiscalización, y que la tasación posterior se realice de forma correcta. La debilidad, en comparación, es que puede implicar un análisis del costo de oportunidad en el incumplimiento tributario⁵⁴ y una elección para la vía judicial frente a los plazos de prescripción. Es por ello que es importante fortalecer las facultades de fiscalización ante la falta de cooperación, especialmente si se declara como no fidedigna la contabilidad, lo que va en línea con recomendaciones internacionales.

En el inciso tercero, en la tasación sin citación, por su parte, debe fundamentarse en que el valor asignado al objeto de la enajenación del bien o servicio es notoriamente inferior a los corrientes en plaza, o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realice la operación. Vale decir, se impugnan valores y criterios de valoración al contribuyente, mediante el ejercicio de otra valoración mediante prueba nueva. Para la Jurisprudencia ello importa que el contribuyente debe objetar la tasación del Servicio y probar dicho valor corriente en plaza: “Que lo cierto es que el recurso de nulidad carece de sustento y el fallo de

⁵³ UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime; UGARTE SOTO, Alfredo, *Tribunales tributarios y aduaneros* (Legalpublishing, Santiago, 2009), p. 131

⁵⁴ El contribuyente, entonces, hace aparecer los antecedentes más tarde, echando por tierra el proceso cuando ya no es posible rectificar e intentar la acción adecuada, porque ha vencido el plazo de prescripción que la extingue. Historia de la Ley N° 20.322, p. 332 de 706.

primera instancia aplico correctamente la normativa atinente al caso. En efecto, los contribuyentes pueden contratar a su entero arbitrio dentro de los márgenes que permite la ley, pero dichas convenciones no pueden tener incidencia en los valores por los que deben tributar. Desde luego la facultad de tasar o fijar el valor por el que corresponde pagar impuestos, cuando este no se encuentra determinado en forma expresa por la ley, es en último término del Servicio de Impuestos Internos. Si tal atribución no existiera, los particulares podrían a su antojo fijar valores irreales en las operaciones que lleven a cabo y determinar por dicha vía si les corresponde o no pagar tributos en razón de la misma operación, lo que la ley no permite. Sin perjuicio, las razones de negocios invocadas por el contribuyente en su reclamo son una cuestión de hecho, que debe ser probada por este y luego apreciada por el ente impositivo y posteriormente por el órgano jurisdiccional. En esa apreciación debe considerarse que el motivo de la operación no apunte únicamente a evitar el pago del impuesto. Empero, tal como quedó establecido en la relación de antecedentes, el reclamante no rindió prueba alguna con la finalidad de probar que el precio pactado por la venta de las acciones fue efectivamente el corriente de plaza⁵⁵.

Por último, respecto a las excepciones a la facultad de tasar, es el contribuyente quien deberá probar los supuestos los incisos 4º o 5º según sea el caso. Para nosotros, la neutralidad jurídica y contable de la operación alegando la aplicación de dicha excepción. Ahora bien, en los aportes efectuados en otros procesos de reorganización empresarial,

⁵⁵ Corte Suprema, 23 de octubre de 2012, Rol 2553/2010, ID vLex: 436824510.

si el Servicio decide invocar la legítima razón de negocios, deberá fundamentar que el propósito de la operación fue evitar el pago de impuestos y la mala fe del contribuyente.

b) Etapa judicial.

En palabras del profesor Ortells, en la prueba procesal están reguladas las facultades de las partes y los poderes del juez respecto de la prueba⁵⁶. En etapa judicial, se sigue la misma regla ya citada del artículo 21 del Código Tributario, sin embargo, la modificación introducida por la letra b) del número 8 del artículo primero de la ley 21.210, distribuye la carga de la prueba entre el contribuyente y el servicio según sus alegaciones. Con la nueva regla, se generan importantes consecuencias prácticas a nivel de tasación, negativas a nuestro parecer para el interés fiscal, por lo que resulta muy importante la opinión de la jurisprudencia respecto al artículo 21 del CT.

Así, el inciso 4º del artículo 132 prescribe: “El término probatorio será de veinte días y dentro de él se deberá rendir toda la prueba. El Servicio y el contribuyente deberán acreditar sus respectivas pretensiones dentro del procedimiento”. Una vez fijados los puntos de prueba por parte del tribunal, conforme a la norma citada, las alegaciones de las partes deberán ser probados por quien corresponda. Sobre este punto, cabe recordar que el objeto de la discusión será fijado por el acto reclamado, la reclamación y el

⁵⁶ Ortells Ramos, Manuel, Derecho Procesal Civil, (Thomson Aranzadi, Navarra, 2007), p. 345.

traslado efectuado por el Servicio. No son pocos los casos en que se ha alegado la falta de congruencia mediante un recurso de casación en la forma.⁵⁷

A partir de la eliminación de la regla de inadmisibilidad probatoria introducida por la ley 20.322⁵⁸, si el Servicio quiere prescindir de la información del contribuyente para el ejercicio de la tasación, no queda otra alternativa que declarar que la contabilidad no es fidedigna. No debemos olvidar que la tasación, al tratarse de una potestad pública contenida en un acto administrativo, goza del privilegio de la presunción de legalidad. Este privilegio es una presunción iuris tantum que desplaza sobre los particulares la carga de impugnar el acto administrativo, evitando que éste se considere consentido⁵⁹, por lo que nuevamente es la puerta de entrada a la judicialización del asunto.

Es por ello que resulta tan importante, la interpretación que jurisprudencia ha dado al artículo 21 del CT, ampliando su aplicación a la etapa administrativa y jurisdiccional: “el artículo 21 del Código Tributario regula deberes y cargas de la autoridad fiscalizadora

⁵⁷ Corte Suprema, 4 de mayo de 2017, Rol 13764-2016. ID vLex: 678473501; Corte Suprema, 3 de julio de 2018, Rol 47631-2016, ID vLex: 74397065; Corte Suprema, 16 de marzo de 2017, Rol 6811-2017. ID vLex: 672011245.

⁵⁸ 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 del CT 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

⁵⁹ Art- 3 de la Ley 19.880 “los actos administrativos gozan de una presunción de legalidad, de imperio y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde su entrada en vigencia, autorizando su ejecución de oficio por la autoridad administrativa. Sobre este punto ver “García Macho, R. y Blanco, J.L., “Autotutela Administrativa”, en Diccionario de Derecho Administrativo, Santiago Muñoz Machado (Director), Iustel, Madrid, 2005, tomo I A–G, p. 297.

como del contribuyente, tanto durante la fase de fiscalización como en la jurisdiccional a que da lugar el reclamo. En la etapa administrativa, el mentado artículo 21 asigna al contribuyente el deber de probar con los documentos, libros de contabilidad y otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesario y 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 y, como contrapartida, prohíbe al Servicio prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. Mientras, en el estadio jurisdiccional propiamente tal, el legislador sólo regula cargas procesales para el contribuyente, ahora parte reclamante, consistentes en que 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 del Código Tributario.^{60 61}

Esta interpretación jurisdiccional del artículo 21 del CT en etapa judicial, va en línea entonces con la etapa administrativa y supone las mismas limitaciones y cargas para el contribuyente, que seguirán la misma suerte de la fundamentación, y por tanto, variarán sustancialmente según el supuesto de aplicación que se trate.

⁶⁰ Corte Suprema, 28 de marzo de 2017, Rol 38078-2015, ID vLex: 672380985.

⁶¹ En el mismo sentido, SCS Rol 9091-2021 del 26 de junio de 2014, Iltma. Corte de apelaciones de Talca 22 de diciembre de 2015 – rol n° 7-2015 mismo sentido Corte de Apelaciones de concepción, sexta sala, 14 de marzo de 2013, Rol 35-2012.

En el caso del inciso primero, se presenta el problema de que la tasación que pueda efectuar y fundamentar el Servicio, no cuente con antecedentes contables relevantes, y que posteriormente sean acompañados por el contribuyente en juicio, desvirtuando la actividad de la Administración. Al eliminarse la exclusión probatoria del artículo 132, queda libre el camino para el que contribuyente aporte nueva prueba y desvirtúe la incorrección de la tasación efectuada por el Servicio, especialmente en el inciso tercero.

Como forma de reafirmar la interpretación jurisprudencial, debe tenerse presente el tratamiento legislativo otorgado a la contabilidad y la primacía que le otorga la ley a la prueba contable sobre los otros instrumentos de prueba en el inciso 15 del artículo 132. De conformidad a la segunda parte del inciso 15º de dicha norma legal, “En aquellos casos en que la ley requiera probar mediante contabilidad fidedigna, el juez deberá ponderar preferentemente dicha contabilidad”. Según la jurisprudencia esta disposición no excluye pruebas sino que obliga al juez a ponderarlas de una manera preferente⁶².

⁶² “...*En cuanto a que los actos o contratos solemnes sólo podrán acreditarse mediante la solemnidad prevista por la ley, calidad que no tiene el mandato de autos, además de aquella referida a la contabilidad, caso este último que no excluye otras pruebas sino que sólo contiene la obligación de ser ponderada preferente por el juez...* Sentencia pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Talca el 13 de marzo de 2012, RIT, GR-00007-2011.”EN el mismo sentido Sentencia pronunciada por el Tribunal Tributario y Aduanero el 1 de marzo de 2012 RIT -08-00023-2011. Considerando décimo segundo: *Que, el mencionado artículo 132 del Código Tributario, en su inciso 15º, 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*

Por tanto, el Legislador otorga un el tratamiento diferenciado a las pruebas contables respecto de los otros medios de prueba, las que estando disponibles en la etapa jurisdiccional, decidirán el pleito.

En el caso del inciso tercero, se exige una fundamentación del valor corriente en plaza, de las otras convenciones de similar naturaleza o de las circunstancias en que se realice la operación, que deberán ser probadas en juicio con los antecedentes que proporcione el contribuyente, lo que dificulta la actividad del Servicio. Ello, a menos que este pueda ampliar su fiscalización con otros elementos diversos, lo que va en línea con el principio de la libertad probatoria⁶³ establecido en el artículo 132 inciso 10º del CT que comprende las pruebas típicas -aquellas que regula expresamente la ley- como las atípicas, aquellas que sin estar reguladas pueden servir para fundar la decisión sobre los hechos⁶⁴ se excluyen, en consecuencia, sólo aquellas que puedan declararse inadmisibles por expresa disposición de la ley.

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. En consecuencia, lo que prima en este inciso es la preferencia que el juez debe dar a este tipo de prueba, que no limita la libertad probatoria y que debe manifestarse en el momento de motivar la sentencia. Un ejemplo de esta norma lo encontramos en el caso previsto en la primera parte del inciso 1º del artículo 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁶³ Tal posición es reafirmada por los modelos de código tributario para América latina: (art. 108) del CIAT: Medios de prueba. *“Podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la confesión de los funcionarios de la Administración tributaria actuantes”.*

⁶⁴ TARUFFO Michele, *Algunas*, cit. (159), p 60.

Así lo conforma la jurisprudencia⁶⁵: “Esa demostración técnica es de su cargo, y le es exigible por la general necesidad de razonabilidad aplicable a toda actuación administrativa. Como contrapartida a la facultad de tasar está, por cierto, la necesidad de aceptar la declaración del contribuyente, si se decide no utilizar la medida del artículo 64. Esa norma, en suma, pone el peso de la prueba del valor de mercado de los aportes, de cargo del Servicio, y no del particular”

En suma, tal como se puede observarse, es necesario distinguir los supuestos del artículo 64 del CT en la fundamentación de la tasación en etapa administrativa, y en la carga de la prueba en etapa judicial, teniendo presente la modificación introducida por la ley 21210 al artículo 132 del CT y la interpretación jurisprudencial del artículo 21 del mismo cuerpo legal.

Por su parte, se advierten debilidades en los casos en que el Servicio no cuente con los antecedentes necesarios para efectuar la tasación, por lo que resulta necesario fortalecer las herramientas del Servicio, en caso que se declare no fidedigna la contabilidad.

Por último, en la etapa judicial, se invierte la regla general de la carga de la prueba en materia de tasación, en los casos en que el Servicio liquide directamente el impuesto.

⁶⁵ Sentencia Corte Suprema, 4 de diciembre de 2019, Rol 36194-2017, ID vLex: 828678005

7. Es una norma antielusiva.

Desde el origen del artículo 64 del CT a partir de recomendaciones internacionales que dieron origen a varias figuras del Código Tributario, la tasación es concebida como una medida especial de fiscalización para evitar la elusión y evasión.

Si se revisan las Circulares más antiguas sobre la materia⁶⁶, se puede evidenciar que también era percibida de esa forma por los contribuyentes⁶⁷. A ello se suma el reconocimiento expreso que hace la Administración Tributaria en la Circular SII N° 65 de 2015, que declara que las normas que permiten la tasación de precios o valores, son normas especiales antielusión.

Para Vergara, la tasación fiscal previa citación tiene por finalidad evitar la evasión tributaria, es decir, se pretende que el contribuyente dé cumplimiento a sus obligaciones tributarias, nacidas de la configuración del hecho gravado. Por tanto, dice, estamos en

⁶⁶ En el Oficio 98 de 1974 el Servicio estima que las circunstancias en que se realiza operación hacen presumir que el precio que se consigne por las partes es el real, sobre todo si la enajenación se realiza en subasta pública o en propuesta pública como es como generalmente vende el Comité recurrente (refiriéndose al Oficio 20371 del Comité Operaciones Automotrices Corfo). Sin embargo, agrega que a pesar de lo expresado, si a juicio del funcionario encargado de la tasación, el precio no fuera aceptable como base imponible, está dentro de sus facultades solicitar los antecedentes que estime necesarios para aceptar o rechazar dicho valor, procediendo a tasar en la suma que estima procedente. En el mismo sentido, el Oficio 1130 de 15 de marzo de 1979.

⁶⁷ Al respecto, en la consulta efectuada mediante Oficio 20371 de 3 de diciembre de 1973, del Comité de Operaciones Automotrices de la Corfo se señala “circunstancia de que el contribuyente es un Organismo de Derecho Público, y por tanto no pueda realizar actos dolosos de evasión tributaria”

presencia de una medida antievasión⁶⁸. Por su parte, agrega que la tasación sin previa citación, tiene como finalidad evitar la elusión tributaria, ya que se trata de situaciones en que el hecho gravado no se ha configurado o se ha reducido dolosamente la base imponible⁶⁹.

Para nosotros, tanto la tasación con o sin citación del artículo 64 del Código Tributario son normas antielusivas. Ello, porque todas las hipótesis de la tasación previa y sin citación, son manifestación del incumplimiento a los deberes formales de los contribuyentes, que como hemos dicho, subyace como principio a la aplicación de estas normas. Así, verificado el supuesto legal, activan la función de control de la Administración, quien debe determinar, mediante el método indirecto de oficio, el importe de la obligación tributaria respectiva.

Desde la ley 20.780, conforme al artículo 4 bis del Código Tributario, las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imposables, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. Con ello, queda claro que la obligación tributaria es anterior, y queda pendiente su determinación, ya sea a través del método directo o indirecto.

Entonces, al igual como lo veremos a propósito del principio de neutralidad, el hecho que se trate de una norma antielusiva, tiene incidencia en la forma de entender los conceptos

⁶⁸ Vergara Fernández Samuel Emilio, Tasación Fiscal como medida antielusión o antievasión, en Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, p. 120, 121 y 122

⁶⁹ Vergara. Ob (cit),p131.

jurídicos indeterminados que utiliza el artículo 64 del CT, y en particular para la legítima razón de negocios.

Por su parte, y más importante aún, es el hecho que puede implicar que un supuesto de tasación pueda subsumirse de manera conjunta en un supuesto de norma antielusiva general. En estos casos, la frase: “es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se puede obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria” del artículo 4º ter del Código Tributario, en cuanto a la economía de opción con efectos tributarios, permite mantener su configuración como norma antielusiva y el resguardo normativo previo y general, por medio de la tasación.

CAPITULO IV: Neutralidad Tributaria como límite general

Junto a la prescripción⁷⁰, los incisos 4º y 5º del artículo 64 del CT establecen las principales limitaciones a la facultad de tasar, el primero de ellos referido a casos de división y fusión; y, el segundo, a otros procesos de reorganización de grupos empresariales.

1. Concepto de Neutralidad Tributaria.

En términos generales, la neutralidad es un principio impositivo básico inspirador de las reformas fiscales. Decimos que existe neutralidad impositiva, cuando la variable tributaria involucrada en las operaciones económicas constituya un elemento neutro en las decisiones de los agentes económicos⁷¹.

Es sabido que el sistema de tributación gira en torno a las características de la persona o la empresa. La forma jurídica y su ubicación determinan el impuesto aplicable, la dimensión de su patrimonio y/o ventas, y/o su actividad⁷², el régimen y/o modalidad de

⁷⁰ Las facultades de fiscalización deben efectuarse dentro de los plazos de prescripción.

⁷¹ Ver FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio, La Vigencia de los Principios de Justicia Tributaria en España: Aportaciones para un debate. Estudios constitucionales vol.11 no.2 Santiago 2013.

⁷² Un principio de neutralidad se manifiesta en que la tributación no discrimine por el origen de los ingresos. En el caso del impuesto a las empresas, en Chile no se da un tratamiento especial a ciertos sectores económicos o tipo de empresas, como ocurre en otros países. Hay ciertas excepciones a este principio, como el régimen de renta presunta en el agro, la minería y el transporte; el DL 701 en el sector forestal y el DFL 2. Jorrat Michael, Barra Patricio, Un Análisis del Sistema Tributario Chileno, Subdirección de Estudios-Servicio de Impuestos Internos.

tributación. En el ámbito empresarial, se exigiría que las decisiones sobre las fuentes de financiación, el nivel y la composición de la inversión, el lugar de localización, la combinación de factores, la forma jurídica o el tamaño de la empresa, no estuviesen afectadas por factores fiscales⁷³, lo mismo podría exigirse respecto a las decisiones sobre reorganización. Este es el campo propio de la neutralidad en la tasación.

Así, la importancia de la neutralidad en la tasación es doble, por un lado, como excepción desplaza a cualquier consideración respecto al valor de la enajenación, bien o servicio, ante una posible diferencia con el valor corriente en plaza⁷⁴ o de mercado; y, por el otro, como principio impositivo, permite guiar la conducta de los contribuyentes. Se trata de las señales, incentivos o desincentivos, a los agentes económicos a fin de que asuman conductas determinadas que logren el cumplimiento de definidas políticas económicas fijadas por la autoridad.

Dicho esto, la neutralidad tributaria es un principio de la tributación que consiste en que las decisiones económicas, no se encuentren motivadas por una razón meramente tributaria.

Como veremos, la evolución de la normativa del artículo 64 CT, hace suyo el principio de la neutralidad y sirve como principal insumo para determinar el sentido y alcance de

⁷³ Paredes Gómez, Raquel, Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa: Aproximación empírica y propuestas de reforma de la imposición empresarial en España. En XIII Encuentro de Economía Pública, Playadulce (Almería), Hotel Playadulce. 2 y 3 de febrero, 2006, ISBN 84-8240-795-3, pág. 80

⁷⁴ Oficio 395 de 12 de enero de 2010 del Servicio de Impuestos Internos.

las excepciones a la tasación. En sus incisos 4º y 5º, al establecer que las reorganizaciones empresariales deben efectuarse registrando sus valores contables o tributarios, indirectamente, señala que no deben generarse efectos tributarios en la depreciación, corrección monetaria, determinación del mayor valor al momento de la enajenación a terceros, etc. Lo mismo podemos replicar respecto a las reorganizaciones, sobre la mantención de los registros y que no se generen flujos de dinero efectivo para la empresa aportante.

Las normas tributarias en general, y tasación como una norma antielusiva especial, determinan la actuación de los agentes económicos y el llamado que se hace, es a mantener la neutralidad de las operaciones. Así, para nosotros, la finalidad antielusiva de la norma, debe evaluarse sobre la neutralidad de la operación, no sobre una legítima razón de negocios que utiliza la norma del artículo 64 del CT. Ello, porque como veremos, es un concepto jurídico indeterminado que fue importado desde otro sistema jurídico.

En definitiva, la neutralidad⁷⁵ fija la ruta de navegación para la interpretación y aplicación de este límite a la facultad de tasar. Se trata de un principio transversal a la normativa que regula la tasación, que resulta determinante para analizar la continuidad de los registros contables, la legítima razón de negocios y la carga de la prueba sobre dichos elementos.

⁷⁵ No debe confundirse la neutralidad con los efectos buscados desde el punto de vista corporativo o comercial, ya que naturalmente desde ese punto de vista la reorganización no es neutra.

2. La neutralidad como límite a la facultad de tasar.

Los incisos 4º y 5º del Código Tributario se refieren a las divisiones y fusiones y luego al aporte, total o parcial de activos de cualquier clase. Analizaremos ambos incisos a luz de la neutralidad tributaria y su elemento diferenciador.

a) División y fusiones

Históricamente, en las reorganizaciones la neutralidad fue considerada inicialmente por la jurisprudencia administrativa del Servicio mediante Oficios, luego en la normativa obligatoria para sus funcionarios en la Circular 68 del 28 de noviembre de 1996, y posteriormente, a nivel legal, mediante una indicación del ejecutivo⁷⁶ durante la tramitación de la ley 19.705, que a la postre formaría parte integrante del actual artículo 64 del Código Tributario. Dicha norma fue interpretada administrativamente por la Circular N° 45 del 16 de julio de 2001.

Con la Circular 68 del 28 de noviembre de 1996, se institucionaliza tributariamente la interpretación de la Superintendencia de Valores y Seguros respecto a que no existe enajenación en las divisiones, y que se trata de una especificación de derechos preexistentes. Criterio que será aplicado también a otros procesos de reorganización, y que se traduce en que la operación, en cuanto acto jurídico, no genera una enajenación

⁷⁶ Historia de la Ley 19.705. La Comisión aprobó esta indicación por unanimidad, con los votos de los HH. Senadores señores Sergio Bitar, Edgardo Boeninger, Alejandro Foxley, Jovino Novoa y Francisco Prat.

o la realización de un resultado tributario. Se trata entonces de una neutralidad jurídica o de resultado⁷⁷, que no impacta en la fecha de adquisición de dichos derechos preexistentes. Esta Circular, es el antecedente directo de la modificación legal posterior.⁷⁸

Otra evidencia histórica de la pretensión de planificación indicativa y la necesidad de neutralidad, son los cambios de criterio de la Administración Tributaria respecto a la división⁷⁹.

Antes del año 1998, el criterio para la asignación del patrimonio de la sociedad que se divide, era monto necesario para las asignaciones⁸⁰. Al producirse efectos tributarios indeseados en la asignación de costos⁸¹, luego de dicho año, el SII aclara que el término capital, debe necesariamente entenderse referido a todas las cuentas patrimoniales de la sociedad dividida⁸² y con ello se refuerza el criterio de neutralidad vigente a la fecha. Conforme al artículo 26 del CT, el contribuyente puede ajustarse de buena fe a dicha interpretación.

⁷⁷ Cabe tener presente que respecto de las fusiones por creación o incorporación, agrega que aun cuando existe legalmente enajenación de los bienes aportados, el aporte que efectúa la absorbida no tiene una contraprestación, pues no recibe a cambio acciones o derechos de la sociedad absorbente, puesto que desaparece como persona jurídica, de donde resulta que queda al margen de poder experimentar un incremento patrimonial.

⁷⁸ Historia de la ley 19.705.

⁷⁹ Debe tenerse presente que el proceso de división de una sociedad de Responsabilidad Limitada conformada por dos sociedades anónimas, conforme al ORD 1083-2000 si produce un traspaso patrimonial es perfectamente aplicable la facultad de tasar.

⁸⁰ Oficio del SII N° 483 del 9 de febrero de 1998.

⁸¹ Para revisar cómo opera contablemente dicha interpretación y profundizar sobre la materia, ver: CANALES TAPIA, Octavio, Efectos Tributarios de la División de Empresas, en Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, pp. 125-130.

⁸² Oficio del SII N° 1740 del 23 de abril de 2003.

Cabe destacar que al distinguirse por parte del legislador entre fusiones por creación o incorporación, la ley dejó fuera de la tasación las llamadas fusiones impropias, que consisten en la reunión en una sola persona de la totalidad de los derechos y acciones de la sociedad, produciéndose su disolución por aplicación del artículo 103 de la ley 19.046. Al disolverse la sociedad, se realizarán las utilidades pendientes y por tanto, se deberá dar aviso de término de giro y pagar los impuestos correspondientes. Misma situación ocurre en las Conversiones, que consisten en el aporte de activos y pasivos de la empresa unipersonal, a un nuevo tipo social, y que implican el término del giro y la realización de impuestos. De ello se sigue que la disolución o el término de giro, no resultan neutrales desde el punto de vista de la tributación (jurídico resultado), y por ello son tasables.

Ahora bien, para cumplir con la limitación a la facultad de tasar aplicable a divisiones y fusiones, además debe cumplirse con el elemento registral, esto es, la mantención del valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante. Vale decir, una neutralidad registral. Estos elementos, son una clara manifestación de la finalidad de la norma, y cuando ellos se cumplan, los procesos de división o fusión no serán tasables.

Esto es muy importante, pues tal como veremos más adelante, en los otros procesos de reorganización, se incluye un elemento antielusivo de la legítima razón de negocios, ausente en las fusiones y divisiones, y que se configura como su principal diferencia.

Para nosotros, la utilidad de distinguir y aplicar el principio de neutralidad en la fusión y división es que altera la carga de la prueba.

b) El aporte en otros procesos de reorganización.

El inciso 5º del artículo 64 del CT regula la limitación a la facultad de tasar a los aportes, totales o parciales, de activos de cualquier clase en otros procesos de reorganización. Dicha norma también fue interpretada por las Circulares N° 68 y N° 45 citadas, en ella se establece que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

Conforme a lo anterior, una vez realizado el aporte, la razón de negocios es el punto de partida para calificar el límite, y no es otra cosa que cualquier razón que no sea evitar el pago de impuestos. Se trata entonces, de un elemento antielusivo, cuya determinación, fundamentación y prueba corresponde al ente fiscal como una forma de evitar impuestos. Vale decir, en su actuar de mala fe. Ello, porque conforme al principio de buena fe en materia tributaria del artículo 4 bis del CT, puesto que resulta obligatorio para el ente fiscal reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes. Dicho reconocimiento además deberá presumirse conforme al nuevo artículo 8 bis N° 19 del CT.

Así las cosas, cuando la tasación se funde en un elemento de la neutralidad, la prueba corresponderá al contribuyente, y por el contrario, si la tasación se motiva por el elemento antielusivo, la prueba corresponderá a la Administración. Ello explica la escasa utilización de la norma.

En la práctica, la Administración efectúa una citación con cualquier antecedente sin valoración previa, y la legítima razón de negocios se reduce a cualquier manifestación de voluntad, lo que no es bueno para otorgar certeza y justicia a una institución tan importante.

La legítima razón de negocios, como elemento antielusivo, presenta los problemas propios un concepto jurídico indeterminado, de acreditar un hecho sin un horizonte claro, y que además tiene un componente subjetivo, que como hemos señalado, corresponde actualmente en desvirtuar la buena fe del contribuyente. En adición, es un elemento que no es propio de nuestra legislación, y que fue importado desde un sistema de precedentes judiciales, que no se aplica en Chile.

En definitiva, en nuestro país tenemos la tradición histórica de la norma, y si reexaminamos los requisitos de este límite para tasar en las reorganizaciones, ahora desde el punto de vista del principio de neutralidad, tenemos: el elemento jurídico (que el aporte -en especie-⁸³ no sea un acto de enajenación o realización que origine flujos

⁸³ Debe entenderse que se refiere al aporte en especie, ya que el aporte en dinero no puede tasarse en atención a su naturaleza.

efectivos para el aportante); contable (registrar el aporte a valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante, que la aportante subsista y que impliquen un aumento de capital en otra sociedad preexistente o nueva), y como tercer elemento, el antielusivo (legítima razón de negocios).

En los dos primeros casos, se trata de requisitos establecidos por el legislador para mantener la neutralidad tributaria de la entidad que realiza el aporte y de la que lo recibe. El único elemento que escapa de la neutralidad, es el antielusivo, que dependerá de actos anteriores, posteriores o concomitantes a la reorganización, cuya comprobación es compleja y que deberá ser alegado, fundamentado y probado por el Servicio de Impuestos Internos, como una actuación de mala fe por parte del contribuyente.

En consecuencia, resulta recomendable que el examen que se realice de la norma, y ante una eventual modificación, se complemente y fundamenten ambas excepciones en la neutralidad tributaria, reforzándola con otros deberes de información y un procedimiento de verificación del valor a tasar, eliminando la legítima razón de negocios que es de compleja y escasa aplicación, sustituyéndola por la prueba de la neutralidad.

c) Otras manifestaciones de la neutralidad como límite a la tasación.

En materia de fusiones o divisiones internacionales, en que en principio, no se aplica el límite a la tasación por la territorialidad de la ley, criterio que ha sido confirmado por la

Superintendencia de Valores y Seguros⁸⁴ junto a varios pronunciamientos del Servicio, que han indicado que el inciso 5°, del artículo 64 del Código Tributario, se aplica sólo en aquellos casos en que los efectos tributarios de la reorganización en cuestión se producen y agotan íntegramente en Chile.⁸⁵

Por su parte, cumpliendo los supuestos de aplicación, las reglas de tasación del artículo 41 letra E, priman por sobre las del artículo 64 del CT en virtud del principio de especialidad.

En los oficios 2592-2021 y 1511-2020⁸⁶ que se refieren específicamente a las fusiones transfronterizas, el Servicio establece que si las fusiones se efectúan en el exterior, no se aplica la facultad de tasar establecida en el artículo 64 del Código Tributario, “en la medida que efectivamente se acredite que los efectos legales de la fusión o división en el otro país, son análogos a la fusión o división efectuada en conformidad a la legislación chilena, y esas operaciones se efectúan bajo un régimen de neutralidad tributaria al no haber ganancias ni pérdidas en la operación antedicha”⁸⁷. En adición, en los casos en

⁸⁴ Oficios de la Superintendencia de Valores y Seguros N° 2718 de 26 de enero de 2011 y N° 4616 de 26 de febrero de 2015.

⁸⁵ Oficio 2156 de 3 de octubre de 2013

⁸⁶ Sobre los problemas de territorialidad de la ley e interpretativos que genera el oficio, ver: Suffiotti, Gonzalo, Stein Rodrigo, Navarrete, Juan Pablo, Fusiones transfronterizas: comentarios e interrogantes respecto del Oficio N° 1511 de 2020 del Servicio de Impuestos Internos. Comité Científico IFA Chile, disponible en [Fusiones transfronterizas - comentarios e interrogantes respecto del Oficio N° 1511 de 2020 del Servicio de Impuestos Internos \(vf\) \(ifachile.cl\)](http://ifachile.cl/Fusiones-transfronterizas-comentarios-e-interrogantes-respecto-del-Oficio-N-1511-de-2020-del-Servicio-de-Impuestos-Internos-vf)

⁸⁷ El antecedente del oficio 1511-2020 que invoca el contribuyente, es el Oficio 592-1998, en que los accionistas de la matriz chilena absorbida no verifican un incremento patrimonial a consecuencia de la fusión, debiendo mantener registrado el costo tributario original que tenían sobre las acciones dadas en canje.

que se ha consultado a la Administración Tributaria sobre el límite a la facultad de tasar del en reorganizaciones con sociedades en el exterior, el Servicio ha concluido que no se aplicará la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario, siempre que las nuevas sociedades o las subsistentes mantengan registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en las sociedades que desaparecen con las fusiones⁸⁸.

Así, en materia de reorganización empresarial internacional, a pesar de que no se admite su aplicación, se denota una constante de la jurisprudencia administrativa del Servicio en relación a la mantención de neutralidad, lo que va en línea con las recomendaciones internacionales⁸⁹.

Otra manifestación es la regulación de las pérdidas en materia de reorganización empresarial, ya que a diferencia de otras legislaciones⁹⁰. En nuestro derecho tributario, las pérdidas operan con la limitación establecida en el artículo 31 N° 3 inciso 6° de la LIR e introducida por la ley 19.738 sobre normas para combatir la evasión tributaria, referida a que no es posible utilizar pérdidas de una sociedad carente de bienes, que solamente registraba pérdidas y cambiara de controlador, salvo que se trate de empresas relacionadas conforme al artículo 100 de la ley 18.045. A pesar de que dicho cambio fue

⁸⁸ Oficios N° 1778 de 9 de agosto de 2017 y N° 704 de 13 de abril de 2018.

⁸⁹ Ver Criterios del Consejo de la Unión Europea. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/92/algemeen-fiscaal-beleid> Fernández Mendez, Andrés, La Política Fiscal en la Unión Europea, Prioridades para los Próximos años en Dialnet-APolíticaFiscalNaUnionEuropea-755461 (2).

⁹⁰ Ver sobre la rebaja de las pérdidas en el derecho comparado, Quezada Vergara, Gonzalo, Restricciones a la rebaja de las pérdidas de arrastre, en Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción, vol 1, agosto de 2017.

reactivo a ciertos acontecimientos conocidos por la opinión pública⁹¹, dicha excepción se configura igualmente como una planificación indicativa y como una manifestación de la neutralidad tributaria, toda vez que los registros de las empresas reorganizadas se mantienen, y tributarán en un momento posterior dentro del mismo grupo empresarial.

El principio de neutralidad también queda en evidencia respecto al límite a la facultad de tasar en el caso del término de giro del artículo 38 de la LIR, ya que la adjudicación al costo tributario que registraba la empresa que pone término de giro, permite que la diferencia de costo y el valor de mercado pueda ser realizada por quien se adjudica el bien respectivo.

Tal como lo explica el Oficio ORD N 2592 de 2021, la calificación de ingreso no renta tiene su fundamento en que los bienes adjudicados se originan en el capital aportado a la empresa, el valor de adquisición de la participación o la tributación de las utilidades acumuladas al momento del término de giro. Consecuente con ello, el N° 5 del artículo 38 bis, dispone que en la adjudicación no corresponderá aplicar la facultad de tasación dispuesta en el artículo 64 del Código Tributario.

⁹¹ Ver Guzmán, J. y Rojas, J. (2017). “Empresarios zombis. La mayor elusión tributaria de la elite chilena, La mayor elusión tributaria de la elite chilena”. Editorial Catalonia. Santiago, Chile

Otros ejemplos antiguos podemos encontrarlos en el Oficio 2687 del 6 de octubre de 1998, respecto a la inaplicabilidad de la facultad de tasar por una adjudicación convencional, ya que no provocan un traspaso de bienes entre la sociedad y los socios⁹².

En definitiva, la tradición histórica demuestra que la neutralidad tributaria es la principal finalidad que persiguen las limitaciones a la facultad de tasar de los incisos 4º y 5º del artículo 64 del CT, principio que es transversal para divisiones, fusiones y otros procesos de reorganización, el cual determina la fundamentación del ejercicio de la facultad, el sentido y alcance de la legítima razón de negocios y la carga de la prueba.

Conforme a lo anterior, se recomienda que en la creación de una nueva norma de tasación: i) se mantengan los límites a la facultad de tasar como manifestación de la neutralidad tributaria; y, ii) que se elimine la legítima razón de negocios como elemento antielusivo, y se refuerce la neutralidad con deberes de información que adecuar la norma al principio que la subyace (deberes de información y su control) y permitan alterar la carga de la prueba.

⁹² Según reza el Oficio: no es posible aplicar la norma del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario en cuanto a la facultad de tasar, ya que jurídicamente existe una adjudicación y no una enajenación como exige dicha norma.

CAPITULO V. Norma general de tasación en el mensaje de la ley 21210.

El mensaje enuncia a la norma general de tasación, en el apartado de normas que introducen seguridad jurídica, (7, punto v) y en ella se describen sus objetivos, como ejemplos de circunstancias concomitantes para el ejercicio de la facultad; se explicita el derecho del contribuyente para aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación para justificar el valor; se establecen presunciones respecto a ciertos valores; normas más modernas de reorganización de grupos empresariales y los medios de prueba. Esta norma pasó por algunas modificaciones en su tramitación y finalmente, por falta de acuerdo, no se aprobó. Pasemos a examinar en términos generales su tramitación.

a) Aspectos fundamentales del Proyecto.

Como se anticipó en el trabajo, la norma reitera los actuales incisos 1º y 2º del artículo 64, pero incorporando la palabra “fundadamente”, que como ya sabemos, no requiere mención expresa.

Luego, la norma originaria del proyecto, establece en su modificación (32), el reemplazo del artículo 64, estableciendo que para los casos de contabilidad no fidedigna y falta de declaración (artículos 21 inc.2 y 22): A Normas para determinar la base imponible; B Normas especiales sobre operaciones en Chile dentro de un grupo empresarial; C Medios de prueba admisibles para acreditar enajenaciones y servicios; y, D Exclusiones relativas a reorganizaciones empresariales.

En el Oficio de Indicaciones del Ejecutivo⁹³, se agregó nuevamente la expresión “en forma fundada” respecto a la tasación de valores, se agregó un plazo de los últimos 90 y 60 días para el valor de bonos, acciones, etc. Agrega respecto a la letra B, que el Servicio debía acreditar en forma fundada que no consisten en valores de mercado o que se han asignado indebidamente gastos y rentas entre las entidades.

Posteriormente en el proyecto, una redacción de la norma que elimina los aspectos dañinos sobre las presunciones que afectan la carga de la prueba y rescata los positivos, pero mejorable en varios otros, es la indicación declarada inadmisibles del Diputado Jackson⁹⁴, en ella se mantienen los primeros incisos históricos, y se mantienen los criterios de valoración más amplios y modernos del proyecto. Luego se permite al contribuyente la aplicación de cualquier método y presentar informes de valoración y se exige al Servicio contar con los antecedentes para fundamentar la suya, además de fundamentar los motivos por los cuales no resulta aplicable el método del contribuyente. Ello nos parece acertado.

Por su parte, y en línea con lo que se agrega más adelante, el establecimiento del procedimiento mediante resolución, nos parece, excede el principio de legalidad y altera la certeza jurídica, toda vez que el procedimiento debería regulado en términos generales en la misma norma, en una especie de artículo 59, pero con consecuencias

⁹³ Oficio de Indicaciones del Ejecutivo, Historia de la ley 21.210, p. 177.

⁹⁴ Historia de la ley N° 21.210, p. 294.

operativas tanto para el contribuyente como para el Servicio, en relación a los deberes de información, la neutralidad de la operación y la valoración que se lleve a cabo.

Respecto a los límites a la facultad, se mantienen los criterios vigentes del artículo 64 y se incorporan los contenidos de los recientes Oficio 2592-2021 y 1511-2020. Creemos sin embargo, que el establecimiento del procedimiento es determinante para la correcta aplicación de esta norma y evitar la judicialización, como se ha dicho en el trabajo.

Luego en la indicación del diputado Nuñez⁹⁵, presidente de la Cámara, se cambia el título de la modificación (32) por “Facultad y procedimiento de tasación de base imponible” evidenciado la necesidad de normas procesales que regulen esta facultad. Sin embargo, se mantienen las presunciones originales del proyecto del ejecutivo.

Respecto a las presunciones de algunos objetos tasables, si bien admiten margen de mejora a partir del procedimiento de entrega de información, nos parece adecuada su inclusión, ya que responden a criterios que ha fijado previamente la jurisprudencia y que cualquier perito con un método racional podría determinar. Sin embargo, en los procesos de reorganización, se vuelve a los contratos marco en las normas dentro del grupo empresarial, lo que se traduce, nuevamente en un criterio subjetivo de valor, que como hemos visto, no responde a los principios de la tasación. Nos parece destacable, en esta norma, la eliminación de la legítima razón de negocios.

⁹⁵ Historia de la ley 21.210, p. 551.

Sobre las menciones particulares, podemos destacar la intervención del Ministro de Hacienda, quien defiende el proyecto, nos parece, con una visión más económica que tributaria⁹⁶. Luego, la del señor Alcalde⁹⁷ quien destacó la relevancia de una norma de

⁹⁶ explicó que en este punto el Ejecutivo busca actualizada la facultad de tasación del Servicio, estableciendo algunos principios o criterios, entre ellos, el establecimiento de una presunción, en el contexto de operaciones entre partes no relacionadas, de que estas ocurren en condiciones de mercado. En la situación de partes relacionadas, la presunción es la opuesta, pero resguardando ciertos puertos seguros, por ejemplo, respecto de inmuebles, se puede considerar como puerto seguro una operación que se realiza en los últimos 12 meses, o en el caso de operaciones bursátiles, tomar el precio de los últimos 90 días, o en el caso de participaciones en empresas, recurrir al valor financiero acreditado y operaciones de financiamiento según el interés bancario más utilidad. Agregó que hay ciertas consideraciones especiales para las PYMEs, que buscan evitar la imposición de obligaciones demasiado onerosas. Historia de la ley 21.210, p. 553.

⁹⁷ constituye una de las más importantes atribuciones de fiscalización del Servicio. Tasar consiste en determinar el precio o valor asignado a una venta o prestación de servicios. Su ejercicio tiene un efecto directo en la determinación de la base imponible. El artículo 64 regula esta facultad, la que es siempre compleja, tanto entre partes relacionadas como no. La valorización conforme a mercado, requiere de un alto grado de expertise. La propuesta del Ejecutivo se puede separar en diversos ámbitos: primero, respecto del ejercicio propiamente tal, se establece un principio general común al derecho comercial y a las relaciones de negocios, consistente en que en las operaciones entre partes no relacionadas, se asume que sus intereses son contrapuestos y que ambos buscan obtener el precio más alto y más bajo posible, respectivamente a su posición en la operación. También establece ciertas situaciones que podrían generar dudas en torno al precio de mercado de una operación. Tomando el ejemplo de una enajenación de un departamento, explicó que si se tiene un parámetro, una operación cercana en el tiempo con características similares, se puede utilizar como puerto seguro para efectos de determinar el precio de mercado para esa venta en específico. Se busca evitar la obstaculización de la operación que se podría generar por la exigencia de un informe pericial. Segundo, en cuanto a la posibilidad de realizar fiscalizaciones consolidadas, destinadas a analizar los efectos de las operaciones efectuadas en el contexto de un grupo empresarial. Por ejemplo, si se ha otorgado un crédito entre una filial y la matriz, se puedan analizar conjuntamente los efectos de esa operación en ambas entidades, tanto para facilitar la fiscalización de la autoridad tributaria como para simplificarla desde la perspectiva del contribuyente. Tercero, el proyecto actualiza las distintas normas de tasación vigentes en la legislación tributaria. Actualmente, el artículo 64 permite tasar solamente cuando el precio es notoriamente inferior al valor de mercado. Cuando el precio es notoriamente superior, no puede tasar, teniendo que ejercer una facultad fiscalizadora distinta, contemplada en el artículo 17 N° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta. Agrega que las presunciones entregan un mayor grado de certidumbre al contribuyente respecto al valor de mercado por el cual deben celebrar sus operaciones.

tasación y sus dificultades operativas, resaltando las innovaciones en materia de reorganizaciones empresariales⁹⁸.

Por su parte, el asesor Diego Riquelme⁹⁹ hace importantes menciones a la simplicidad y técnica legislativa que requieren estas normas, haciendo presente las dificultades en

En ausencia de parámetros, la única forma que tiene de asegurarse, es recurrir a un informe pericial que determine el valor de mercado. Agregó que se trata de presunciones meramente legales, que no inhiben la facultad de fiscalización del SII, como ocurriría de establecerse una presunción de derecho. Estimó que la propuesta del Ejecutivo equilibra la fiscalización del SII con la certeza del contribuyente Historia de la ley 21.210, p. 553.

⁹⁸ El proyecto otorga certeza jurídica al otorgar la facultad de tasar, tanto al alza como a la baja, en una misma norma. Finalmente, también se contemplan normas relativas a los procesos de reorganización empresarial en los que hay continuidad del giro, incorporando una serie de criterios que han sido fruto de la evolución de la jurisprudencia administrativa, tales como los procesos de fusión internacional y transfronteriza. Concluyó señalando que un principio que atraviesa lo anteriormente expuesto es el de la primacía de la sustancia por sobre la forma, para la determinación de los efectos de las operaciones, haciendo aplicable a su vez a estos procesos, la norma general antielusión Historia de la ley 21.210, p. 554.

⁹⁹ coincidió en la necesidad de adecuar la facultad contenida en el artículo 64, pero constató ciertas diferencias con la forma en que deben redactarse las modificaciones. La redacción no debe perjudicar la labor fiscalizadora del Servicio. En ese contexto, advirtió que la técnica legislativa consiste en introducir diversas presunciones en el artículo, exigiéndole al Servicio que las desvirtúe en cada operación, lo que en su opinión carece de sentido, debiendo en su lugar establecerse una norma amplia que señale que las operaciones que realiza un contribuyente deben ser a valor de mercado, uno igual al de otra operación similar en condiciones similares. En cuanto al establecimiento de puertos seguros, se le está diciendo al contribuyente que ejecute la operación conforme prescribe la norma, pero ello no le asegura que el Servicio esté en desacuerdo con el valor, por lo que en definitiva no se le otorga certeza jurídica al contribuyente. Expresó que la indicación parlamentaria busca acercar la redacción del artículo 64 a la norma de precios de transferencia en materia internacional. Agrega este asesor que el actual artículo 64 tiene espacios de perfeccionamiento, más la redacción del Ejecutivo no cumple lo buscado, en tanto genera dos efectos negativos: uno, establecer una serie de presunciones que perjudican y dificultan la labor fiscalizadora del SII, redundando ello en una menor recaudación; el otro, consagrar puertos seguros que en definitiva igualmente pueden ser impugnados por el SII, aún cuando el contribuyente haga uso de los mecanismos de valoración contemplados por la propia norma. La propuesta parlamentaria, plantea eliminar las presunciones legales, estableciendo una norma más ajustada, pero también más clara, consignando expresamente que los contribuyentes deben realizar operaciones en valores de mercado, considerando operaciones similares

materia de prueba, que se traducen en los aspectos negativos del proyecto que hemos visto.

El Diputado Ramírez¹⁰⁰ se mostró más de acuerdo con una redacción general, en lugar de una que regule situaciones específicas, por el impacto que podría tener en las pymes la necesidad de efectuar una tasación. Ello nos parece un argumento que escapa de las estrategias del plan de fiscalización que fija el Servicio.

El Diputado Melero¹⁰¹ recordó que este proyecto fue estudiado y redactado junto con el SII. Expresó que lo que entraba la fiscalización del SII es una legislación rígida que dificulte su labor en el caso concreto.

en condiciones similares. Concluye indicando que lo que se está proponiendo el establecimiento de presunciones de derecho, sino que se argumenta que las presunciones legales que se consagran, no otorgan mayor certeza jurídica. Indicó que la certeza jurídica se consigue estableciendo normas sencillas de entender, por parte de los contribuyentes, y de aplicar, por parte del Servicio. Historia de la ley 21.210, p. 555.

¹⁰⁰ Sin embargo, el problema de este proceder, en esta norma, es que si sólo se establece el principio, quedará la pregunta sobre cómo probará el contribuyente que su operación fue realizada a precio de mercado. La práctica actual exige un informe pericial, lo que afecta a las PYMEs por su elevado valor. El establecimiento de un puerto seguro para las PYMEs soluciona este problema. Por otra parte, advirtió que el Servicio debe mantener la facultad para impugnar la tasación hecha por el contribuyente, como una forma de evitar el abuso de estas reglas. El señor Alcalde recordó que las presunciones son simplemente legales, de manera tal que permiten analizar las circunstancias particulares y, eventualmente, desvirtuarlas. Además, la norma tiene un elemento respecto de la orientación de la fiscalización, en tanto le dice al fiscalizador que una operación entre partes relacionadas carece del interés de defraudar al Fisco, porque ambas querrán perseguir la mayor utilidad. Por el contrario, se enfoca la fiscalización hacia las operaciones entre partes relacionadas. Historia de la ley 21.210, p. 555.

¹⁰¹ Historia de la ley 21.210, p. 555.

Finalmente, el Ministro ratificó lo expresado por el Diputado Melero, e Indicó que lo que se busca con la fiscalización es la determinación del impuesto justo, no el máximo impuesto que se puede recaudar de un contribuyente. Afirmación de la cual estamos de acuerdo, pero con otra norma general de tasación.

b) Aspectos destacables.

En la letra A:

1. Incorpora la citación para la tasación del valor asignado a la enajenación de un bien o al servicio prestado.

Esta regla resuelve el problema de la falta de determinación indirecta y mixta, que enunciamos en el capítulo del concepto de tasación, ya que permite al contribuyente, explicar la valoración efectuada en la fase administrativa.

2. Incorpora criterios de valoración que no incluidos en la actual norma de tasación: las características de las industrias, sectores o segmentos relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y de las partes contratantes, así como también cualquier otra circunstancia relevante; y, establece que el contribuyente podrá aplicar cualquier método de valoración basado en reglas de general aceptación.

Estas reglas establecen deberes de información y la necesidad de que el contribuyente elija y justifique un método para determinar el valor impugnado en el proceso de citación.

3. La incorporación de ciertas presunciones de valor de mercado, particularmente, respecto a los efectos públicos, bonos, debentures, acciones y demás valores mobiliarios que tengan cotización bursátil, al día de su enajenación; el valor que resulte de asignar a los mencionados bienes, la proporción que les corresponda en el patrimonio financiero debidamente acreditado.

Destaca en primer lugar el criterio del valor de mercado, locución ausente en la regulación actual y en segundo lugar, las presunciones citadas, funcionan como excepciones a la facultad de tasar y como manifestaciones de la neutralidad tributaria. Por tanto, dentro de ciertos márgenes¹⁰², responden a los principios que resguarda la norma.

En la letra C:

1. La incorporación de cualquier medio de prueba, salvo la testimonial, para la prueba del valor de las enajenaciones y prestaciones de servicios.

Si bien puede considerarse una tautología en materia judicial, en materia administrativa permite que el valor de mercado, considere pruebas extracontables para determinar las

¹⁰² Más adelante en el proyecto, por una indicación del ejecutivo, se extiende el plazo de cotización bursátil, resultando en una elección para el contribuyente.

circunstancias en que se realiza la operación. Con todo, nos parece que debe excluirse la prueba testimonial en la etapa administrativa.

En la letra D:

1. La incorporación de la excepción de la facultad de tasar del actual inciso 5º al aporte de cualquier clase realizados por una sociedad o entidad constituida en el extranjero. Ello, porque es un reconocimiento legal de un criterio que como vimos, ya tiene su expresión en la jurisprudencia administrativa del Servicio.

En la letra B:

2. La norma procesales del proceso de fiscalización, en particular: i) sobre la instrucción para dirimir la unidad que debe llevar adelante la fiscalización en el caso que los contribuyentes del Grupo Empresarial que han sido notificados de una fiscalización se encuentren en la jurisdicción de más de una Dirección Regional; ii) la regla de radicación de la fiscalización.

Nos parece que estas normas procesales no debieran estar incorporadas en la norma de tasación, sino que deberían ser generales, para cualquier proceso de fiscalización, por lo que deberían estar incorporadas como norma especial del Título IV del Libro primero del Código Tributario.

c) Aspectos no deseables.

En términos generales, si tradicionalmente se critica la poca densidad normativa de la norma, posición a la cual adhiere este trabajo en su primer capítulo, creemos que, en términos aristotélicos, la redacción actual de la norma es viciosa por exceso.

Ello, porque la mención de ciertas materias es innecesaria y reiterativa, por ejemplo, la mención a las facultades de condonación, ciertos aspectos del procedimiento fiscalización, la mención en el punto de C de los medios de prueba. En todos los casos, se trata de una reiteración de las normas generales que rigen la materia.

Sin perjuicio de lo anterior, nos parece que la incorporación de las presunciones y reglas probatorias en las letras A y B es el contenido más dañino del proyecto, porque como se ha dicho en este trabajo, la determinación tributaria solo puede efectuarse por el contribuyente, o por la administración en su defecto. Así, en la citación que efectúe el Servicio solo podrá alegar una inconsistencia detectada en el proceso de fiscalización y solicitará antecedentes al contribuyente para su explicación. De modo que suponer de forma previa, que el valor asignado es el de mercado, priva de toda utilidad al requerimiento de información y es una norma peligrosa para el sistema.

CAPITULO VI. Un planteamiento de certeza jurídica.

Cualquiera sea el punto de vista ideológico, un buen sistema tributario, requiere que sea: i) simple, tanto para el contribuyente como para el fiscalizador; ii) justo, en el sentido que las personas paguen lo que tengan que pagar, según sus rentas, independientemente de su origen; iii) suficiente, vale decir, que permita al sistema financiar el gasto del Estado sin tener que recurrir a un exceso de endeudamiento, y iv) eficiente, que distorsione lo menos posible los precios relativos.

Para conseguir esos objetivos, se requiere de un contexto de transparencia y confianza en las reglas, en las instituciones, como también en las personas. Si analizamos la facultad de tasación con dichos objetivos y contexto, diremos que la simpleza debe estar constituida por un sistema de reglas claro, la justicia, por la determinación de la tributación adecuada, y de consecuencias adversas tanto para el contribuyente como para la Administración en su incorrecta aplicación; y la eficiencia y suficiencia, desde un punto de vista económico, que el establecimiento de dicha facultad, no interfiera en las asignación de recursos, pero que logre disminuir la evasión.

En los tiempos actuales, la disponibilidad de información, a través de los sistemas de la Administración Tributaria (Big Data) y la entregada voluntariamente por los contribuyentes, es un aspecto esencial para desarrollo de las facultades de fiscalización conferidas al Servicio de Impuestos Internos. Para Dina Pomeranz, una literatura cada

vez mayor, sostiene que comprender los flujos de información es fundamental para una tributación eficaz¹⁰³.

En base a lo anterior y la naturaleza de potestad pública de la facultad de tasación, es que proponemos que cualquier planteamiento de certeza jurídica, debe pasar por el establecimiento de deberes de información, que puedan limitar el margen discrecional que tiene el contribuyente y que fijen el actuar de la Administración al momento de la valoración.

No obstante dicha pretensión, utilizando los mecanismos disponibles en el sistema tributario, esto es, el artículo 21, 33 bis y 63 del Código Tributario, unido a la facultad interpretativa de las normas tributarias contenidas en el artículo 6º, consideramos que el establecimiento de deberes de información y un procedimiento legal especial para justificar el valor, son los aspectos más importantes para dotar de mayor certeza a la facultad de tasación.

Si analizamos el proyecto de ley contenido en el Boletín, el oficialismo, al amparo del proyecto original, propendía el establecimiento de presunciones que calificaba como

¹⁰³ A fundamental constraint for taxation is that governments need to be able to observe transactions in order to impose a tax on them. A growing literature therefore argues that understanding information flows is central to effective taxation. When governments imperfectly observe transactions, important differences emerge between forms of taxation that are equivalent in standard models of taxation but differ in the information they generate for the government. Slemrod, Joel. 2008. "Does It Matter Who Writes the Check to the Government? The Economics of Tax Remittance." *National Tax Journal* 61 (2): 251–75. By Dina Pomeranz, No taxation without Information: Deterrence an Self-Enforcement in the Value Added Tax, *American Economic Review* 2015, 105(8). p.2539. Available in <http://dx.doi.org/10.1257/aer.20130393>

“puertos seguros” en su mensaje; y, por su parte, la oposición y los representantes del Servicio de Impuestos Internos, solicitaban de eliminar dichas presunciones. En el devenir de dicho proyecto, y que a la postre no llegó a concretarse, la norma no incorporó las modificaciones en las que existía acuerdo, y que a nuestro juicio eran importantes y necesarias para complementar el ejercicio de la facultad, como la ampliación del objeto y los criterios de valoración, el establecimiento de ciertas presunciones y la consagración de la neutralidad tributaria en todo tipo de procesos de reorganización

Un aspecto que parece medular desde el análisis histórico de la norma, es que la facultad de tasar, previa citación del contribuyente, esto es, los supuestos de los incisos 1º y 2º no ha sufrido modificaciones en el tiempo, ni siquiera en el último proyecto de ley que pretendió modificar su articulado.

Para nosotros ello responde a una finalidad muy clara, dar al contribuyente la posibilidad de justificar un determinado precio a la luz de ciertos antecedentes o información relevante, permitiendo al Servicio verificar un valor que en principio, presenta inconsistencias con la información disponible para la Administración Tributaria. Es de sentido común, advertir que la inconsistencia detectada pueda tener su origen en la falta de información, o en una finalidad elusiva que pueda ser detectada en la fiscalización.

El contribuyente por altos que sean sus valores cívicos no tiene interés en pagar, generalmente, no se siente obligado en conciencia en descargarse de esa obligación¹⁰⁴.

¹⁰⁴ POSADAS-BELGRANO, G.A, Ob, cit. p. 391

Es por esta razón, que las leyes tributarias no sólo imponen al sujeto pasivo una obligación, la del pago del tributo, que será la obligación principal, sino que para hacer posible dicho pago o para cautelar el interés fiscal se establecen obligaciones anexas o complementarias¹⁰⁵, cuyo incumplimiento por regla general lleva aparejada una sanción por infracción tributaria sancionada en el art. 97 del Código Tributario¹⁰⁶, estos son los llamados deberes formales del contribuyente, el más importante es el de información y consiste básicamente aportar los antecedentes necesarios y llevar la contabilidad de manera fidedigna¹⁰⁷

Para nosotros, el cumplimiento de estos deberes de información, es el punto de partida para calificar la conducta del contribuyente; y, la fundamentación y racionalidad de la tasación por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Desde el punto de vista de la redacción de una norma general de tasación, bien regulada, con supuestos claros procedimentales de impugnación, criterios modernos y amplios de valoración, debería ser capaz de comprender todos los supuestos susceptibles de del

¹⁰⁵ Admiten diversas clasificaciones, la más importante es la de información y comprende la de llevar contabilidad fidedigna.

¹⁰⁶ Las infracciones tributarias pueden ser definidas como: *"toda violación dolosa o culpable de una obligación, de un deber o de una prohibición tributaria sancionada por la Ley"*. MASSONE PARODI, Pedro, cit. (n.88), p 175. Se discute si la infracción tributaria presupone culpabilidad, a favor de esta responsabilidad objetiva se encuentra el Servicio de Impuestos Internos y en contra de ella, cierta parte de la doctrina como BLUMENSTEIN, Ernst, cit. (n.142),

¹⁰⁷ El Servicio la ha definido como *"Aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencias de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley le obliga a acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su declaración"* Manual del Servicio de impuestos Internos 17 (2001), I.

tráfico, por tanto, se propone como primera medida adicionar, en una eventual modificación del artículo 64, una ampliación del objeto y que en el caso de la determinación del valor del bien o servicio, este sea notoriamente superior o inferior. Por su parte, reformular los criterios de valoración con criterios OCDE y establecer deberes de información adicionales o presunciones especiales asociadas y en resguardo de los principios que subyacen esta actividad.

Una solución – dicho sea de paso, imperfectamente lograda en el mensaje de la reforma de la ley 21.210 y usada en la práctica (actualmente) por el Servicio de Impuestos Internos con la citación– sería establecer una instancia administrativa de revisión/valoración racional¹⁰⁸, con la información del contribuyente–obligatoria para el ente fiscal conforme al inciso segundo del artículo 21 del Código Tributario– para acreditar que las “circunstancias en que se realizó la operación” las cuales fueron un elemento fáctico determinante para la fijación del precio y sus consecuencias tributarias neutras, pero con consecuencias operativas en sede administrativa y judicial. Con ello volvemos al principio que subyace a la norma, relativo a los deberes de información, a la función de control y a la neutralidad tributaria. Nos alejamos, por tanto, del criterio económico que atenta contra los principios constitucionales de la libertad económica y la no confiscatoriedad; y, a nivel legal, del principio de libertad contractual.

¹⁰⁸ Con ello da cumplimiento al principio de contradictoriedad de los procedimientos administrativos establecido en los artículo 4^o y 10^o del la ley 19.880.

A modo de resumen, en relación a la tasación previa citación de los incisos 1° y 2° del actual Código Tributario, sabemos que cuenta con una tradición histórica que recomienda su mantención en sus supuestos aplicables. Que se trate de un mecanismo de determinación indirecto, importa fortalecer la determinación en justicia, mediante un fortalecimiento de los sistemas de información que permitan al Servicio tasar la base imponible. La digitalización ha contribuido a ese objetivo.

Por su parte, para la tasación sin previa citación del inciso 3°, desde el punto de vista del principio de legalidad, la mejor alternativa es introducir modificaciones legales al artículo 64, que permitan en primer término, establecer un procedimiento de requerimiento de información que permita al contribuyente probar la inconsistencia detectada por el Servicio, y servir como parámetro objetivo del resultado del proceso de determinación tributaria. Por su parte, fijar supuestos y criterios de valoración, más detallados y modernos, tal como se intentó con la reforma de la ley 21.210. Otro aspecto más discutible son los efectos de la tasación efectuada por el Servicio en el ámbito judicial y la extensión de las excepciones a la facultad de tasar, que dependerá de lo que se quiera conseguir en términos de política tributaria. Sin embargo, creemos que tanto el procedimiento para justificar el valor, como los efectos de la tasación como sus excepciones, siempre deben estar guiadas por los principios que rigen la institución y que fueron mencionados al inicio de este trabajo. A saber: i) el resguardo de los deberes de información y la consecuente función de control sobre dichos deberes; y ii) la determinación de un valor objetivo (tributario o de mercado); y, iii) la neutralidad tributaria.

10. Conclusiones

1. Analizado el concepto de tasación y los supuestos de los incisos los incisos 1º, 2º y 3º del artículo 64 del Código Tributario, en su relación histórica con los deberes de información y el rol que cumple la citación, fue posible concluir los principios que la subyacen, y un concepto, que la identifica como un método indirecto de determinación tributaria destinado a fijar la base imponible, o los valores de mercado de transacciones, bienes o servicios, a partir de la observación de los antecedentes del contribuyente y/o de la Administración.
2. Con el análisis orgánico de las facultades de la Administración y las otras normas que hacen referencia a la tasación, se concluye que el artículo 64 del Código Tributario es la norma general de tasación, y que para evitar tautologías en la legislación, se recomienda regular solo los efectos y criterios de valoración cuando sean diversos. Ello, con excepción de la regulación de los precios de transferencia, que deberían mantenerse en una norma especial.
3. Del el estudio de las características de la tasación, se concluye: i) que la fundamentación es una regla implícita que no necesita ser expresada, que es reconocida por la jurisprudencia administrativa y que permite reclamar su cumplimiento por la vía administrativa y judicial; ii) que la tasación sea facultativa, se constituye como un elemento importante para guiar la actuación de los

contribuyentes, pero que debe ser limitada en general por la neutralidad y en especial, con presunciones; iii) que la enajenación de bienes muebles (corporales e incorporeales) y la prestación de servicios, es un objeto insuficiente para ser comprensivas de todo el tráfico jurídico patrimonial, y que el término de “transacciones” utilizado por la jurisprudencia, nos parece adecuado, para que, junto a las “enajenaciones” quede incorporarlo en una eventual reforma; iv) que los criterios de valoración de la norma del artículo 64 requieren actualización y deben ser integrados por el criterio objetivo y racional incorporado por la jurisprudencia. Se recomienda es este apartado, la utilización de los criterios introducidos por el mensaje de la reforma a la ley 21.210; v) que la jurisprudencia ha limitado la aplicación de la tasación de la base imponible, descartando alegaciones sobre sus partidas, y que la información con la que cuente el Servicio es suficiente para tasar; vi) que la jurisprudencia ha sido uniforme con el criterio de que la prueba de la tasación corresponde al contribuyente a partir del artículo 21 del Código Tributario. Dicha interpretación puede entrar en pugna con el artículo 132 inciso 10º, especialmente en la carga de probar la mala fe del contribuyente a propósito de la legítima razón de negocios, por lo que se recomienda su eliminación; y, vii) que la tasación es una norma antielusiva porque todas las hipótesis previa y sin citación, son manifestación del incumplimiento a los deberes formales de los contribuyentes.

4. Al revisar los límites de la tasación de los incisos 4º y 5º del artículo 64 del Código Tributario, se concluye que son una manifestación de la neutralidad tributaria, la cual se define en función de su finalidad y efectos. Tratados sus supuestos

especiales en divisiones, fusiones, procesos de reorganización y otras normas especiales, se confirma una tradición histórica del principio que la subyace.

5. En observación de las modificaciones propuestas al artículo 64 por el mensaje de la ley 21.210, se advierten aspectos, fundamentales, destacables y no deseables. Se concluye que los criterios de valoración del Boletín 12043-05 son insuficientes para un adecuado tratamiento y limitan indebidamente las facultades de la Administración Tributaria. Ello, porque se invierte drásticamente la carga de la prueba, y la institución no responde a los principios que la subyacen, vale decir, i) el resguardo de los deberes de información y la consecuente función de control sobre dichos deberes; y ii) la determinación de un valor objetivo (tributario o de mercado); y, iii) la neutralidad tributaria.

6. Como comentario de lege ferenda, se recomienda: i) redactar una nueva norma general de tasación y eliminar las tautologías; ii) establecer la obligación legal de fundamentación, tanto para la solicitud de información, como para la tasación, iii) establecer un procedimiento adjetivo que permita al contribuyente justificar un valor impugnado por el Servicio en los casos de impugnación de valores de enajenaciones o transacciones; iv) establecer sanciones operativas a falta de información en la etapa judicial; v) establecer un criterio de valorización-comparación genérico de valor de mercado; vi) reformular las excepciones a la facultad de tasar con los principios que subyacen a la institución, vale decir, los deberes de información y el principio de neutralidad tributaria; vii) eliminar la legítima razón de negocios como elemento integrante de los procesos de

reorganización y viii) establecer consecuencias operativas en los casos que el Servicio decida declarar como no fidedigna la contabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALDUNATE LIZANA, EDUARDO. DERECHOS FUNDAMENTALES, (SANTIAGO, 2008).
2. ALAMOS VERA, EDUARDO, LA NUEVA JUSTICIA TRIBUTARIA CHILENA, (EDICIONES TRIBUTARIAS Y LABORALES APLICADAS S.A, SANTIAGO, 2009).
3. ASTE MEJÍAS, CHRISTIAN, CURSO SOBRE DERECHO Y CÓDIGO TRIBUTARIO (SANTIAGO, 2008).
4. BERMÚDEZ S., JORGE. DERECHO ADMINISTRATIVO GENERAL. SANTIAGO, 3ª ED., LEGAL PUBLISHING – THOMSON REUTERS, 2014.
5. BORDALÍ SALAMANCA, ANDRÉS, LA UNIDAD EN LA INTEPRETACIÓN JURISDICCIONAL DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES: UNA TAREA PENDIENTE EN EL DERECHO CHILENO. REV. CHIL. DERECHO [ONLINE]. 34 (2007), 3.
6. CANALES TAPIA, OCTAVIO, EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA DIVISIÓN DE EMPRESAS, EN CENTRO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE
7. HISTORIA DE LA LEY Nº. 21.210 EN WWW.BCN.CL
8. DÍAZ GARCÍA LUIS IVÁN, URZÚA GACITÚA, PATRICIA, PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DISCIPLINARIOS EN CHILE. UNA REGULACIÓN VULNERADORA DEL DERECHO FUNDAMENTAL AL DEBIDO PROCESO, REVISTA IUS ET PRAXIS, AÑO 24, Nº 2, (SANTIAGO 2018).

9. MARINONI, LUIZ GUILHERME; PÉREZ RAGONE, ALVARO; NÚÑEZ OJEDA, RAÚL, FUNDAMENTOS DEL PROCESO CIVIL: HACIA UNA TEORÍA DE LA ADJUDICACIÓN
10. MASBERNAT MUÑOZ, PATRICIO SENTENCIAS RECIENTES EN MATERIA TRIBUTARIA EN REVISTA IUS ET PRAXIS, 16 (2010)
11. MASSONE PARODI, PEDRO, PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO (THOMSON REUTERS, TERCERA EDICIÓN ACTUALIZA Y AMPLIADA SANTIAGO, 2013).
12. MASSONE PARODI, PEDRO, TRIBUNALES Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (SANTIAGO, 2009).
13. MICHELI, GIAN ANTONIO, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, (EDERSA, MADRID, 1975).
14. MONTECINOS ARAYA, JORGE, LAS LEYES REGULADORAS DE LA PRUEBA PROPIAS DEL CONTENCIOSO TRIBUTARIO. LAS NORMAS DE DERECHO COMÚN, COMO DERECHO SUPLETORIO DE LA LEGISLACIÓN FISCAL INTERNA, REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN, VOL 6, (CONCEPCIÓN 2019).
15. TARUFFO, MICHELE, ALGUNOS COMENTARIOS SOBRE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN MICHELE TARUFO LA PRUEBA ARTÍCULOS Y CONFERENCIAS, (METROPOLITANA, SANTIAGO, 2009)
16. SENTENCIAS DE LA CORTE SUPREMA, CORTES DE APELACIONES Y TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DISPONIBLES EN VLEX.
17. ORTELLS RAMOS, MANUEL, DERECHO PROCESAL CIVIL, (THOMSON ARANZADI, NAVARRA, 2007)

18. OFICIOS DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DISPONIBLES EN EL ADMINISTRADOR DE CONTENIDO NORMATIVO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.
19. POSADAS-BELGRANO, G.A, UN ESTUDIO SOBRE LAS RELACIONES JURÍDICAS DEL IMPUESTO, (MEDINA, MONTEVIDEO, 1959).
20. VALDÉS COSTA, RAMÓN, INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, (DEPALMA, BUENOS AIRES, 2000).
21. VERGARA HERNÁNDEZ, EMILIO, TASACIÓN FISCAL COMO MEDIDA ANTIELUSIÓN O ANTIEVASIÓN, EN REVISTA DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS UNIVERSIDAD DE CHILE Nº2 (SANTIAGO 2010)
22. VERGARA WISTUBA, CARLOS HARDY, MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO (SANTIAGO, 2009).
23. VERGARA QUEZADA, GONZALO, ANÁLISIS CRÍTICO DE LA TASACIÓN DEL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN RDDT VOL. 4, (DICIEMBRE 2018).
24. VERGARA QUEZADA, GONZALO, EXCEPCIONES A LA FACULTAD DE TASAR DEL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, en Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, Nº 18, (SANTIAGO 2017)
25. VERGARA QUEZADA, GONZALO, ANÁLISIS CRÍTICO DE LA NORMA ANTIELUSIVA GENÉRICA DE LA LEY Nº 20.780, en Revista de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, Nº 18, (SANTIAGO 2017).
26. UGALDE PRIETO RODRIGO, REFORMAS TRIBUTARIAS, ASOCIACIÓN DE FISCALIZADORES DE IMPUESTOS INTERNOS. (CONO SUR, EDICIONES TÉCNICAS TRIBUTARIAS, SANTIAGO, 2001).

27. UGALDE, RODRIGO; GARCÍA JAIME; UGARTE, ALFREDO, TRIBUNALES TRIBUTARIOS Y ADUANEROS, (LEGALPUBLISHIG, CUARTA EDICIÓN, SANTIAGO, 2011).
28. WAHN PLEITEZ, WERNER RAPHAEL, NUEVAS PERSPECTIVAS Y ORIENTACIONES SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO. ALGUNAS REFLEXIONES A PROPÓSITO DE UN FALLO ACTUAL, REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO UNIVERSIDAD DE CONCEPCIÓN, VOL 4 (CONCEPCIÓN 2018).
29. ZAVALA ORTIZ, JOSÉ LUIS, MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO (SANTIAGO, 2010).