



UNIVERSIDAD DE CHILE

**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO**

**“FACULTAD DE TASACIÓN DEL ARTÍCULO N° 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y AFECTACIÓN AL
PRINCIPIO DE LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD DEL CONTRIBUYENTE EN LA FIJACIÓN DEL
PRECIO QUE DETERMINARÁ LA BASE IMPONIBLE.”**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

JORGE FELIPE FERNÁNDEZ OVALLE

PROFESOR GUÍA: GONZALO POLANCO ZAMORA

PROFESOR CO GUÍA: OCTAVIO CANALES TAPIA

Santiago, Chile

Año 2023

TABLA DE CONTENIDOS

<i>RESUMEN EJECUTIVO</i>	4
<i>SUMMARY</i>	5
<i>ABREVIATURAS</i>	6
<i>INTRODUCCIÓN</i>	7
<i>PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</i>	9
<i>HIPÓTESIS</i>	11
<i>OBJETIVO GENERAL</i>	11
<i>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</i>	11
Objetivo específico 1:	11
Objetivo específico 2:	11
Objetivo específico 3:	12
<i>METODOLOGÍA</i>	12
<i>ESTADO DEL ARTE</i>	12
<i>MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO</i>	15
Servicio de impuestos Internos	15
Código Tributario	16
Facultad de tasación Artículo 64 del Código Tributario	17
Principio General del Derecho de la Autonomía de la Voluntad	20
La discrecionalidad de la Administración Pública	22
Análisis histórico de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos en el Código Tributario	23
Efectos producidos al contribuyente por una fijación unilateral de precio, impuesta por el SII mediante la tasación	25
Límites a la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos	27

Aplicación del Derecho Público para efectos de tasación por parte del Servicio de Impuestos Internos	28
Base imponible	30
<i>DESARROLLO Y RESULTADOS</i>	<i>32</i>
Principios generales del derecho vulnerados	32
Jurisprudencia Judicial	33
Conceptos abstractos	39
Tasación como norma especial antielusiva	40
La norma general antielusiva establecida por la ley de 20.780, entiende que hay elusión en los casos de abuso o simulación.	41
Artículo 63 Ley N°16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones:	41
Concepto amplio de Venta en la Ley de IVA, D.L. N° 825:	42
Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados:	42
Artículo N° 64 del Código Tributario	42
Derecho comparado	44
Argentina	44
Perú	45
Uruguay	46
Bolivia	48
Ecuador	50
<i>CONCLUSIONES</i>	<i>51</i>
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	<i>56</i>

RESUMEN EJECUTIVO

El Servicio de Impuestos Internos, al realizar la acción de tasación conforme al artículo N° 64 del Código Tributario, sin modificar el acto o contrato en sí, modifica en forma unilateral y discrecional los precios libremente fijados por las partes, modificando consecutivamente con ello el valor para la determinación de la base imponible, infringiendo el principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, principio que como veremos a lo largo del presente estudio, se define como "la libertad de que gozan los particulares para pactar los contratos que les plazcan, y de determinar su contenido, efectos y duración", y señala que esta voluntad es soberana, que el contrato nace del acuerdo de voluntades¹.

Además, esta modificación discrecional sin una limitación o margen que se encuentre determinado en la legislación nacional, podría infringir otros principios generales del derecho, afectando a los contribuyentes. Del mismo modo esta acción se encuentra enmarcada dentro del concepto de discrecionalidad con la que actúan los órganos de la administración del Estado, situación que deja en desventaja a los contribuyentes, que muchas veces, sin intención ni deseo de eludir el pago de impuestos o disminuir los mismos, realizan cualquier tipo de acción financiera con resultados tributarios, que conllevan el someterse a la actuación de tasación del Servicio de Impuestos Internos (en adelante indistintamente "Servicio de impuestos internos", "El Servicio" o "SII").

La facultad de tasación del Servicio no mantiene un parámetro objetivo que permita establecer limitaciones claras al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, por otro lado, modifica en forma unilateral y discrecional los precios fijados por las partes, además sin una limitación o margen que se encuentre determinado en la legislación nacional.

¹ Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile. p. 10

SUMMARY

The Internal Revenue Service, when carrying out the appraisal action in accordance with article No. 64 of the Tax Code, without modifying the act or contract itself, unilaterally and discretionally modifies the prices freely set by the parties, thereby consecutively modifying the value for the determination of the tax base, infringing the principle of the autonomy of the will of the taxpayers, a principle that, as we will see throughout this study, is defined as "the freedom enjoyed by individuals to agree on the contracts they please , and to determine its content, effects and duration", and points out that this will is sovereign, that the contract is born from the agreement of wills.

In addition, this discretionary modification without a limitation or margin that is determined in national legislation, could infringe other general principles of law, affecting taxpayers. In the same way, this action is framed within the concept of discretion with which the State administration bodies act, a situation that leaves taxpayers at a disadvantage, who often, without intention or desire to avoid paying taxes or reduce They carry out any type of financial action with tax results, which entail submitting to the appraisal action of the Internal Revenue Service (hereinafter indistinctly "Internal Revenue Service", "The Service" or "SII").

The appraisal power of the Service does not maintain an objective parameter that allows establishing clear limitations to the principle of the autonomy of the will of the taxpayers, on the other hand, it modifies unilaterally and discretionally the prices set by the parties, also without a limitation or margin that is determined in the national legislation.

ABREVIATURAS

- **SII:** Servicio de Impuestos Internos
- **CS:** Excelentísima Corte Suprema de Chile
- **CA:** Ilustrísima Corte de Apelaciones de Chile
- **LIR:** Decreto Ley N° 824, Ley Sobre Impuestos a la Renta
- **LIVS:** Decreto Ley N° 825, Ley Sobre Impuestos a las Ventas y Servicios
- **CT:** Código Tributario
- **IVA:** Impuesto al Valor Agregado
- **IUSC:** Impuesto Único de Segunda Categoría
- **IGC:** Impuesto Global Complementario
- **INR:** Ingreso no Renta
- **BCN:** Biblioteca del Congreso Nacional
- **DFL:** Decreto con Fuerza de Ley
- **DL:** Decreto Ley
- **SPA:** Sociedad por Acciones
-

INTRODUCCIÓN

El origen de la Facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos se remonta al Decreto con Fuerza de Ley N° 190, del año 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960. Esta norma se encargó de reunir en un solo cuerpo legal las normas que otorgaban facultades a la administración fiscal, entendiéndose en ese entonces la tasación, como facultad de impugnar el valor acordado por las partes y determinar uno diferente para efectos de aplicar un tributo.

Sin perjuicio de lo anterior, la génesis de la actual facultad de tasación del Servicio, se estableció en el artículo N° 55 de la Ley de Impuestos a las Compraventas y otras Convenciones, que permitía a la administración fiscal tasar los tributos contemplados en esta ley, cuando el precio convenido o el valor fijado a las especies contratadas, sean notoriamente inferior al corriente en plaza para un determinado artículo.

Por lo anterior, el Código Tributario, en su versión original, recogió la norma señalada, incorporándola en el inciso tercero del artículo 64, que decía: “El Servicio podrá tasar además, conforme a los procedimientos reglamentarios respectivo, los precios o valores de las especies afectas al tributo contemplado en la Ley de impuestos a las Compraventas y otras Convenciones, cuando a juicio de esa repartición, el precio convenido o el valor fijado a las especies contratadas, sea notoriamente inferior al corriente en plaza para un determinado artículo. Igual norma se aplicará para los efectos de la determinación del impuesto a la producción de cerveza contemplado en el artículo 52 de la Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas del año 1.954, cuando el precio convenido o el valor fijado a dicho producto sea notoriamente inferior al corriente en plaza para él”.

Por consiguiente, se puede determinar que desde un inicio, el legislador quiso acotar esta facultad de tasación a una situación jurídica en específico, contemplando solo la facultad de tasación para impugnar los valores acordados por las partes en casos compraventas y otras convenciones por especies contratadas y/o respecto a determinación de impuestos por producción de cervezas de acuerdo a la Ley de Alcoholes y bebidas alcohólicas.

Esta norma se mantuvo en mencionada disposición, hasta la publicación del Decreto Ley N° 830, que modificó las posibilidades de impuestos objeto de la aplicación de la facultad de tasación del Servicio, convirtiéndose en una norma de aplicación general, no especial como en su inicio, manteniéndose de esta forma hasta nuestros días .

Así las cosas, relacionando el artículo 1º con el artículo N° 64 del actual Código Tributario, la facultad de tasación es una norma de aplicación general, que puede ser ejercida respecto de todos los impuestos establecidos a favor del fisco cuya administración esté entregada al Servicio de Impuestos Internos, sin perjuicio de la existencia de otra disposición específica sobre alguna materia, como por ejemplo, precios de transferencia.

Justamente por configurarse esta facultad de tasación como una norma de aplicación general, se encuentra enmarcada dentro del concepto de discrecionalidad con la que actúan los órganos de la administración del Estado, debiéndose someter el contribuyente a una determinación unilateral de precios por la actuación de tasación del Servicio de Impuestos Internos, además sin una regla o parámetro objetivo que establezca limitaciones al Servicio, en respecto del principio general del derecho y de todo contrato como lo es la autonomía de la voluntad de los contribuyentes.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La facultad de tasación del SII no mantiene un parámetro objetivo que permita establecer limitaciones claras al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes en la fijación de precios, como si lo fue en los inicios del Código Tributario, situación que al revestir el carácter de una norma de aplicación general, combinado con la discrecionalidad que poseen los órganos de la administración del Estado, permite modificar en forma unilateral y discrecional los precios fijados por las partes, ergo, sin una limitación o margen que se encuentre determinado en la legislación nacional. Esta acción del Servicio de Impuestos Internos, incide directamente en la autonomía de la voluntad de los contribuyente.

Respecto a las limitaciones previas consideradas en el presente estudio, si bien es cierto, el artículo N° 64 del CT entrega las hipótesis de alcance de la norma y además señala las excepciones a la aplicación de este artículo, existen circunstancias que no se encuentran totalmente definidas por el legislador y podría quedar a merced de apreciación de quien ejerza la facultad de tasar, y luego la decisión quedaría sujeta a la apreciación de quien deba controlar el acto administrativo en que se ejerce esta facultad, conociendo de los recursos administrativos y judiciales que se puedan interponer².

Las circunstancias o hipótesis por las cuales el legislador estableció la facultad de tasación del Servicio de impuestos Internos, se pueden resumir en las siguientes:

- 1.- El contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen.
- 2.- Al cumplir las exigencias que se le formulen, no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.
- 3.- El Servicio podrá tasar la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22, ambos del Código Tributario.
- 4.- Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, en los casos en que éste **sea 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 realiza la operación.

Luego, respecto a las excepciones a la aplicación de esta norma encontramos las siguientes:

- 1.- No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

² Bermúdez S., Jorge. Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados en la actuación pública. Revista de Derecho Administrativo 7: 3-26, 2012.

2.- Cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una **legítima razón de negocios**, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

3.- En todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, cuando el precio o valor fijado en el respectivo acto o contrato fuere **notoriamente inferior** al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva.

Es por lo anterior que surgen diversas dudas respecto a la facultad del Servicio contenida en el artículo N° 64 del CT en miras a una posible afectación de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes basada en la discrecional de tasación de los precios fijados por las partes, sin una limitación o margen general que se encuentre determinado en la legislación nacional más allá de las consideraciones de los incisos 4º, 5º y 6º de citado artículo.

Por otro lado, se repiten en la norma señalada, conceptos como “legítima razón de negocios”, “notoriamente inferior”, y “valor corriente en plaza”, conceptos que al no encontrarse definidos por el legislador, se presentan como conceptos jurídicos indeterminados, circunstancia que nos lleva a pensar que la acción de tasación del servicio, basado en estos conceptos claves, dependerá, en definitiva de la discrecionalidad del Servicio y específicamente de quien ejerza la facultad de tasar, y controlar el acto administrativo, situación que se estima afectaría directamente al contribuyente en el principio general del derecho de la Autonomía de la voluntad.

HIPÓTESIS

¿Es el principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes infringido por la facultad de tasación del SII al modificar en forma unilateral y discrecional los precios fijados por las partes sin una limitación o margen que se encuentre determinado en la legislación nacional?

¿Cuál es el límite a la discrecionalidad del SII para fijar precios en contravención al establecido por los contribuyentes?

¿Cuáles son los efectos de la determinación de forma discrecional de precios por parte del SII en perjuicio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes?

OBJETIVO GENERAL

El objetivo General de la investigación corresponde a determinar de qué manera la facultad de tasación del Servicio de Impuestos internos contenida en el artículo 64 del Código Tributario afecta al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, al fijar un precio distinto al señalado por éstos, sin contar además con una limitación o parangón a la discrecionalidad del servicio que eventualmente pueda afectar a los contribuyentes.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Objetivo específico 1:

1.- Definir la acción de tasación del Servicio de Impuestos Internos y sus alcances; De esta forma se podrá dar a conocer en que consiste la acción de tasación del Servicio, señalando en qué circunstancias ocurre, cuáles son las posibles respuestas por parte del contribuyente, limitación en la tasación del Servicio y marco normativo aplicable.

Objetivo específico 2:

2.- Analizar la discrecionalidad del Servicio de Impuestos Internos como servicio público, al realizar una fijación de precios distinto al señalado por las partes o los contribuyentes; De esta forma se podrá analizar la falta de sustento y limitaciones existentes en la norma respecto a la afectación a la autonomía de la voluntad de los contribuyentes en la determinación de precios a propósito de una tasación unilateral realizada por el SII.

Objetivo específico 3:

3.- Analizar el principio de la autonomía de la voluntad como un principio general del derecho que no debiera ser afectado por un acto autónomo de discrecionalidad de un servicio público; De esta manera se conjugan los dos objetivos específicos antes indicado, permitiendo un análisis y comprensión del tema a investigar.

METODOLOGÍA

Se utilizará un método histórico a modo de analizar los antecedentes que se tuvieron a la vista al momento de la creación del artículo N° 64 del Código Tributario en sus diferentes etapas de formación legislativa.

También se utilizará el método Comparativo para comprender el espíritu del legislador en torno a la instauración de la norma contenida en el artículo N° 64 del Código Tributario para luego confrontarlo con el principio general del derecho de la Autonomía de la Voluntad, realizando una comparación con los límites que el Legislador estableció para la determinación de precios de transferencia por parte del Servicio de Impuestos Internos de conformidad a la Ley 20.630, que reformó las normas en dicha materia, incorporando en el artículo 41-E de la Ley Sobre Impuesto a la Renta en concordancia con las medidas según los lineamientos de las Directrices de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Del mismo modo se seguirá un análisis dogmático de las normas que regulan la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos, para determinar su verdadero sentido y alcance, así como identificar particularmente si el artículo N° 64 del Código Tributario es suficiente por sí mismo para afectar la autonomía de la voluntad de los contribuyentes al fijar precios distintos y en forma unilateral.

ESTADO DEL ARTE

En nuestro país, existen diferentes estudios basados en el contenido del artículo 64 del Código Tributario, sin perjuicio de ello, la mayoría, basados en las excepciones a la facultad de tasar del Servicio de Impuestos internos, su alcance respecto a las reorganizaciones empresariales y las consideraciones de esta norma respecto a su análisis como norma especial antielusiva.

Ejemplo de lo anterior lo encontramos respectivamente analizando el estudio denominado "Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del código tributario" escrito por Gonzalo Vergara Quezada, Gerente en PWC Consultores Auditores SpA, publicación realizada en el Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. En esta publicación, el autor analiza las

excepciones y restricciones aplicables a la facultad de tasar el valor de una prestación, otorgada al Servicio de Impuestos Internos en el artículo 64 del Código Tributario Chileno.

Diversos estudios analizan de igual forma la facultad de tasación del servicio respecto a reorganizaciones empresariales y específicamente ante divisiones. En este orden de ideas encontramos la tesis para optar al grado de Magister en Gestión Tributaria de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad Finis Terrae, denominada “El proceso de división en una reorganización empresarial y las normas antielusivas”. En este estudio se logra determinar que la división no genera beneficio en el acto celebrado y correctamente exento de tasación, sin embargo, puede generar circunstancias para obtener una incidencia tributaria que es independiente al acto declarativo, es en este punto donde juegan un rol significativo las normas antielusivas persiguiendo la erradicación de abuso de la normativa y la simulación de actos que pretenda disminuir la carga tributaria de manera intencionada.

Un estudio importante para el contenido de este AFE corresponde al realizado por Yuvixa Bugueño Munizaga para optar al grado de Magister en Tributación de la Universidad de Chile, donde se aborda el concepto de “Arms length principle en el artículo 64 del Código Tributario” a propósito del principio de plena competencia tradicional internacional en el ordenamiento chileno.

En la tesis antes mencionada, se analiza la facultad de tasación del Servicio respecto a normativa internacional a nivel de transacciones internacionales, señalando que las normas de tasación se encuentran recogidas en la normativa de precios de transferencia, o Transfer Price (TP), desarrolladas por el Committee on Fiscal Affairs (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 Length Principle (ALP). El ALP se encuentra comprendido en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE y estipula la facultad de realizar “ajustes de los beneficios a efectos fiscales en el caso de que las condiciones en que se hayan efectuado las operaciones entre empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a un control común) difieran de las normales de mercado entre partes independientes.

Un aspecto importante levantado en la investigación citada y relevante para el sustento práctico de esta AFE corresponde al artículo 64 del Código Tributario, que encuentra los mismos problemas de aplicación que las prácticas del ALP en el contexto de TP, a saber, la dificultad de encontrar un comparable aceptable para realizar la tasación.

Un último análisis revisado corresponde “Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario del autor Gonzalo Vergara Quezada en publicación de la Universidad Católica de Chile. En este estudio se abordan las reglas de valoración contenidas en el artículo 64 del Código Tributario chileno, para establecer si ellas tienen la densidad normativa necesaria, que permitiría evitar el uso arbitrario de la norma, y prevenir que, ante la ausencia de parámetros legales objetivos, las diversas unidades de la administración fiscal la apliquen que formas distintas, lo que atenta en contra del principio de igualdad ante la ley, debido a que casos iguales se resuelven de distintas maneras.

Por lo antes visto, se puede inferir que las disposiciones del artículo 64 del Código no son del todo claras, permitiendo el análisis respecto a repercusiones en otras disposiciones legales y consecuencias prácticas y jurídica en el contribuyentes como lo son consecuencia de tasación y modificación de bases imponibles, calificación de elusión respecto a la consideración como una norma especial antielusiva e inclusive afectación al principio de legalidad al no contar con parámetros objetivos y determinados como también posibles infracciones al principio de igualdad ante la Ley.

MARCO TEÓRICO Y NORMATIVO

Servicio de impuestos Internos

El 18 de enero de 1902 el Gobierno del Presidente Germán Riesco establece el impuesto a la producción de alcoholes y promulga la Ley N° 1.515³, que crea la "Administración de los Impuestos sobre Alcoholes", esta iniciativa legislativa es el hecho cierto que da inicio a lo que años más tarde se transformará en el Servicio de Impuestos Internos.

Al Impuesto al Alcohol le siguen rápidamente dos más, que gravan el tabaco y las barajas; y le suceden otros trámites; timbres y estampillas, papel sellado, entradas a los hipódromos, circos y teatros. Distintas leyes van entregando a la Administración de Alcoholes la aplicación y fiscalización de todos estos tributos. Junto con ampliar su campo de acción, el organismo debe modificar su estructura y su nombre. Es así como en 1912 se transforma en la Dirección General de Impuestos y cuatro años más tarde, en 1916, la ley le completa el nombre agregando la denominación "Internos". Esa misma ley establece la contribución de haberes, que grava la propiedad territorial edificada o no, los bienes muebles y los valores mobiliarios, y le encarga también su aplicación.

En 1969, un Decreto con Fuerza de Ley establece el RUT, Rol Único Tributario, sistema de identificación único para todos los contribuyentes del país. Su confección, mantención y permanente actualización se encomiendan a la Dirección Nacional del Servicio.

Por Decreto del Ministerio de Hacienda en 1972 se organiza la Dirección General de Impuestos Internos y se le da una determinada estructura, a través de su primer reglamento orgánico. A nivel superior se crean las "Inspecciones Generales de Renta, Bienes Raíces, Alcoholes, Especies Valoradas y Asesoría Jurídica", especializadas en la aplicación de las diferentes leyes tributarias vigentes. Se establece el "Cuerpo de Visitadores y las Oficinas de Contabilidad, Personal y de Secretaría". Con los años, diversos decretos van estableciendo nuevas unidades técnicas, departamentos y oficinas. El Servicio reforma su estructura y acorta su nombre a Servicio de Impuestos Internos.

En 2001 se promulgó la Ley 19.738 "Normas para combatir la evasión tributaria", que modificó diversas leyes, entre las cuales destacan el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería.

El 29 de septiembre de 2014 fue publicada la Ley N° 20.780 sobre Reforma Tributaria. Como idea central, esta ley, que estará completamente implementada en 2017, persigue que todos aporten, en su justa medida, a financiar los gastos necesarios que permitan un desarrollo sostenible de nuestro país. Esta ley implica modificaciones al Impuesto a la Renta; a la creación de nuevos

³ Ley N° 1.515. Biblioteca del Congreso Nacional, 20 Enero 1902. Recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=22709>.

mecanismos de incentivos a la inversión y al ahorro; a la creación de impuestos relacionados con el Medio Ambiente y modifica algunos impuestos correctivos e impuestos indirectos, entre otros aspectos. Es por ello que el Servicio, se ha comprometido a generar nuevas políticas de apoyo y asistencia al contribuyente, especialmente a empresas de menor tamaño, y a la creación de nuevos mecanismos para disminuir la evasión y elusión⁴.

Código Tributario

Con fecha 31 de diciembre del año 1974, fue publicado el Decreto Ley N° 830 del Ministerio de hacienda que aprueba el Código Tributario. Esta norma se componía de un libro primero denominado Administración, Fiscalización y Pago, Libro Segundo de los apremios, de la infracciones y sanciones y Libro tercero de los Tribunales, de los procedimientos y de la prescripción.

El Código Tributario es la norma que regula, organizar y sistematizar las disposiciones y normativa que regulan la materia tributaria interna, se considera como norma supletoria de cualquier otra legislación relativa a tributos.

Esta norma a su vez, regula la relación entre los contribuyentes y el organismo fiscalizador y también, complementada con Decreto con Fuerza de Ley N° 7, de hacienda, de 30 de septiembre de 1980 que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, reglamenta las facultades del Servicio.

A la fecha, se pueden considerar algunas modificaciones importantes, tales como la Ley N° 20.780 de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario; Ley 20.899 de fecha 8 de febrero del año 2016, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias; Ley N° 21.210 de fecha 21 de febrero del año 2020, que moderniza la Legislación Tributaria, y una de las últimas actualizaciones de fecha 30 de junio del 2022, donde se obliga a los bancos y otras instituciones financieras a entregar información sobre los saldos y sumas de abonos en cuentas financieras al Servicio de Impuestos Internos.

Respecto al objeto de estudio de la presente investigación, se analizará la facultad de tasación contenida en el artículo N° 64 y sus diferentes modificaciones, es así que se explicará las modificaciones introducidas al Código con la publicación de la Ley N° 19.155 que modifica la Ley sobre impuesto a la renta, la ley orgánica de polla chilena de beneficencia, el Decreto con Fuerza de Ley N° 22, de 1981, del Ministerio de Educación, y otras disposiciones legales de carácter aduanero y tributario y luego la Ley N° 20.322, de fecha 27 del mes de enero del año 2009, que perfecciona y fortalece la jurisdicción tributaria y aduanera.

⁴ Servicio de Impuestos Internos. 2022. *Reseña Histórica*. Consultado el día 16 de Noviembre de 2022. Recuperado de https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm.

Facultad de tasación Artículo 64 del Código Tributario

En su primera versión, el código Tributario estableció genéricamente la facultad de tasación del Servicio de Impuestos internos, señalando en el artículo N° 64:

“El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliere las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben. Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22 del Código Tributario.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. De la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 30 días contado desde la fecha de la notificación de este último.

La reclamación que se deduzca se sujetará al procedimiento general establecido en el Título II del Libro III de este Código”.

Luego, con fecha 13 de agosto del año 1992, fue publicada la Ley N° 19.155 que modifica la Ley sobre impuesto a la renta, la ley orgánica de polla chilena de beneficencia, el Decreto con Fuerza de Ley N° 22, de 1981, del Ministerio de Educación, y otras disposiciones legales de carácter aduanero y tributario, modificando de acuerdo al artículo 3, entre otras cosas el inciso tercero del artículo N° 64, señalando:

“a) Intercálase entre las palabras "mueble" y "sirva", la expresión "corporal o incorporeal, o al servicio prestado," anteponiendo una coma (.), y b) Agrégase, después de la palabra "plaza", suprimiéndose la coma (,) que le sigue, la frase "o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza”.

Hasta este momento, la facultad del del Servicio, normativamente solo poseía atribuciones activas de tasación, sin embargo sin limitaciones generales ni especiales. Esta situación se mantuvo hasta el día 20 de diciembre del año 2.000, fecha en la que fue publicada la Ley N° 19.705 que reguló las ofertas públicas de adquisición de acciones (OPAS) y estableció régimen de gobiernos corporativos.

En esta modificación normativa se contempló el artículo N° 17, el que incorporó limitaciones especiales a la facultad de tasación del Servicio, agregando un inciso sexto y séptimo, normando:

“No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”.

La última modificación normativa del artículo N° 64 fue realizada a propósito de la Ley N° 20.322, de fecha 27 del mes de enero del año 2009, que perfecciona y fortalece la jurisdicción tributaria y aduanera, donde en el artículo segundo numeral 6 establece: “Reemplázase en el inciso sexto del artículo 64, la oración que sigue al punto seguido, por la siguiente:

“La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.”, y suprímese el inciso séptimo del mismo artículo”.

Actualmente, conforme al Mensaje N°064-370 de acuerdo a la atribución de iniciativa legislativa contenida en el artículo N° 64 en relación al artículo N° 32 de la Constitución Política de la República, el Presidente de la República Gabriel Boric, envió al Congreso un proyecto de reforma tributaria que contiene diversas modificaciones a la normativa tributaria vigente, donde entre otras cosas se potencian las medidas para evitar la evasión tributaria, proponiendo modificaciones a la facultad de tasación del Servicio, entre ellas podemos mencionar:

La norma de tasación tendrá lugar cuando el SII considere que el precio o valor de una operación que sirva de base para la determinación de un impuesto difiera notoriamente de los valores normales de mercado.

Se establece la obligación de citar al contribuyente previo a efectuar la tasación, con excepción de aquellos casos en que lo que se pretende determinar el precio o valor de un bien raíz, en cuyo caso podrá tasar y girar inmediatamente el impuesto. El contribuyente podrá aportar los antecedentes para comprobar que el valor de la operación se ha efectuado a valores normales de mercado, pudiendo utilizar los métodos de valoración expresados en la norma. El SII tomará en consideración los antecedentes aportados, sin perjuicio de que pueda efectuar su propia

determinación si no se han aportado antecedentes suficientes, debiendo aplicar alguno de los métodos legales.

Determinado el valor por el SII, se procederá a la liquidación de impuestos o resolución por la diferencia determinada, la cual se afectará con el impuesto único del artículo 21 de la LIR. Si el contribuyente rectifica su declaración antes de que el SII lo requiera sobre la materia, tributará con el impuesto general que corresponda.

La excepción a la facultad de tasación será aplicable a cualquier tipo de reorganización empresarial, celebrada mediante fusiones, divisiones o aportes de activos, entre otras modalidades, siempre que los activos hayan sido enajenados o asignados dentro del territorio nacional y en la medida que dichas reorganizaciones obedezcan a una legítima razón de negocios. En casos de fusiones, divisiones o aportes de activos, se deberá mantener el costo tributario en la sociedad naciente, absorbente o que reciba el aporte.

Las consultas sobre la aplicación de este artículo se tramitarán en conformidad al procedimiento del artículo 26 bis⁵.

El Servicio se encuentra legalmente facultado para objetar y modificar para efectos de determinación de la base imponible sobre la cual se realizará el cálculo del impuesto a aplicar, el precio libremente fijado por las partes de acuerdo al principio de la autonomía de la voluntad, respecto de alguna operación, transformándose esta acción en una cuestión de hecho que corresponderá analizar al Servicio en el contexto de una fiscalización.

Es importante dejar en claro que el Servicio al modificar el precio de acuerdo a las circunstancias en que se realiza una determinada operación de acuerdo al artículo N° 64 del Código, solo genera efectos de tributación fiscal interna y de ninguna forma modifica o altera el contenido del acto o contrato, el cual posee una presunción de Ley para los contratantes de acuerdo al Artículo 1.545 del Código Civil. Sin perjuicio de lo anterior, se estima - para efectos del presente estudio - que dicha acción si bien no modifica el acto o contrato, si afectaría al principio de la autonomía de la voluntad en la libre fijación del precio, entendiendo que el precio es parte de cada acto y contrato inclusive en algunos contrato es parte fundamental del nacimiento del mismo como lo es por ejemplo en el caso del contrato de Compraventa normado en el artículo N° 1.983 del Código Civil.

La facultad de tasación del Servicio se traduce en la capacidad para determinar el valor de un acto o contrato susceptible del cálculo de impuestos sobre el mismo. La autonomía de la voluntad, por otro lado, se refiere a la capacidad de las partes para establecer libremente los términos y condiciones de un contrato, incluyendo el precio.

La facultad de tasación del servicio se refiere a la capacidad que tiene el Servicio para determinar y fijar el valor de bienes o servicios sujetos a impuestos. Esta facultad puede afectar a la autonomía

⁵ Carey. (año 2022) Medidas para evitar la evasión, nuevas facultades SII. Reformatributaria.Carey.cl. Recuperada desde <https://reformatributaria.carey.cl/reforma-tributaria-2022/medidas-para-evitar-la-evasion-y-elusion/>

de la voluntad de los contribuyentes, que es el principio que reconoce el derecho de las personas a tomar decisiones libres y autónomas en el ámbito económico y comercial.

Esta afectación a la autonomía de la voluntad de los contribuyentes permite al SII determinar de manera unilateral el valor de un determinado acto o contrato sujeto a impuestos, sin necesariamente considerar la valoración que los contribuyentes le otorgan. Esto podría resultar en discrepancias o conflictos entre la valoración realizada por el SII y la valoración que los contribuyentes consideran adecuada de acuerdo a las circunstancias que envuelven la operación.

Además, la facultad de tasación del servicio, sin modificar el contrato en sí, también podría afectar la autonomía de la voluntad de los contribuyentes al imponerles una carga administrativa y costos asociados para cumplir con los requisitos y procedimientos establecidos por el SII en la determinación del valor de bienes o servicios. Esto podría implicar una interferencia en la capacidad de los contribuyentes para tomar decisiones autónomas en términos de cómo valorar sus bienes o servicios, lo cual podría afectar su libertad para establecer acuerdos comerciales o negocios de manera independiente.

Principio General del Derecho de la Autonomía de la Voluntad

Para analizar este principio, se referirá a diversas definiciones. Una primera aproximación la encontramos de acuerdo a Carey (2022), que señala: "El principio de la autonomía de la voluntad es la aplicación en materia contractual de las doctrinas liberales e individualistas de la Revolución Francesa, y que alcanzaron su mayor auge durante el siglo pasado. Si los derechos son meras facultades que la ley reconoce existir en el individuo y la libertad es la base de toda actividad humana, es lógico que ella pueda obrar como mejor le plazca, no siendo naturalmente contra el orden público o las buenas costumbres⁶".

Luego, ALESSANDRI define la autonomía de la voluntad como "la libertad de que gozan los particulares para pactar los contratos que les plazcan, y de determinar su contenido, efectos y duración", y señala que esta voluntad es soberana, que el contrato nace del acuerdo de voluntades⁷.

Por su parte, LÓPEZ SANTA MARÍA, cuyo libro sobre "Los Contratos" es el más completo en la doctrina chilena en aspectos teóricos, señala que "El principio de la autonomía de la voluntad es una doctrina de filosofía jurídica según la cual toda obligación reposa esencialmente sobre la voluntad de las partes. Esta es, a la vez, la fuente y la medida de los derechos y de las obligaciones que el contrato produce⁸".

⁶ Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile, p. 11.

⁷ Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile. p. 10

⁸ López Santa María, Jorge. "Los Contratos. Parte General". Tomo I, Editorial Jurídica de Chile. Segunda Edición actualizada, Santiago, 1998, p. 233.

Es así como la autonomía de la voluntad se funda en los principios propios de la Ilustración de la libertad y la igualdad llevados al plano jurídico, que se traduce en la igualdad y libertad jurídica de las partes. A su vez, en la libertad jurídica puede distinguirse la libertad para contratar de la libertad contractual, surgiendo de éstas la fuerza obligatoria del contrato⁹.

La doctrina nacional ha delineado su concepto, entendiéndolo como el poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de regular por sí sus intereses o, como prefieren decir otros, sus relaciones jurídicas con los demás sujetos¹⁰.

También se la ha definido como la facultad que tienen las personas de ejecutar los actos o celebrar los contratos que les plazca y de fijar su contenido, efectos y extinción¹¹. Y por fin, más sucinta y elegantemente, como el principio según el cual la voluntad subjetiva es la fuente y la medida de los derechos y obligaciones de los contratantes¹².

En la normativa nacional, según lo ha señalado el artículo 1.437 del Código Civil, las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos sujetos a patria potestad¹³.

Otro ejemplo se encuentra de acuerdo al art. 2314, donde norma "el que ha cometido un delito o cuasidelito que ha inferido daño a otro, es obligado a la indemnización; sin perjuicio de la pena que le impongan las leyes por el delito o cuasidelito¹⁴".

Pero su manifestación más evidente la encontramos en los artículos 12, 1444 y 1545. El primero, porque permitir la renuncia de un derecho (dentro de los límites social y jurídicamente tolerables) confirma la idea de una libertad inherente al concepto de voluntad que venimos empleando: si la persona no es libre para poder disponer de sus derechos, mal podría entonces dar la forma que desee a sus derechos y obligaciones. El segundo, porque a través de los elementos accidentales introducidos por las partes en un acto jurídico, se institucionaliza su función directiva, porque es por ese medio que dan forma particular a sus contratos. Y el tercero porque si en ciertos casos la mera voluntad de los autores del contrato ha sido suficiente para engendrar obligaciones, entonces

⁹ Contarino, Silvia. "Contratos civiles y comerciales". Ediciones Depalma Buenos Aires, 2000, pp. 55 y siguientes. En el mismo sentido, López Santa María, op.cit., p. 261 y siguientes.

¹⁰ VODANOVIC H., Antojo. "Curso de Derecho Civil. Basado en las explicaciones de los profesores Arturo Alessandr R y Manuel Somamva U" Ed Conosur, Santiago. 1998.

¹¹ ROSENDE A. H^go, op cit.. pág 170.

¹² LÓPEZ S-M, Jorge, "Sistemas de Interpretación de los contratos", Ed Universitarias de Valparaíso, 1971. pág 24

¹³ Código civil, Biblioteca del Congreso Nacional, 30 de mayo del año 2000, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idParte=8717776>

¹⁴ Código civil, Biblioteca del Congreso Nacional, 30 de mayo del año 2000, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idParte=8717776>

no hay razón jurídicamente admisible para sostener que el cumplimiento de dicha obligación no haya de ser articulado por ellas mismas.

De acuerdo a las definiciones antes mencionadas, se puede inferir la importancia que posee el principio general del derecho de la autonomía de la voluntad, el que además si se considera normas subsidiarias del derecho tributario como lo es el Código Civil, encontramos el artículo N° 1.545 el que señala: “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”. De esta norma podemos señalar que el contrato celebrado en base a la autonomía de la voluntad de las partes contratantes es ley para ellas y significa que, una vez que se ha celebrado el contrato, ellos deben cumplirlo en los términos acordados. Ni siquiera circunstancias excepcionales autorizan a alguna de las partes para hacer una especie de justicia de propia mano y decidir en qué términos y cómo cumple el contrato. Esta prohibición a nuestro juicio debiera incluir a terceros no partes del contrato como lo es, en el presente caso de estudio, el Servicio de Impuestos Internos.

La discrecionalidad de la Administración Pública

Para introducirnos en la materia de qué trata este apartado, nos hemos inclinado por adoptar el siguiente concepto de Discrecionalidad Administrativa: “facultad atribuida por ley a un órgano de la Administración del Estado, para que este órgano frente a una determinada situación que motive su actuar, pueda optar libremente y dentro de los márgenes que fija el ordenamiento jurídico, la decisión que estime más razonable, conveniente, oportuna, eficaz y proporcionada, de acuerdo a los antecedentes que la justifican, evitando así incurrir en un acto u omisión arbitraria¹⁵.”

En base a la definición antes señalada, es importante señalar que la ley al constituirse de forma abstracta y no siempre adaptable a todos los escenarios sociales, impide prever todas las posibles circunstancias concurrentes en un caso concreto. Por esta razón es que las potestades de la Administración Pública permite ciertos espacios que contribuyen a la integración de criterios o elementos que solo dicha autoridad, atendida su posición, puede efectuar.

Es en estos márgenes donde la Ley no siempre cubre las infinitas posibilidades de cada caso *sub lite*, que la administración pública adquiere poderes discrecionales, con el único objetivo de resolver estas situaciones abstractas que permita salvar el caso concreto.

Esta discrecionalidad con la que la administración desarrolla sus funciones, constituye una herramienta a utilizar para lograr la satisfacción de los intereses generales, siempre en miras de la no afectación de principios fundamentales como el de proporcionalidad¹⁶ y en el caso concreto del estudio, el principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes.

¹⁵ Arancibia Mattar, Jaime, Concepto de discrecionalidad administrativa en la jurisprudencia emanada del Recurso de Protección, Revista de Derecho Público N° 60, Julio-Diciembre de 1996, Universidad de Chile.

¹⁶ IZQUIERDO (2001), p. 208.

Análisis histórico de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos en el Código Tributario

Una primera mención la encontramos en la Ley N° 16.773, de fecha 21 de marzo del año 1968, señalando en el artículo N° 2 letra e, “.....Los bienes situados en el extranjero se estimarán por el valor comercial, que tengan en el país en que están situados, debiendo el contribuyente proporcionar al Servicio todos los antecedentes que sirvan de base para dicha estimación. En todo caso, el Servicio podrá tasar el valor de los referidos bienes de acuerdo con los antecedentes de que disponga.

Luego en la Ley N° 17.073 publicada con fecha 3° de diciembre del año 1968 señala en el artículo 22: “Los bienes situados en el extranjero se estimarán por el valor comercial que tengan en el país en que están situados, debiendo el contribuyente proporcionar al Servicio todos los antecedentes que sirvan de base para dicha estimación. En todo caso, el Servicio podrá tasar el valor de los referidos bienes de acuerdo con los antecedentes de que disponga, pudiendo el Director del Servicio, entre otras medidas, intercambiar los informes que sean necesarios con las administraciones de impuestos de países extranjeros”.

Misma norma se establece el artículo 75 que señala: “Si el contribuyente alegare que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas de impuestos o afectas a impuestos sustitutos, o de rentas efectivas de un monto superior que las presumidas de derecho, deberá acreditarlo mediante contabilidad fidedigna, de acuerdo con normas generales que dictará el Director. En estos casos el Director Regional deberá comprobar el monto líquido de dichas rentas. Si el monto declarado por el contribuyente no fuere correcto, el Director Regional podrá fijar o tasar dicho monto, tomando como base la rentabilidad de las actividades a las que se atribuyan las rentas respectivas o, en su defecto, considerando otros antecedentes que obren en poder del Servicio”.

Actualmente, la facultad de tasación de acuerdo al artículo N° 64, se utiliza como una aplicación especial de Las Normas Anti Elusivas, cuando no sea posible aplicar lo contenido en Los Artículos 4° Ter Y 4° Quáter del Código.

De esta forma, según la circular 65 del 2015 del SII, no se aplicarán las normas de los artículos 4° ter y 4° quáter, ni los procedimientos referidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis, cuando la situación específica de que se trate se encuentre regulada:

- a. Por las disposiciones sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario;
- b. Por las normas sobre “gastos rechazados” del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- c. Por los preceptos sobre “justificación de inversiones” de los artículos 70 y 71 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;

- d. Por el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- e. Por el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- f. Por las normas del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta;
- g. Por el artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y

Procedimiento de tasación del Servicio de Impuestos Internos

La facultad de tasación contemplada en el artículo N° 64 del Código Tributario, respecto al procedimiento al cual debe someterse el contribuyente, se diferencia en dos casos donde varía la necesidad o no de citación.

Recordemos que la citación es un medio de fiscalización, regulado en el artículo 63 del Código Tributario, en virtud del cual el contribuyente citado debe, dentro del plazo de un mes, prorrogable, presentar una declaración, o bien rectificar, aclarar, ampliar o confirmar la que hubiese presentado. De modo que, si el contribuyente citado, no concurre, no contesta, no cumple exigencias o no subsana deficiencias, la Administración Tributaria queda facultada para tasar la base imponible de los impuestos, con los antecedentes que obren en su poder.

En este sentido es que, de acuerdo al mismo artículo N° 64 del Código, se diferencia en que hipótesis corresponde la citación y en cuales no, conforme a lo siguiente:

- 1.- Tasación fiscal con citación previa: Este procedimiento se constituye como la regla general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario y contempla la hipótesis señaladas en los incisos 1º y 2º del Art. 64 del Código.
- 2.- Tasación fiscal sin necesidad de citación previa: Corresponde a la excepción de la regla general señalada anteriormente y contempla las hipótesis señaladas en los incisos 3º y 6º del Art. 64 del Código Tributario y Art. 65 de mismo Código.

Cuando del tenor de la respuesta a la Citación o de los antecedentes aportados resulte necesario solicitar al contribuyente que aclare o complemente su respuesta, y, o presente antecedentes adicionales, respecto de los impuestos, períodos y partidas citadas, podrá requerírsele para que así lo haga, dentro del plazo de un mes, sin que ello constituya una nueva citación. Los antecedentes requeridos en el ejercicio de esta facultad y que no fueren acompañados dentro del plazo indicado serán inadmisibles como prueba en el juicio, en los términos regulados en el inciso duodécimo del artículo 132 del Código.

Si el contribuyente responde, el SII podrá acoger sus planteamiento en forma total o parcial, o bien desecharlos. En estos últimos dos casos, emitirá la liquidación.

Efectos producidos al contribuyente por una fijación unilateral de precio, impuesta por el SII mediante la tasación

Procedimentalmente, al ejercer el Servicio la facultad de tasación, el contribuyente, dependiendo de la o las hipótesis del artículo N° 64 por lo que fue tasado, será citado de conformidad a lo normado en el artículo N° 63 del Código.

El efecto de la facultad de tasación corresponde a la determinación de un impuesto de acuerdo a la base imponible de un valor distinto al establecido por las partes de acuerdo al principio de la autonomía de la voluntad de los contratantes. En relación con la sentencia de fecha 31.07.12, Rol 3088-2010, de la Excma. Corte Suprema, "...el ejercicio de tal facultad implica que necesariamente el Servicio asigne al objeto de la enajenación un valor distinto a aquel que ha sido establecido por las partes en el acto o contrato de que se trate, ya que el fundamento de la misma radica en que el valor asignado por estos últimos es inferior al precio de mercado". Es así que el legislador exige al ente fiscalizador la realización de una actividad concreta destinada a establecer cuál es el valor del bien y para ello, el servicio debe establecer a su criterio y en forma discrecional, el valor corriente de plaza, cuando el valor dado por el contribuyente al bien es notoriamente inferior al valor que debió asignarle.

Reforzando el contenido de la sentencia señalada, nos encontramos con disposiciones abstractas, que no permiten otorgar al contribuyente una certeza jurídica respecto a la discrecionalidad del Servicio.

Luego, la Excelentísima Corte Suprema, en la sentencia señalada, contiene en el consideración Undécimo el siguiente análisis: "(...) texto expreso el artículo 64 inciso 3°, el cual imperativamente señala que es el Servicio quien debe tasar, es decir establecer el precio de la enajenación y porque además tampoco resulta ser efectivo que en el presente caso el peso de la prueba recaiga en el contribuyente, pues para que éste soporte la carga de probar que el precio fijado por las partes en el acto o convención se ajusta al valor del mercado, necesariamente el Servicio en forma previa debe haber asignado al bien un valor distinto. Tal interpretación resulta del claro tenor del mencionado artículo 64 inciso 3, el cual señala que sin necesidad de citación previa el Servicio tasaré el precio del bien mueble enajenado cuando éste sea notoriamente inferior al precio corriente de plaza o al que normalmente se cobra en convenciones de similar naturaleza.

Esta disposición de tasación previa, sin necesidad de citación, en determinados casos, y basado en conceptos abstractos, deja al contribuyente en una indefensión transitoria (sin perjuicio de lo señalado en el apartado "Procedimiento de tasación del Servicio de Impuestos Internos"), situación que también fue recogida por la Corte Suprema señalando en misma sentencia, "En efecto, en el presente caso el artículo 64 inciso 3° del señalado cuerpo legal expresamente prescinde de la citación; ello se funda en que es el Servicio quien debe tasar y establecer el valor de la operación y sólo una vez efectuado lo anterior recae en el contribuyente la carga de

desvirtuar el valor asignado por aquél, reafirmando el valor establecido en el contrato o convención.”

Por lo señalado en la sentencia previamente mencionada, y de acuerdo al artículo N° 1.698 del Código Civil, norma supletoria del derecho tributario, “Incumbe probar las obligaciones o su extinción al que alega aquéllas o ésta”. De esta forma, la carga de la prueba en el caso concreto de estudio correspondería al contribuyente, quien debiera poseer la posibilidad de fundamentar los parámetros abstractos otorgados por el legislador como lo es la “legítima razón de negocios”, el “valor notoriamente inferior” y la diferencia en el “valor corriente en plaza”, caso contrario deja al contribuyente en la indefensión previa, por cuanto si hubiera una inversión en la carga de la prueba el Servicio tendría la obligación de limitar su facultad de tasación y al menos ponderar estos conceptos abstractos con la información proporcionada por el contribuyente, sobre todo en los casos de las hipótesis señaladas en los incisos 3º y 6º del Art. 64 del Código Tributario y Art. 65 de mismo Código.

Esta sentencia, al igual que el contenido del presente estudio, subyace con fuerza y total claridad la hipótesis que el contrato o convención de las partes basado en el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, que genera una fuerza contractual, sigue teniendo un valor superior a la facultad de tasación discrecional del Servicio que corresponda para poder impugnar y reestablecer el precio o hecho económico real.

En este sentido, luego de analizar la sentencia de fecha 31.07.12, Rol 3088-2010, de la Excma. Corte Suprema, reafirma la hipótesis objeto del presente estudio, respecto a la infracción al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes al fijar el Servicio un precio distinto al señalado en el respectivo acto o contrato para la determinación de la base imponible. Ergo, esta facultad es realizada, en determinadas ocasiones, sin citación previa, por tanto no existe la etapa procesal previa de defensa del contribuyente que permita una explicación de la circunstancia concreta del caso *sub lite* que definió el precio o valor contenida en el respectivo acto o contrato.

En mismo orden de ideas, si el legislador hubiese contemplado un trámite obligatorio previo a la facultad de tasación – basado en el derecho de defensa del contribuyente -, existiría necesariamente un cambio en la carga de la prueba, siendo esta de cargo del contribuyente de acuerdo al artículo N° 1.698 del Código Civil, circunstancia que permitiría objetivizar el proceder del Servicio, evitando dilatar el procedimiento, en base a principios administrativos como la economía procesal.

Límites a la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos

Los límites expresos a la facultad de tasación del Servicio, los encontramos en el mismo artículo N° 64, donde se pueden extraer estas hipótesis:

1.- No se aplicará lo dispuesto en este artículo, en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante.

2.- Cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

3.- En todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, cuando el precio o valor fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva.

Sin perjuicio de lo antes señalado, y cuando el tipo de negocio o contrato no corresponda a alguna de las hipótesis antes mencionada, el Servicio tendrá la facultad discrecional de ejercer la facultad de tasación sin ningún otro límite y además sin ningún otro parámetro más que los conceptos abstractos otorgados por el legislador como lo es la “legítima razón de negocios”, el “valor notoriamente inferior” y la diferencia en el “valor corriente en plaza”.

Esta limitante contenida en el Código Tributario, constituye conceptos que al no encontrarse definidos por el legislador, se presentan como conceptos jurídicos indeterminados, circunstancia que nos lleva a pensar que la acción de tasación del servicio, basado en estos conceptos claves, dependerá, en definitiva de la discrecionalidad del Servicio y específicamente de quien ejerza la facultad de tasar, y controlar el acto administrativo, situación que se estima afectaría directamente al contribuyente en el principio general del derecho de la Autonomía de la voluntad, infringiría directamente el principio del llamado “Contrato como Ley para los contratantes”¹⁷ al modificar el precio fijado por las partes en el respectivo acto o contrato para el cálculo de la respectiva base imponible y finalmente el monto del impuesto a pagar de acuerdo a la base imponible de lo transado se encontraría indeterminado hasta la finalización de la acción discrecional del funcionario del Servicio llamado a interpretar estos conceptos abstractos de “legítima razón de negocios”, el “valor notoriamente inferior” y la diferencia en el “valor corriente en plaza”. Esta

¹⁷ Wilson, C. P. (2004). Notas Críticas sobre el Fundamento de la Fuerza Obligatoria del Contrato-Fuentes e Interpretación del Artículo 1545 del Código Civil Chileno. Revista Chilena de Derecho, 31, 225.

circunstancias afecta además a la certeza jurídica y el aforismo jurídico donde el legislador no distingue, no le es lícito al intérprete distinguir¹⁸.

Aplicación del Derecho Público para efectos de tasación por parte del Servicio de Impuestos Internos

Con todas las exigencias normativas propias de cada caso, el abanico discrecional abstracto se reduce al momento de tomar una decisión concreta. De esta manera, nos acercamos a que la discrecionalidad implicaba una arcoíris de posibilidades pero este era reducido por aplicación de principios¹⁹.

Como definición, el derecho público corresponde a un conjunto de normas que rigen la actividad y la organización del Estado, como también las relaciones entre los particulares y el Estado, en cuanto este actúa como poder soberano. Generalmente, estamos ante Derecho Público cuando una norma se aplica a un ente público, pero puede ocurrir que un ente público esté actuando como parte en relaciones privadas (por ejemplo, el Estado realiza una compraventa). Dentro de esta rama del Derecho, destacan: Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Financiero y Derecho Internacional Público²⁰.

Se trata de una institución destinada a garantizar la vigencia del principio de legalidad, de acuerdo con el cual los órganos del Estado deben someterse en el desarrollo de sus actividades a lo preceptuado en la Constitución y en las leyes dictadas conforme a ella.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema en sentencia Rol Nº 15.073-2019 de fecha 10.05.2020 y que recoge una doctrina que ha gozado de general aceptación, la ilegalidad de un acto administrativo, que puede acarrear su ineficacia, puede referirse a la ausencia de investidura regular, incompetencia del órgano, defectos de forma, desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto, como violación de la ley de fondo aplicable.

Los artículos 6 y 7 de la Constitución no establecen una determinada acción procesal encaminada a obtener la anulación de los actos administrativos. Lo que configuran es el principio de legalidad que rige la actuación de la Administración, que lleva necesariamente aparejado la posibilidad de recurrir ante los tribunales de justicia para obtener la anulación de los actos contrarios a derecho.

La denominada “acción de nulidad de derecho público”, es entonces toda acción contenciosa administrativa encaminada a obtener por parte de un tribunal de la República la anulación de un

¹⁸ Danzinger, G. C. (2009). La interpretación jurídica en el derecho administrativo contemporáneo. Revista de Derechos Fundamentales, (3), 41-81.

¹⁹ DWORKIN 1985, pp. 119-145 y 1985b, pp. 23-29, 238-243, 245, 250.

²⁰ Biblioteca del Congreso Nacional BCN. Guía de Formación Cívica - La Sociedad, el Derecho y el Pensamiento Político. Recuperado desde https://www.bcn.cl/formacioncivica/detalle_guia?h=10221.3/45670.

acto administrativo. Ahora bien, esta acción contenciosa administrativa, o acciones contencioso administrativas, pueden encontrarse establecidas por el legislador para situaciones concretas y en materias determinadas, en cuyo caso según, la acción de nulidad por la ilegalidad del acto debe ejercerse de acuerdo al procedimiento que la ley contempló para este tipo de situaciones.

Analizando otra sentencia de la Excelentísima Corte y en una visión moderna de la acción de nulidad de Derecho Público, se señala: “:...Que como es sabido la nulidad de derecho público constituye una sanción de ineficacia jurídica que puede afectar a un acto en que la autoridad que lo dicta hubiere actuado sin la previa investidura regular de su o sus integrantes, fuera de la órbita de su competencia, o que no se haya respetado la ley en lo tocante a las formas por ella determinada, o sin tener la autoridad conferida por ley; o también que se hubiera violado directamente la ley en cuanto a su objeto, motivos o desviación de poder; vale decir, debe haber producido algún vicio que produzca la referida sanción”²¹

Esta última hipótesis “también que se hubiera violado directamente la ley en cuanto a su objeto, motivos o desviación de poder; vale decir, debe haber producido algún vicio que produzca la referida sanción”, es en la cual, analizando el caso concreto, podría enmarcarse la facultad de tasación del Servicio, quienes en un acto totalmente discrecional y basados en conceptos abstractos no definidos por el legislador como lo es la legítima razón de negocio, valor notoriamente inferior, valor corriente en plaza, modifican el precio señalado en contratos válidamente celebrados entre las partes, afectando el principio del contrato como ley para los contratantes y de esta forma el principio de la autonomía de la voluntad de las partes.

Siguiendo misma línea argumentativa, al no existir una definición clara de los conceptos abstractos con que cuenta el Servicio para ejercer la facultad de tasación, además, en algunos casos, sin necesidad de una citación previa – infringiendo el derecho a la defensa - afecta directamente al contribuyente, modificando el valor del acto o contrato y sin un sustento normativo equivalente a la afectación, circunstancia que en relación a la jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema en sentencia Rol N° 15.073-2019 de fecha 10.05.2020, podría generar en un caso concreto, valorando y analizando los antecedentes correspondientes, plantear judicialmente la hipótesis de la ilegalidad del acto administrativo de tasación, basándose en una desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto, como violación de la ley de fondo aplicable, pudiendo el contribuyente iniciar una acción judicial contenciosa administrativa de acuerdo a lo señalado en el inciso segundo del artículo 38 de la Constitución Política de la República, a modo que se establezca el imperio del derecho y por sentencia judicial se declare la existencia de una nulidad de derecho público.

Esta declaración de nulidad del acto administrativo, reafirmaría la jerarquización de los principios generales del derecho como lo es el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, asociadas a la fuerza vinculante de los contratos válidamente celebrados, principio de legalidad, el derecho a la defensa del contribuyente, por sobre los actos discrecionales y arbitrarios realizados

²¹ CORTE SUPREMA (2012), rol N° 5225-2009, considerando 7º. Más recientemente, véase CORTE SUPREMA (2017), rol N° 82459-2016.

por la administración, en un intento de interpretación extensiva y poco feliz de la norma, que trae consigo una desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto, como violación de la ley de fondo aplicable.

Base imponible

La Base Imponible es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje de impuesto, establecido en la norma legal respectiva, para determinar el gravamen que debe ser pagado. Este concepto lo encontramos en diversas normativas vigentes.

La Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios²², señala en el artículo 15 de qué forma está constituida la Base Imponible para las ventas y servicio, especificando luego en el artículo 16 tipos de determinación especial de la Base Imponible. Luego en el artículo 17 norma un caso especial de deducción en el caso de arrendamiento de inmuebles amoblados, inmuebles con instalaciones o maquinarias que permitan el ejercicio de alguna actividad comercial o industrial, y de todo tipo de establecimientos o de comercio que incluya un bien raíz.

En el artículo 18 señala el caso de determinación de base imponible en las hipótesis de permutas o de otras convenciones por las cuales las partes se obligan a transferirse recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles o inmuebles, donde se considerará que cada parte que tenga el carácter de vendedor, realiza una venta gravada con el impuesto de este Título.

Por último en el artículo 19 norma que cuando se dieren en pago de un servicio bienes corporales muebles o inmuebles, se tendrá como precio del servicio, para los fines del impuesto de este Título, el valor que las partes hubieren asignado a los bienes transferidos o el que, en su defecto, fijare el Servicio de Impuestos Internos.

Respecto a la Ley sobre Impuesto a la Renta²³, la Base Imponible se norma en los Artículos 29 al 33, para los contribuyentes obligados o puedan llevar, según la Ley, contabilidad fidedigna, donde para su determinación se abordan conceptos de ingresos brutos, rentas brutas, costos directos, rentas líquidas, deducción y agregados de gastos, perdidas en ejercicios, créditos incobrables, depreciación, créditos por inversiones de activos.

En la Ley sobre Impuesto de Timbres y Estampillas²⁴, la Base Imponible se norma en los Artículos 5 al 8, señalando en el artículo 5 que la base imponible de las operaciones de crédito en dinero y demás actos y contratos gravados en el número 3 del artículo 1°, de misma Ley, se determinará en

²² Decreto Ley Nº 825, Biblioteca del Congreso Nacional, 31 de diciembre del año 1974, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369>.

²³ Decreto Ley Nº 824, Biblioteca del Congreso Nacional, 31 de diciembre del año 1974, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>

²⁴ Decreto Ley Nº 3475, Biblioteca del Congreso Nacional, 4 de septiembre del año 1980, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=7137>

relación al monto numérico del capital indicado en el acto o contrato, a menos que se trate del reconocimiento de la obligación periódica de pagar una suma de dinero que no tuviere plazo fijo, caso en el cual el impuesto se calculará sobre el monto de la obligación correspondiente a un año, salvo en el caso de compraventa, permuta, dación en pago o cualquiera otra convención traslativa de dominio de bienes corporales inmuebles o de cuotas sobre los mismos, donde el impuesto se aplicará sobre el valor del contrato con mínimo del avalúo vigente.

Luego el artículo 6 dispone respecto al valor de las obligaciones en moneda extranjera, que será el que le fijen las partes, pero su estimación no podrá ser inferior al valor que tenga dicha moneda según el tipo de cambio a que deberá liquidarse el día de la operación, lo que deberá acreditar el Banco Central de Chile.

El artículo 7 señala la hipótesis de los actos, contratos u otras convenciones sujetos a impuesto proporcional, en que no exista a la fecha de emisión o suscripción del documento, base imponible definitiva para regular el tributo, éste se aplicará provisoriamente sobre el monto del acto o convención que las partes declaren juradamente en el respectivo documento. Abarcando además la posibilidad de existir un monto superior a lo declarado juradamente por las partes, excluyendo las operaciones de crédito reajustables.

Por último el artículo 8 norma la base imponible de los documentos otorgados dentro o fuera de Chile por funcionarios de países extranjeros y los otorgados en el extranjero por funcionarios chilenos, se determinará en relación a los efectos que los mismos hayan de producir en el país.

DESARROLLO Y RESULTADOS

Con la presente investigación se pretende exponer en primer lugar que el Servicio de Impuestos Internos, al realizar la acción de tasación conforme al artículo N° 64 del Código Tributario, vigente a la fecha de realización de la presente investigación, modifica en forma unilateral los precios fijados por las partes en la fijación del precio, que posteriormente, incidirá en la determinación de la base imponible, además sin una limitación o margen objetivo, infringiendo de esta forma el principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes.

Luego indicar las formas en que la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos podría afectar a los contribuyentes y analizar el concepto de discrecionalidad con la que actúan los órganos de la administración del Estado, específicamente el Servicio de Impuestos Internos, situación que deja en desventaja a los contribuyentes.

Principios generales del derecho vulnerados

El principio de la autonomía de la voluntad es la aplicación en materia contractual de las doctrinas liberales e individualistas de la Revolución Francesa, y que alcanzaron su mayor auge durante el siglo pasado. Si los derechos son meras facultades que la ley reconoce existir en el individuo y la libertad es la base de toda actividad humana, es lógico que ella pueda obrar como mejor le plazca, no siendo naturalmente contra el orden público o las buenas costumbres.¹²⁵ Siguiendo la definición de Alessandri, la autonomía de la voluntad opera como "la libertad de que gozan los particulares para pactar los contratos que les plazcan, y de determinar su contenido, efectos y duración", esta definición además es contemplada por nuestro ordenamiento jurídico otorgándole inclusive a los contratos válidamente celebrados, el carácter de Ley para los contratantes, por ende, cualquier afectación al mismo, correspondería además una infracción de esta ley.

Ahora bien, si se tiene en miras el principio de tipicidad o legalidad en relación al derecho tributario, consagrado en nuestra Constitución Política entre otros en los artículos 19 N° 20, 32 N° 8, 60 N° 14, 62 inciso 4 N° 1, entre otros, podemos determinar que en nuestro país "no hay tributo sin ley que lo establezca" lo que a su vez deriva del aforismo *latin nullum tributum sine lege*.

Este principio de legalidad se encuentra justamente en la carta fundamental debido a su importancia y resguardo como un derecho vertical para el contribuyente y el ordenamiento jurídico como sistema general. Esto determina que no pueden crearse tributos, modificarse o ampliarse por vía de interpretación o integración normativa, sino únicamente por ley.

²⁵ Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile, p. 11. (Nota: este libro carece de fecha y número de edición).

Por esta sola razón, no sería correcto la interpretación extensiva de la norma tributaria, muy por el contrario debiese constituirse como una norma de carácter estricto. Al no poder interpretarse la norma tributaria por expresa disposición del legislador, queda fuera la posibilidad de integrar los impuestos de cualquier formas de interpretación, sean estas Ratio legis, gramatical, histórico, lógico y/o sistemático.

Esta garantía normativa es sin duda una protección para el contribuyente, la que a su vez actúa de igual manera en las diferentes disciplinas del derecho en nuestro país como por ejemplo las normas pro trabajador en el derecho laboral o el llamado *in dubio pro reo* en el derecho penal Derecho Penal²⁶, lo que en definitiva resume el principio “analogía in bonam partem”²⁷.

Jurisprudencia Judicial

Siguiendo este orden de ideas, en el entendido que el Servicio no se encuentra facultado para interpretar normas más allá del contenido del propio artículo N° 4 del Código Tributario y solo con el carácter de interpretación administrativa, existe en la actualidad una alta posibilidad de incurrir en errores en el tratamiento de contratos atípicos o innominados como ocurre en la causa entre Don Rodrigo Ignacio Figueroa Rhode con el Servicio de Impuestos Internos, RIT GR-16-00178-2013, donde el Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, acogió el reclamo interpuesto por el contribuyente en contra de la liquidación que estableció diferencias de impuesto Global Complementario por concepto de tasación del Servicio. El contribuyente señaló que el Servicio incurrió en un error a definir como una compra venta de inmueble la operación que realizó con su madre. Explicó que en realidad lo que sucedió en la especie es que su madre, se encontraba muy enferma, por lo que para poder subsistir entregó una suma de dinero, con cargo a una renta vitalicia de 2 UF mensuales, por los dos inmuebles. Agregó que el Servicio cometió un error al asumir que la adquisición de los inmuebles se realizó en efectivo y al contado como en una compraventa, es decir, un contrato conmutativo, lo que fue totalmente distinto a la realidad, ya que fue adquirido mediante contrato de renta vitalicia, de tracto sucesivo, de plazo totalmente indeterminado y del todo aleatorio.

Concluyó señalando que de acuerdo a su interpretación de la norma soló debió justificar la suma mensual de 2 UF, por lo que no correspondió que el Servicio tasase las propiedades en virtud del artículo 64 del Código Tributario. El Servicio expresó que las alegaciones del contribuyente fueron incorrectas, ya que, no existían jurídicamente los censos vitalicios invocados, y por otra, la documentación que acompañó no permitía acreditar que el contribuyente contaba con los fondos suficientes para hacerse cargo del pago de la renta mensual de 2 UF mensuales por cada inmueble. Agregó que el artículo 2279 del Código establecía que la renta vitalicia se llama censo vitalicio,

²⁶ Luco, E. M. (2014). El principio protector y la regla del in dubio pro operario como criterio de interpretación de la norma laboral. Revista chilena de derecho del trabajo y de la seguridad social, 5(10), 85-94.

²⁷ Hernando Londoño Jiménez: Derecho Procesal Penal. Bogotá, Edit. Temis, 1982. p. 68.

cuando se constituye sobre una finca, que haya de pasar con esta carga a todo el que la posee. En ese sentido concluyó, que al no haberse efectuado las inscripciones en el registro de Gravámenes del Conservador de Bienes Raíces correspondiente que ordena la Ley, impidió que naciera jurídicamente el censo vitalicio como contrato aleatorio en los términos que alegó la contribuyente, pues faltaba una solemnidad que el propio legislador estableció como esencial para el perfeccionamiento del acto. El Tribunal tuvo por acreditado el censo vitalicio alegado por el contribuyente, ya que entendió que con la firma de la escritura pública se perfeccionó el contrato y la obligación de pagar la renta vitalicia de 2 UF en tracto sucesivo por toda su vida, negando la calidad de requisito esencial para el perfeccionamiento del contrato, la inscripción en el registro especial de Gravámenes del Conservador de Bienes Raíces, por lo que acogió el reclamo del contribuyente ordenando dejar sin efecto la liquidación.

Otro ejemplo lo encontramos en la causa entre Inversiones Totoral Limitada con el Servicio de Impuestos Internos Rol N° 99.961-2016. En este procedimiento, la Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente contra la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago, que confirmó el fallo dictado por el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana que rechazó el reclamo interpuesto contra una resolución que denegó la devolución por concepto de pago provisional por utilidades absorbidas.

Mediante el recurso se denunció infracción del artículo 31 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación a los artículos 29 a 33 y 93 a 97 del mismo cuerpo legal; artículo 19 N° 3 y N° 6 de la Constitución Política de la República; artículos 19 y 23 del Código Civil; artículos 21, 64 y 132 del Código Tributario en relación con el artículo 13 de la Ley N° 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado; y, artículos 11, 16 y 41 de la Ley N° 19.880 que establece las bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado.

En cuanto a la transgresión del artículo 21 del código del ramo, la Corte Suprema señaló que la recurrente no cuestionó propiamente la aplicación del derecho atinente a la materia, desde que los fundamentos esenciales del recurso decían relación con el alcance y sentido que correspondía conferir a la prueba rendida en autos.

Además, el Tribunal Supremo indicó que no se advirtió que se hubiese invertido el onus probandi, como lo alegaba la reclamante, siendo de su cargo acreditar el monto cuestionado en la venta de las acciones; sin que se requiriera la tasación de la base imponible como lo sostuvo en el recurso, dado que el Servicio sólo ejercía facultades generales de fiscalización. En dicho contexto, la Administración requirió a la contribuyente los antecedentes sobre el precio de venta de las acciones cuestionadas, considerando que la venta de la totalidad de la participación que la sociedad recurrente tenía en otra empresa a uno de sus principales competidores se había efectuado a un valor inferior al costo tributario de dichas acciones, lo que generó a la reclamante una pérdida, la cual sirvió de base para solicitar una devolución, hecho que, de acuerdo a lo concluido por los jueces del fondo, no había sido acreditado ni ante el Servicio ni en sede jurisdiccional.

Por último, el Tribunal de Casación señaló que el recurso adolecía de manifiesta falta de fundamento dado que las transgresiones que denunciaba pretendían alterar los supuestos de hecho en que se hacía recaer la decisión de rechazar el reclamo. Lo anterior, significó que para tener por vulneradas las disposiciones legales decisorias litis, habría que alterar los hechos fijados.

Esta sentencia confirma la postura ya asentada por el máximo Tribunal en cuanto a que cuando el recurso de casación en el fondo se dirige contra los hechos de la causa, deben invocarse las disposiciones reguladoras del valor de la prueba.

En una sentencia de casación no pueden ser modificados los hechos que han fijado los jueces del fondo en uso de sus atribuciones legales, a menos que se haya denunciado y comprobado la efectiva infracción de normas reguladoras del valor legal de la prueba. El fallo de la Corte Suprema Rol N° 36.587-2015 señala que, “es necesario también tener en cuenta que esta Corte ya ha señalado reiteradamente que, al no constituir instancia, la revisión de los hechos asentados en el juicio o el establecimiento de otros diversos a los fijados, y que determinan la aplicación de las normas sustantivas dirigidas a dirimir lo debatido, no es posible, salvo que se denuncie que al resolver la controversia los jueces del fondo se han apartado del onus probandi legal, han admitido medios de prueba excluidos por la ley o han desconocido los que ella autoriza, o que se ha alterado el valor probatorio fijado por la ley a las probanzas aportadas al proceso”.

A modo de analizar otras sentencias que forman parte de la jurisprudencia judicial sentada a propósito del objeto del presente estudio, encontramos la causa entre Transportes Licanco Limitada y el Servicio de Impuestos Internos, Rol N° 17.890-2015, en la cual la Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo impetrado por el Servicio de Impuestos Internos, revocando la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Temuco que revocó en parte el fallo dictado por el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía, al dejar parcialmente sin efecto la liquidación que estableció diferencias de impuesto de primera categoría y que había sido confirmada por el Juez de primer grado.

Por el recurso se denunció la infracción de los artículos 64, inciso 3°, del Código Tributario, en relación a los artículos 580 del Código Civil, y 20 N° 5 y 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se acusó además, la vulneración del artículo 132 inciso 14° del Código Tributario, y del artículo 706 del Código Civil en relación a los artículos 1545 y 1560 del mismo texto.

La Corte Suprema manifestó que al efectuarse las cesiones del derecho de opción de compra sobre los vehículos, cuyo precio tasó el Servicio, se encontraba vencido el término del arriendo pactado y, la reclamante ya había cancelado las últimas cuotas; estado en el cual los únicos derechos que podía ceder – como lo hizo -, era celebrando un nuevo contrato de arrendamiento o comprar los bienes arrendados. El Tribunal Supremo añadió, que en ese tipo de contratos los adquirentes asumían, solidariamente con la enajenante, obligaciones específicas de pago de multas e indemnizaciones hasta la fecha del pago de la opción de compra y no todas las obligaciones que del contrato original emanaban para la contribuyente. En consecuencia, los sentenciadores determinaron que se trataba de una cesión de derechos regulada en el ámbito civil en la que los

compradores hicieron propios sólo los derechos -sin asumir las obligaciones- que el cedente poseía a la época de la cesión, esto es, ejercer las opciones de renovar los contratos de arrendamiento o comprar los vehículos.

Corolario de lo anterior, dado que los derechos cedidos recaían sobre bienes muebles, cabía concluir que esos derechos de opción se reputan igualmente muebles. De ese modo, el Servicio se encontraba facultada para tasar su precio si los convenidos eran notoriamente inferiores a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobraban en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realizaba la operación.

Por último, los sentenciadores concluyeron que el Servicio, en las liquidaciones estimó, fundadamente, que ese precio superior equivalía al menos al avalúo fiscal de los automóviles, afirmación frente a la cual, pesaba sobre el contribuyente el desvirtuarla. Sin embargo, al no hacerlo, según lo asentado en el fallo de primera instancia - en lo no eliminado en alzada - y en el de segundo grado, debía mantenerse firme la liquidación reclamada. Por lo tanto, no era efectivo que el Servicio hubiere confundido el valor de la cesión del derecho de opción de compra con el valor del objeto que se podría adquirir de ejercerse la opción, pues de haber sido así, habría fijado su valor conforme al valor de mercado de las camionetas y, sin embargo, optó por un valor notoriamente inferior como lo era el avalúo fiscal.

El fallo extractado fue acordado con el voto en contra del Ministro Sr. Künsemüller, quien estuvo por desestimar el recurso, “atendido que dirimir si la liquidación impugnada se apoyaba en antecedentes suficientes para tasar el precio de cesión de los derechos de opción de compra de los vehículos al valor que lo hizo, así como si la reclamante cumplió con la carga de desvirtuar dicha tasación con la prueba rendida en el juicio, constituye una labor de apreciación de los antecedentes y elementos probatorios privativa de los jueces de las instancias que no puede ser revisada mediante el recurso de casación en el fondo a menos que se denuncie la infracción de específicas regla de la sana crítica, amén del desarrollo de la infracción y de su influencia sustancial en lo dispositivo del fallo”.

Una sentencia importante en la materia de estudio corresponde al Rol N° 92.870-2016 de la Excelentísima Corte Suprema sobre procedimiento de reclamación de liquidaciones iniciado por la contribuyente doña Esther Calderón Kohon, en la que se dictó sentencia de primer grado el 26.04.2016, que rola a fojas 234 y siguientes, por la que se rechazó el reclamo deducido, confirmando la Liquidación N° 137 de 31.07.2012, sin imponer condena en costas a la reclamante, por estimar que tuvo motivo plausible para litigar.

Revisando esta sentencia, en primer lugar el actor denuncia la infracción a lo dispuesto en el artículo 64 inciso 5º del Código Tributario al aplicar falsamente el concepto de legítima razón de negocios, vulnerando los derechos de su parte, producto de un aporte de activos en el contexto de procesos de reorganización de grupos empresariales, el que no debería estar afecto a pago de impuestos si obedece a una legítima razón de negocios.

Esta situación infringiría según el actor, los artículos 6 y 7 de la Constitución Política de la República, al permitir que el Servicio de Impuestos Internos no someta su acción a las normas dictadas conforme a ella y actúe fuera del ámbito de su competencia.

Luego, en segundo término, denuncia la infracción del artículo 64 inciso 3º del Código Tributario al confirmar una tasación del Servicio de Impuestos Internos hecha arbitrariamente sobre un objeto distinto del enajenado o aportado, no considerando las circunstancias en que se realiza la operación para los efectos de la improcedente tasación, y el artículo 6 inciso final del mismo cuerpo de leyes, porque valida el actuar de un funcionario del Servicio de Impuestos Internos que se apartó de los criterios interpretativos vinculantes impartidos por el Director del servicio sobre la materia.

La Ilustre Corte de Apelaciones de Santiago confirmó la sentencia de primera instancia que desestimó el reclamo deducido debido a que “no se demostró la existencia de deudas de la empresaria individual que justifique la alegación referida al propósito de incorporarse a un régimen que limitara su responsabilidad frente a sus acreedores; y descartando el referido al interés de incorporar a su descendencia a la administración de la empresa de una manera más expedita que la resultante de procesos de apertura de sucesión o interdicciones, en atención a que el aporte ocurrió en abril de 2008 y a julio de 2010 la reclamante continuaba representando sus intereses, por lo que lo obrado tenía como objeto prever cuestiones inciertas que no acaecieron”.

Del mismo modo, la sentenciadora de primera instancia analizó el proceso de tasación ejecutado por el Servicio de Impuestos Internos, considerando que éste se encontraba ajustado a derecho y a los antecedentes de hecho aportados al proceso, teniendo para ello en cuenta que no se desconocieron los porcentajes de participación de la reclamante en las sociedades citadas, por lo que no fue posible al Servicio tasar el valor del aporte considerando operaciones de igual naturaleza y que no se acreditaron deudas sociales del caso concreto.

Por todo lo señalado, la Excelentísima Corte Suprema sentencia que del estudio del recurso aparecen una serie de defectos que impiden que prospere, toda vez que el contribuyente plantea su impugnación sosteniendo la errónea concepción expresada por el Servicio de Impuestos Internos y los sentenciadores del fondo respecto de lo que debe entenderse por legítima razón de negocios, omitiendo considerar que aquellas que fueron invocadas por su parte como comprendidas dentro de tal término no se tuvieron por acreditadas, de tal suerte que no es posible siquiera admitir que el ente fiscalizador actuara fuera de la órbita de su competencia incluso de aceptarse que la recta interpretación de tal término corresponde a la postulada en autos. En esas condiciones, aún en el evento de compartir esta Corte la tesis principal del recurso, de todos modos éste no puede prosperar al descartarse la comprobación fáctica de las razones en las que tal fundamento descansa.

El sustento para rechazar el recurso corresponde al subsistencia de un fundamento de suficiente entidad como para desestimar la pretensión esgrimida, lo que conduce forzosamente a concluir que los errores de derecho que fundan la impugnación carecen de influencia en lo dispositivo del fallo.

También, la Corte señala que no se cumple con la exigencia de precisar con claridad en qué consiste la aplicación errónea de la ley, lo que impide que puedan esgrimirse peticiones alternativas como las expuestas, ya que provoca que el arbitrio carezca de la certeza y determinación del vicio sustancial, radicando en el tribunal la función de precisar el motivo causante de nulidad, ha de concluirse que este requisito se encuentra incumplido y que, por ello, el recurso debe ser también desestimado, por este orden de razones.

Por último señalar que la sentencia afirma que el recurso omite el fundamento correlativo referido a la infracción de las leyes reguladoras de la prueba indispensables para admitir su éxito, toda vez que postulando hechos diversos a los establecidos en el libelo, se limita a manifestar su disconformidad con ellos y, en el único apartado que así lo pretende, omite hacerse cargo de las razones específicas dadas por el tribunal para privar de valor a la prueba documental citada y sustentar su discrepancia en el quebrantamiento de las reglas de la sana crítica, cuyos parámetros el legislador impone considerar en estas materias.

Importante es considerar el voto en contra del Ministro señor Künsemüller, quien señala que al no haber definido el legislador el concepto de “legítima razón de negocios” es menester recurrir a las reglas de interpretación generales y particulares, a fin de precisar, a los efectos de la jurisdicción, su real sentido y alcance que, como resulta convenido en este proceso, no es claro.

Luego señala que las circulares Nº 68 de 1996 y Nº 45 de 2001 oponen “legítima razón de negocios” a un mecanismo elusivo de las obligaciones tributarias: “cuando exista una legítima razón de negocio que la justifique, (la reorganización) y no una forma para evitar el pago de impuestos.”

Entonces, la justificación debe consistir en un negocio – en una “forma”- que por no estar dirigido a evitar el pago de tributos es una legítima razón. Este último vocablo, en su acepción relevante para lo que interesa en la especie, significa “motivo” o “causa”. La reorganización empresarial tiene una legítima razón cuando su motivo o causa no es evitar el pago de impuestos.

Indica también, que, al resolver como lo han hecho, los magistrados intervinientes, sin dar por concurrente o probado en autos ese propósito (legítima razón de negocio) que, por ser tributariamente reprochable, no puede legitimar la operación, han incurrido en las infracciones de ley que se denuncian en el libelo de casación y debe, en consecuencia, dejarse sin efecto el fallo cuestionado.

Importante es extraer en primer lugar que el recurso es rechazado por los ministros por no encontrarse acreditado por un lado, la legítima razón de negocios y por otro lado el fundamento legal con suficiencia normativa para establecer el exceso de interpretación del contenido normativo respecto a la tasación del Servicio. Redundando en que se rechaza debido a un factor netamente probatorio. Tal es esta conclusión que los sentenciadores se ven en la obligación de rechazar el recurso por no encontrarse acreditadas las pretensiones del acto.

Esta sentencia del mismo modo es importante en la línea argumentativa del presente estudio, declarándose por parte del Ministro señor Künsemüller una poco clara interpretación de uno de

los conceptos abstractos indicados en este estudio que corresponde a la “Legítima razón de negocios”, otorgando diversos significados e interpretaciones que le han otorgado los tribunales como por ejemplo en la sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 06 de junio de 2012, Rol Nº 3-2012, donde se definió como la “planificación que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto”; la sentencia dictada por la Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 22 de julio de 2014, Rol Nº 7682-2013 que sostiene que el concepto “legítima razón de negocios”, que está desarrollado en la ley a propósito de la reorganización de empresas y con fines específicos, implica que el proceso de planificación tributaria tenga una lógica de eficiencia, de racionalización, que tienda al mejoramiento de la organización empresarial y no esconda en cambio un fraude a la ley; cuando el único motivo que sostiene las operaciones sea la elusión, cabe desestimar la aludida razón de negocios.

Por lo anterior queda de manifiesto la falta de definición normativa de conceptos abstractos que llevan a diversas interpretaciones que derivan en una falta de seguridad jurídica²⁸ necesaria para el contribuyente y la sociedad toda.

Analizando ahora jurisprudencia administrativa del Servicio, el Oficio No 4.639, de 1999 señala, en el mismo tenor, que: “en el caso de cesión del arrendamiento o de la opción de compra que componen la operación de leasing, el cedente debe documentar el pago de la renta de arrendamiento o de la venta final, según corresponda, al cesionario respectivo, lo cual se entiende sin perjuicio de la facultad de tasar que le asiste a este Servicio al tenor del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario, en caso de que el precio asignado a la cesión sea notoriamente inferior al corriente en plaza o al que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

Conceptos abstractos

Como hemos señalado a lo largo del presente estudio, los límites a la facultad de tasación del servicio se basan en conceptos abstractos como “legítima razón de negocios”, “notoriamente inferior”, y “valor corriente en plaza”, conceptos que al no encontrarse definidos por el legislador, se presentan como conceptos jurídicos indeterminados, circunstancia que nos lleva a pensar que la acción de tasación del servicio, basado en estos conceptos claves, dependerá, en definitiva de la discrecionalidad del Servicio y específicamente de quien ejerza la facultad de tasar, y controlar el acto administrativo, situación que se estima afectaría directamente al contribuyente en el principio general del derecho de la Autonomía de la voluntad.

Es por ello que el objetivo General de la investigación corresponde a determinar de qué manera la facultad de tasación del Servicio de Impuestos internos contenida en el artículo 64 del Código Tributario afecta al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, al fijar un precio

²⁸ Luño, A. E. P. (2016). La seguridad jurídica.

distinto al señalado por éstos, sin contar además con una limitación o parangón a la discrecionalidad del servicio que eventualmente pueda afectar a los contribuyentes. Además los conceptos abstractos contenidos en la norma como reglas de valoración se estima no poseen la densidad normativa necesaria, que permita el uso arbitrario de la norma, producto de la ausencia de parámetros legales objetivos, que sin duda atenta en contra del principio de igualdad ante la ley y consecuentemente a la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, pudiendo suscitarse inclusive al absurdo de iguales hechos, resolverse de distintas maneras, afectando además a la certeza jurídica.

Esta situación además se encuentra reflejada en la jurisprudencia citada, donde tribunales judiciales de nuestro país, en diferentes instancias han sentenciado la improcedencia en casos concretos de la acción de tasación del servicio.

Estos conceptos abstractos, al no encontrarse definidos por el legislador e interpretados extensivamente por el Servicio, exceden el contenido normativo por cuanto basado en el aforismo jurídico “donde el legislador no distingue, no le es lícito al interprete distinguir”²⁹, generan una situación que es susceptible de acarrear su ineficacia por defectos de forma, desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto, como violación de la ley de fondo aplicable mediante una declaración de nulidad de derecho público o bien mediante el recurso de casación en la forma por yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que de tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, se traduciría en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse.

Tasación como norma especial antielusiva

Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.

Las reformas al Código Tributario entre otras, buscan reducir la elusión y la evasión mediante la incorporación de una Norma General Anti - elusión, facultar al SII para acceder a la información necesaria para cumplir su misión fiscalizadora, la incorporación al Código Tributario de facultades para permitir al Servicio acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos, fortalecimiento de la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria (SII, TGR, SNA), Poner freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en supermercados y comercios similares.

²⁹ De la Barra Suma, M. A. (2010). Breve análisis normativo sobre uniones de hecho en la legislación chilena: Posibilidad de aplicación a parejas homosexuales. Derecho y humanidades, 2(16).

Esta norma antielusiva se abarca mediante una norma general y normas especiales.

La norma general antielusiva establecida por la ley de 20.780, entiende que hay elusión en los casos de abuso o simulación.

Hay abuso cuando existen arreglos artificiales, a evitar artificiosamente la carga fiscal (abuso de las formas jurídicas). Se infringe el mandato de una norma tributaria evitando, mediante artificios, la realización del presupuesto de hecho de la disposición tributaria.

Con poco o ningún impacto económico sobre el contribuyente (no hay efectos económicos o jurídicos relevantes)

Una realidad que es abiertamente creada, un 'montaje' jurídico destinado a evitar el impuesto (el negocio jurídico querido por las partes).

Por su parte habrá simulación en casos como la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y con el acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un acto jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.

Hay simulación cuando se "encubre la realidad" simulada (fingida). Una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada (oculta, encubierta).

No hay propiamente abuso de una norma de cobertura sino encubrimiento de la realidad.

Hay un elemento de engaño. Es esencial la ocultación, mantener escondido para terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio.

Esta norma general antielusiva fue incorporada por la ley Nº 20.780 y se caracteriza por tener destinatario indefinido, son reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente).

Esta norma se encuentra contenida en el artículo 4, 4 bis, 4 ter y 4 quarter del Código Tributario y el procedimiento declarativo se encuentra contenido en el artículo 4 quinquies en relación al artículo 160 de citada norma.

Ahora bien, respecto a las normas especiales antielusivas, nuestro Código señala:

Artículo 63 Ley Nº16.271 de Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones:

"El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un

contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda.”.

Concepto amplio de Venta en la Ley de IVA, D.L. N° 825:

“Artículo 2º.- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1) Por “venta”, toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.”

Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados:

Se grava con impuesto único de 35% del artículo 21 de la LIR a las partidas del N°1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, como por ejemplo: remuneraciones pagadas al cónyuge, remuneraciones pagadas a los hijos, retiros de dinero o especies, etc.

Artículo N° 64 del Código Tributario

Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

Facultad de Tasación del SII cuando el valor de 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 o corriente en plaza (artículo 17 N° 8 LIR).

Por lo señalado, se puede interpretar que el legislador mediante la inclusión de la norma antielusiva a nuestro ordenamiento jurídico, quiso atacar en forma directa la evasión y/o elusión de impuestos que trae consigo una merma al ingreso fiscal, que a su vez repercute directamente para el desarrollo social del Estado.

Sin perjuicio de lo anterior, esta preocupación del legislador tendiente a evitar la evasión e ilusión trajo consigo la incorporación de normas como el artículo N° 64 del código, la que, a juicio del presente estudio, no observó acertadamente las consecuencias que esta facultad de tasación traería aparejada a principios generales del derecho que afectan al contribuyente como lo es el principio de legalidad, la igualdad ante la Ley, la autonomía de las partes, el contrato como ley para los contratantes, la no discriminación arbitraria, entre otros.

Este juicio realizado se sustenta además en el espíritu del legislador, el que se basa, en parte, en la Jurisprudencia Judicial Norteamericana que a su vez se sustenta en principios con que se han resuelto los conflictos sobre elusión tributaria, adoptados luego por distintas legislaciones en el mundo. Sin embargo de lo anterior, la norma no se encuentra felizmente desarrollada por cuanto estos principios los aterrizo en conceptos abstractos como los analizados en el estudio que básicamente son la legítima razón de negocios, el valor corriente en plaza, valor notoriamente inferior.

Estos principios se encuentran incorporados a la ley N° 20.780 y principalmente en lo que importa para el objeto de estudio, en el artículo N° 64.

Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”).

Su postulado enuncia que los Tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir con la verdadera naturaleza de la transacción.

Razón de Negocios y sustancia económica. (“Business purpose and economic substance”)

Los Tribunales deben evaluar si los beneficios tributarios obtenidos, deben ser negados dada la insuficiencia de razones (ajenas a las propiamente tributarias) para celebrar las operaciones respectivas.

Transacción por pasos (“step transaction”)

En ciertos casos los distintos pasos de una operación serán desatendidos a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando.

Transacciones falsas (“sham transactions”)

Esta hipótesis se vincula con casos donde estrictamente no hay voluntad negocial alguna (sham, entendido como FALSO). Vinculado con la simulación absoluta. En rigor, aquí no habría siquiera una sustancia económica. En estos casos se desatiende a la estructura de la operación, y los efectos tributarios se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe (los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes).

Como se puede apreciar, el espíritu y norma expresa, busca evitar la simulación, buscando en todo momento prevalecer la sustancia sobre la forma, buscando la verdadera razón de negocio y sustancia económica, pero esta correcta y loable intención fue sesgada al momento de armonizarse con el resto del ordenamiento jurídico nacional, basados en actos discrecionales, arbitrarios y excediendo las atribuciones legales, pasando a llevar al contribuyente en principios generales del derecho como lo hemos visto. Esta extralimitación legal encuentra su límite y protección en la figura de la nulidad del derecho público, analizada anteriormente.

Derecho comparado

Respecto del tema en estudio, mediante un breve análisis de la normativa tributaria de Argentina, Perú, Uruguay, Bolivia y Ecuador, se establecerá en base al derecho comparado de los países nombrado, la forma en que se aplica el símil a la facultad de tasación del Servicio de Impuestos internos chileno, de las respectivas administraciones tributaria de cada nación, normando los procesos a modo de limitar la discrecionalidad de los órganos del estado, respetar los derechos de los contribuyentes, principios generales del derecho y en definitiva, otorgar una certeza jurídica a la sociedad toda, redundando en buscar limitaciones a la arbitrariedad y discrecionalidad que mitiguen o reduzcan una desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto del acto que redunden en una violación de la ley de fondo aplicable como ocurre en nuestro ordenamiento jurídico aplicable.

Argentina

De acuerdo a la legislación Argentina³⁰, se contempla la determinación de oficio de la base imponible cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la AFIP procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia o sea mediante estimación.

El procedimiento de esta determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo en las siguientes hipótesis:

- 1) Comienza con una vista al contribuyente, proporcionando detallado fundamento de la determinación, para que en el término de quince días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho.
- 2) Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de quince días. La determinación deberá contener lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique en la misma.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si, antes de ese acto, el responsable presta su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que

³⁰ Ley N° 11.683. Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Año 1978 (Argentina).

surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para la AFIP.

Perú

La legislación de Perú³¹, Coincidentemente, el artículo N° 64 del Código Tributario Peruano norma los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta, entregando diversas hipótesis a utilizar directamente para la determinación sobre base presunta, cuando:

1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido.
2. La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.
3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración.
4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.
5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.
6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de Ley.
7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.
8. Sus libros y/o registros contables, manuales o computarizados, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales.
9. No se exhiba libros y registros contables aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.
10. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Las presunciones a que se refiere el Artículo 65 sólo admiten prueba en contrario respecto de la veracidad de los hechos contenidos en el presente artículo. (*)

³¹ Código Tributario. Decreto Supremo N° 135-99-EF, 18 de Agosto del año 1999 (Perú).

Luego en el artículo N° 74 se aborda la valorización de los elementos determinantes de la base imponible, normando que para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas.

Por último, el artículo N° 95, cubre la posibilidad de una deficiencia o falta de precisión normativa, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

Uruguay

El Código Tributario uruguayo³² se encuentra aprobado por Decreto Ley N° 14.306 y referente al objeto de estudio, norma en el artículo N° 4 respecto a la interpretación de las normas tributarias, situación que permite utilizar todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquéllas, a los efectos de determinar su verdadero significado.

Luego, en el Artículo N° 55 dispone que el organismo recaudador podrá disponer de oficio las diligencias probatorias que estime necesarias para el esclarecimiento de los hechos acerca de los cuales debe dictar resolución. Este artículo se relaciona con el N° 66 que señala que las actuaciones administrativas tendientes a la determinación del tributo, deberán dirigirse al conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la Ley como generadores de la obligación.

Si no fuera posible conocer de manera cierta y directa aquellos hechos, el organismo recaudador deberá inducir la existencia y cuantía de la obligación, mediante una o más de las presunciones a que se refiere este artículo, basadas en hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que solo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria.

Se entenderá que existe imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la Ley como generadores del tributo, en los casos de inexistencia total o parcial o de no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o reglamentarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerdan con la realidad. Se considerarán inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles.

Ahora bien, La determinación administrativa sobre base presunta podrá fundarse en:

³² Código Tributario. Ley N° 14.306, 29 de Noviembre del año 1974 (Uruguay).

A) Coeficientes o relaciones comprobados por la Administración para el contribuyente sujeto a determinación o establecidos con carácter general para grupos de empresas o actividades análogas, que se aplicarán sobre el total de compras o de ventas, sueldos y jornales, consumo de energía u otros insumos representativos que se relacionen con la actividad desarrollada.

Cuando para la construcción de los coeficientes o relaciones para el contribuyente sujeto a determinación se realicen muestreos, los mismos se considerarán representativos de la realidad cuando asciendan al menos al 10% (diez por ciento) del universo considerado.

La Administración, si lo considera necesario, podrá recurrir a otros índices elaborados por los organismos estatales o paraestatales competentes o por organizaciones especializadas de derecho privado sin fines de lucro.

El coeficiente o relación comprobados, por alguno de los mecanismos previstos en el inciso anterior del presente literal para un ejercicio, podrá aplicarse a los ejercicios anteriores con el límite de tres ejercicios.

B) Cuando se comprueben una o más operaciones no documentadas, total o parcialmente, se podrá determinar el monto total de las realizadas incrementando las operaciones documentadas o registradas por el contribuyente, en el porcentaje que surja de comparar las primeramente mencionadas con el promedio diario de las documentadas o registradas, en el mes anterior al de la comprobación. El porcentaje así establecido se aplicará al ejercicio en el que se comprobó la referida irregularidad. En el caso de actividades zafrales o similares, dicho porcentaje no podrá superar al que resulte de efectuar la misma comparación con las operaciones del mismo mes calendario en que se comprobó la omisión, correspondiente al ejercicio inmediato anterior, actualizadas por la variación del Índice de Precios al por Mayor registrada en el período.

C) Notorias diferencias físicas o de valuación comprobadas con relación al inventario registrado o declarado que se considerarán respecto del ejercicio en que se comprueben, según corresponda: renta neta gravada en los impuestos que gravan la renta, operaciones comprendidas en los impuestos que gravan la circulación de bienes o prestación de servicios y activo computable en los impuestos que gravan al patrimonio.

Declárase que la notoria diferencia física o de valuación comprende los casos de inconsistencias en el inventario registrado o declarado.

Los resultados de los controles que representen por lo menos el 10% (diez por ciento) del valor total del inventario registrado o declarado, podrán generalizarse porcentualmente a la totalidad del mismo a los efectos de la aplicación de este literal.

D) Cuando se realicen controles de las operaciones, la determinación presunta de las ventas, prestaciones de servicios o cualquiera otra prestación, podrá determinarse promediando el monto de las operaciones controladas en no menos de cinco días de un mismo mes, multiplicados por el total de días hábiles comerciales, que representarán las operaciones presuntas del sujeto pasivo bajo control durante ese mes. Si el mencionado control se efectuara en cuatro meses de un mismo

ejercicio fiscal, de los cuales tres al menos deben ser alternados, el promedio se considerará suficientemente representativo y podrá aplicarse a los demás meses no controlados del mismo ejercicio fiscal.

E) Cualquier otro hecho o circunstancia debidamente comprobada que normalmente estuviere vinculado o tuviera vinculación con el hecho generador.

En caso de liquidación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada.

Los sujetos pasivos que no superen las veinte personas ocupadas entre patronos y empleados, también podrán producir prueba en contrario fundándose en índices generales elaborados para su actividad por organizaciones especializadas de Derecho Privado sin fines de lucro.

Bolivia

En el Código Tributario Boliviano³³, se aborda el objeto de estudio en la Subsección II, denominada determinación por la administración tributaria. En esta Subsección se encuentra el artículo N° 95 disponiendo el Control, Verificación, Fiscalización e Investigación, valiéndose para ello de dos hipótesis.

I. Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar ó investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.

II. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto por este Código.

Luego, el artículo N° 96° norma el contenido de la decisión de la Administración Tributaria, la que se debe materializar en un Acta de Intervención y contener:

I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y

³³ Código Tributario. Ley N° 2492, 2 de Agosto del año 2003 (Bolivia).

liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo.

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda.

Posteriormente, en el Artículo 97° describe el Procedimiento de Determinativo en Casos Especiales, contemplando las siguientes etapas:

I. Cuando la Administración Tributaria establezca la existencia de errores aritméticos contenidos en las Declaraciones Juradas, que hubieran originado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor del sujeto pasivo, la Administración Tributaria efectuará de oficio los ajustes que correspondan y no deberá elaborar Vista de Cargo, emitiendo directamente Resolución Determinativa.

En este caso, la Administración Tributaria requerirá la presentación de declaraciones juradas rectificatorias. El concepto de error aritmético comprende las diferencias aritméticas de toda naturaleza, excepto los datos declarados para la determinación de la base imponible.

II. Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no presenten la declaración jurada o en ésta se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, la Administración Tributaria los intimará a su presentación o, a que se subsanen las ya presentadas.

A tiempo de intimar al sujeto pasivo o tercero responsable, la Administración Tributaria deberá notificar, en unidad de acto, la Vista de Cargo que contendrá un monto presunto calculado de acuerdo a lo dispuesto por normas reglamentarias.

Dentro del plazo previsto en el Artículo siguiente, el sujeto pasivo o tercero responsable aún podrá presentar la declaración jurada extrañada o, alternativamente, pagar el monto indicado en la Vista de Cargo. Si en el plazo previsto no hubiera optado por alguna de las alternativas, la Administración Tributaria dictará la Resolución Determinativa que corresponda.

El monto determinado por la Administración Tributaria y pagado por el sujeto pasivo o tercero responsable se tomará a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda pagar, en caso que la Administración Tributaria ejerciera su facultad de control, verificación, fiscalización e investigación. La impugnación de la Resolución Determinativa a que se refiere este párrafo no podrá realizarse fundándose en hechos, elementos o documentos distintos a los que han servido de base para la determinación de la base presunta y que no hubieran sido puestos oportunamente en conocimiento de la Administración Tributaria, salvo que el impugnante pruebe que la omisión no fue por causa propia, en cuyo caso deberá presentarlos con juramento de reciente obtención.

III. La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una Resolución Determinativa, sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación.

IV. En el Caso de Contrabando, el Acta de Intervención equivaldrá en todos sus efectos a la Vista de Cargo.

Ecuador

El Código Tributario de Ecuador³⁴ contempla facultades discrecionales de la administración tributaria en el Capítulo II denominada de las atribuciones y deberes, en este orden de ideas, norma en el artículo N° 67 la facultades de la administración tributaria dividiéndolas en facultades de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

Luego, el artículo N° 68, establece la facultad determinadora que permite a la administración la determinación de la obligación tributaria, que es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Posteriormente y como corolario de lo anterior, norma en el artículo 115 el derecho del contribuyente responsable, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, de presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

³⁴ Código Tributario. Registro Oficial Suplemento N° 38, 14 de Junio del año 2005 (Ecuador).

CONCLUSIONES

Con la investigación se logró determinar de qué forma la tasación del artículo N° 64 del Código Tributario afecta al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes interviniendo el Servicio en la fijación unilateral del precio para la determinación de la base imponible, los límites de esta facultad y además el alcance de la discrecionalidad de las actuaciones del Servicio que afectan también a la autonomía de la voluntad de los contribuyentes. Esta situación se acredita además con la sentencia de la Excelentísima Corte Suprema en causa Rol 92.870 del año 2016 donde señala que a propósito de procedimiento de reclamación de liquidaciones, la facultad del servicio “acarrea la infracción del artículo 64 inciso 3º del Código Tributario, al no considerar las circunstancias en que se realiza la operación para los efectos de la improcedente tasación”.

Por un lado, se abordó jurisprudencia que demuestra la improcedencia en la aplicación de la facultad de tasación del servicio en ciertos casos, demostrado mediante el ejemplo de la causa Sociedad Transportes Licanco Ltda. con SII³⁵, en la que se planteó por el contribuyente que el Servicio de Impuestos Internos no estaba facultado para tasar el valor fijado por las partes en la referida cesión.

Al respecto, se afirmó que al no ser la calidad de parte en un contrato un bien mueble, el Servicio no podía aplicar la tasación al valor establecido por las partes. En definitiva, el problema analizado no fue objeto de una decisión judicial precisa, debido a que en la causa se resolvió que lo que se había cedido era el derecho adquirir vehículos motorizados y no el contrato, porque todas las demás prestaciones habían sido cumplidas.

Es posible indicar que existe un gran problema en el razonamiento que sirvió para decidir el litigio anterior, porque, tal como lo explicó magistralmente el profesor de la Universidad de Chile, Gonzalo Figueroa Yáñez, en su obra *La asunción de deudas y la cesión de contrato*, la principal diferencia entre la cesión de contrato y la cesión de un crédito, es que la cesión de la posición contractual incluye todos los derechos potestativos derivados del contrato, por lo que ella comprende las acciones de nulidad, rescisión y resolución que derivan del contrato cedido, junto con las facultades, acciones, garantías, excepciones y otra serie de deberes emanados del contrato.

La jurisprudencia citada en la presente investigación, como además los sustentos históricos, normativos y principios generales del derecho, permiten concluir que las reglas sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario presentan diversas falencias normativas pudiendo infringir diversos principios como el de la autonomía de la voluntad de las partes (en la fijación del precio para determinación de la base imponible, el que sin modificar el acto o contrato en sí, modifica para efectos tributarios el precio fijado libremente por las partes), principio de legalidad, afectando además a la seguridad jurídica, basándose en conceptos abstractos para su determinación como lo son “legítima razón de negocios”, “notoriamente inferior”, y “valor corriente en plaza”.

³⁵ Sociedad Transportes Licanco Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol No 17.890–2015.

Estos conceptos abstractos no permiten entregar parámetros objetivos para la aplicación de la facultad de tasación, circunstancia que afecta al contribuyente al no poseer la certeza jurídica con la que una norma legal debe encontrarse revestida, incrementado la discrecionalidad del Servicio, pudiendo, por interpretación de diversos funcionarios, inclusive obtener diferentes resultados ante casos concretos con alta similitud, afectando además el principio de igualdad. Esta tesis se sustenta en el voto en contra del Ministro Sr. Künsemüller en sentencia Rol N° 92.870-2016 de la Excelentísima Corte Suprema, la que en la línea argumentativa del presente estudio, aborda la problemática de la interpretación de uno de los conceptos abstractos indicados en este estudio que corresponde a la “Legítima razón de negocios”, donde se ejemplifican diferentes acepciones e interpretaciones que le han otorgado los tribunales como por ejemplo en la sentencia de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica de fecha 06 de junio de 2012, Rol N° 3-2012, de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago de fecha 22 de julio de 2014 Rol N° 7682-2013, entre otras.

Por lo anterior queda de manifiesto la falta de definición normativa de conceptos abstractos que llevan a diversas interpretaciones que derivan en una falta de seguridad jurídica necesaria para el contribuyente y la sociedad toda.

El Servicio al tasar modifica, para efectos tributarios, el valor fijado libremente por las partes, aunque no se traduzca en una modificación contractual, afecta a la autonomía del contribuyente y este nuevo valor determinado no posee una tramitación definida objetivamente, como lo ha hecho presente la doctrina, en una acepción amplia, valorizar implica establecer un intervalo de valores posibles de un bien en consideración a alguna de sus características, es por ello que cuando se intenta determinar el valor de mercado del mismo bien por parte del Servicio, no se estudian las conductas y fuerzas de compradores y de vendedores³⁶, por lo que el valor y el precio de un bien no coincidirían.

Al no existir una metodología objetiva y regulada normativamente para fijar los conceptos abstractos señalados en el presente estudio como, el valor corriente en plaza, o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, difícilmente se podrá llegar a un resultado libre de discrecionalidad y subjetividad que otorgue certeza jurídica al contribuyente, como lo que se encuentra normado en un caso similar respecto a los llamados precios de transferencia, ya que respecto de ellos, están establecidas metodologías transaccionales, es decir, que buscan establecer el precio o valor de mercado elevando los estándares normativos y regulatorios perfeccionando la Ley y tomando como modelo la normativa de Precios de Transferencia de la OECD. Lo anterior se ha realizado mediante las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630 al artículo 41 E, que perfecciona el antiguo artículo 38 de la Ley de la Renta.

³⁶ PÉREZ-COTAPOS y SILVA PALAVECINOS (2009) pp. 15-16.

Aquí aparece el problema, ya que si el artículo 64 comentado alude al valor de mercado (precio), la metodología para determinarlo no será la misma si la norma se refiere a un valor intrínseco (valor propiamente tal)³⁷.

Nuevamente, esta facultad discrecional entregada al Servicio, es una muestra del deficitario planteamiento normativo, debiendo infructuosamente, una servicio público, mediante interpretación discrecional extensiva, arbitraria y excediendo sus facultades legales, cubrir vacíos normativos y definir para cada caso concreto afectando en cada uno de ellos la certeza jurídica necesaria para una sociedad, siendo objeto inclusive de una Nulidad de Derecho Público y/o Casación en el fondo y contribuyendo a transformar la discrecionalidad en arbitrariedad.

Respecto a este último punto y basados en jurisprudencia de la Excelentísima Corte Suprema en sentencia Rol N° 15.073-2019 de fecha 10.05.2020 – antes analizada – el Servicio, al modificar el valor fijado por las partes, sustentados en la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, al no existir una definición clara de los conceptos abstractos con que cuenta el Servicio para ejercer la facultad de tasación, además, en algunos casos, sin necesidad de una citación previa, permite plantear judicialmente la hipótesis de la ilegalidad del acto administrativo de tasación, basándose en una desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto, como violación de la ley de fondo aplicable, situación que el legislador debe hacerse cargo prontamente a modo de otorgar al contribuyente una certeza jurídica y evitar futuros litigios por una deficiente definición legislativa.

Por último, la ausencia de un parámetro o metodología para fijar los diferentes conceptos abstractos revisados en este estudio como el valor corriente en plaza, ha permitido que la administración utilice cualquier valor, incluso el contabilizado por el propio contribuyente afectado por la facultad de tasación, como valor comparable válido, lo que demuestra la insuficiencia normativa en esta regulación.

Una solución salomónica se plasmaría estableciendo una metodología similar a la utilizada en los llamados precios de transferencia, alejándose de conceptos jurídicos indeterminados que no contribuyan con la certeza jurídica del contribuyente y que eviten judicializar el proceso mediante acciones que busquen anular el procedimiento mediante la acción de nulidad de derecho público cuando se determine la ilegalidad de un acto administrativo, que puede acarrear su ineficacia por defectos de forma, desviación de poder, ilegalidad en cuanto a los motivos y el objeto, como violación de la ley de fondo aplicable o casación en la forma por yerros jurídicos que se han cometido en la decisión de lo resuelto, los que deben tener influencia sustancial en lo dispositivo del fallo, exigencia que se traduce en la necesidad de demostrar que ellos han tenido un efecto trascendente y concreto, de suerte que su verificación implique una real variación respecto de lo que racional y jurídicamente debería fallarse y lo que efectivamente se resolvió en la resolución impugnada.

³⁷ Gonzalo Vergara Quezada, Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario. Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. RdDT Vol. 4, diciembre 2018. pp. 33-62. ISSN 2452-4891.

En este orden de ideas, y ejemplificando lo antes señalado, de acuerdo a la circular N° 29 del año 2013 del Servicio, que instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.630, a las normas sobre precios de transferencia contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta, señala que si el precio, valor o rentabilidad pertinente que se obtiene en una operación entre partes relacionadas (o de un conjunto de operaciones agregadas) se encuentra fuera del rango de precios, valores o rentabilidades normales de mercado, el Servicio podrá hacer un ajuste de precios de transferencia, y dicho ajuste se deberá efectuar al punto del rango que mejor refleje las circunstancias del caso en cuestión.

Es en este punto donde esta fijación de precios realizada por el servicio respecto a precios de transferencia se diferencia de la facultad de tasación del artículo N° 64 del Código, por cuanto existe un análisis de comparabilidad normado de acuerdo a los factores de comparabilidad que se indican en las Guías OCDE sobre Precios de Transferencia (Guías OCDE) y que representan la práctica internacional en materias de precios de transferencia. (Características de los bienes o de los servicios; Análisis Funcional; Cláusulas contractuales; Circunstancias Económicas; Estrategias empresariales).

Todos estos factores permiten que el contribuyente siempre puede acompañar los antecedentes que estime pertinente además de tener la facultad de incorporar un estudio de precios de transferencia que dé cuenta de la determinación de los precios, valores o rentabilidades de sus operaciones con partes relacionadas.

Además de estos factores de comparabilidad antes señalados, la fijación o determinación de los Precios de Transferencias desde la publicación de la Ley 20.630, que reformó las normas en dicha materia, incorporando en el artículo 41-E de la Ley Sobre Impuesto a la Renta en concordancia con las medidas según los lineamientos de las Directrices de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), establece diversos métodos de determinación como lo son el Método de Precio Comparable no Controlado; Método de Precio de Reventa; Método de Costo más Margen; Método de División de Utilidades; Método Transaccional de Márgenes Netos; Métodos Residuales).

Si tomamos como ejemplo el Método Transaccional de Márgenes Netos, este Consiste en determinar el margen neto de utilidades, considerando gastos administrativos y de ventas incluyendo depreciaciones y amortizaciones, que corresponde a cada una de las partes en las transacciones u operaciones de que se trate, tomando como base el que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones y circunstancias comparables. Para estos efectos, se utilizarán indicadores operacionales como el Margen operativo sobre costos y gastos, Margen operativo, retorno sobre activos, Retorno sobre el capital empleado, Razón Berry).

Por último señalar que cuando el contribuyente no acredite que la o las operaciones con sus partes relacionadas se han efectuado a precios, valores o rentabilidades normales de mercado, siempre previa citación, el Servicio determinará fundadamente, para los efectos de la LIR, tales precios, valores o rentabilidades, utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente y cualesquiera otros antecedentes de que disponga, incluyendo aquellos que hayan sido obtenidos

desde el extranjero, aplicando al efecto los métodos de precios de transferencia establecidos en la Ley.

El estudio finalmente demuestra que no solo existe una afectación al principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes al modificar unilateralmente el precio que determinara la base imponible de un determinado acto o contrato por parte del Servicio – independiente de no afectar ni modificar el contrato en si – sino que también se aprecia una necesidad legislativa de ajustar la normativa vigente en miras a limitar la discrecionalidad en la facultad de tasación del artículo Nº 64 del Código Tributario, con parámetros objetivos que determine una metodología como se ejemplificó con los precios de transferencias, situación que entregaría una mayor certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile.

Bermúdez S., Jorge. Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados en la actuación pública. Revista de Derecho Administrativo

Ley N° 1.515. Biblioteca del Congreso Nacional, 20 Enero 1902. Recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=22709>.

Servicio de Impuestos Internos. 2022. *Reseña Histórica*. Consultado el día 16 de Noviembre de 2022. Recuperado de https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm.

Carey. (año 2022) Medidas para evitar la evasión, nuevas facultades SII. Reformatributaria.Carey.cl. Recuperada desde <https://reformatributaria.carey.cl/reforma-tributaria-2022/medidas-para-evitar-la-evasion-y-elusion/>.

Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile.

Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile.

López Santa María, Jorge. "Los Contratos. Parte General". Tomo I, Editorial Jurídica de Chile. Segunda Edición actualizada, Santiago, 1998

Contarino, Silvia. "Contratos civiles y comerciales". Ediciones Depalma Buenos Aires, 2000, pp. 55 y siguientes. En el mismo sentido, López Santa María, op.cit., p. 261 y siguientes.

VODANOVIC H., Antojo. "Curso de Derecho Civil. Basado en las explicaciones de los profesores Arturo Alessandri R y Manuel Somamva U" Ed Conosur, Santiago. 1998.

ROSENDE A . H^go, op cit.. pág 170.

LÓPEZ S-M, Jorge, "Sistemas de Interpretación de los contratos", Ed Universitarias de Valparaíso, 1971.

Código civil, Biblioteca del Congreso Nacional, 30 de mayo del año 2000, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idParte=8717776>

Código civil, Biblioteca del Congreso Nacional, 30 de mayo del año 2000, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=172986&idParte=8717776>

Arancibia Mattar, Jaime, Concepto de discrecionalidad administrativa en la jurisprudencia emanada del Recurso de Protección, Revista de Derecho Público N° 60, Julio-Diciembre de 1996, Universidad de Chile.

Wilson, C. P. (2004). Notas Críticas sobre el Fundamento de la Fuerza Obligatoria del Contrato-Fuentes e Interpretación del Artículo 1545 del Código Civil Chileno. Revista Chilena de Derecho.

Danzinger, G. C. (2009). La interpretación jurídica en el derecho administrativo contemporáneo. Revista de Derechos Fundamentales.

DWORKIN 1985, pp. 119-145 y 1985b, pp. 23-29, 238-243, 245, 250.

Biblioteca del Congreso Nacional BCN. Guía de Formación Cívica - La Sociedad, el Derecho y el Pensamiento Político. Recuperado desde https://www.bcn.cl/formacioncivica/detalle_guia?h=10221.3/45670.

CORTE SUPREMA (2012), rol N° 5225-2009, considerando 7º. Más recientemente, véase Excelentísima Corte Suprema (2017), rol N° 82459-2016.

Decreto Ley N° 825, Biblioteca del Congreso Nacional, 31 de diciembre del año 1974, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6369>.

Decreto Ley N° 824, Biblioteca del Congreso Nacional, 31 de diciembre del año 1974, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>

Decreto Ley N° 3475, Biblioteca del Congreso Nacional, 4 de septiembre del año 1980, recuperada de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=7137>

Alessandri, Arturo. "De los contratos". Editorial Jurídica de Chile.

Luco, E. M. (2014). El principio protector y la regla del in dubio pro operario como criterio de interpretación de la norma laboral. Revista chilena de derecho del trabajo y de la seguridad social.

Hernando Londoño Jiménez: Derecho Procesal Penal. Bogotá, Edit. Temis.

Luño, A. E. P. (2016). La seguridad jurídica.

De la Barra Suma, M. A. (2010). Breve análisis normativo sobre uniones de hecho en la legislación chilena: Posibilidad de aplicación a parejas homosexuales. Derecho y humanidades.

Sociedad Transportes Licanco Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol No 17.890-2015.

Ley N° 11.683. Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Año 1978 (Argentina).

Código Tributario. Decreto Supremo N° 135-99-EF, 18 de Agosto del año 1999 (Perú).

Código Tributario. Ley N° 14.306, 29 de Noviembre del año 1974 (Uruguay).

Código Tributario. Ley N° 2492, 2 de Agosto del año 2003 (Bolivia).

Código Tributario. Registro Oficial Suplemento N° 38, 14 de Junio del año 2005 (Ecuador).

Pérez-Cotapos Y Silva Palavecinos (2009).

Gonzalo Vergara Quezada, Análisis crítico de la tasación del artículo 64 del Código Tributario. Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción. RdDT Vol. 4, diciembre 2018.