



FACULTAD DE TASACIÓN EN REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: María Luisa López Miranda
Profesor Guía: Christian Delcorto**

Santiago, Septiembre 2017

INTRODUCCION

En tributación, es importante comprobar los valores asignados a tal o cual bien u operación, cuando dicho valor constituye un elemento necesario para la determinación de la base imponible. Esta determinación de valores efectuada por la autoridad, es lo que se denomina en nuestra legislación como la facultad de “tasar”. La tasación reviste un carácter meramente tributario, por lo que sus efectos y alcances son esencialmente relativos, y su aplicación debe responder a un procedimiento lógico, y estrictamente basado en las normas legales específicas y en los principios del Derecho Tributario.

En la vida comercial moderna es necesario debido a las operaciones comerciales complejas, entre las cuales están los procesos de reorganización que desarrollan las empresas, poder establecer con claridad los criterios que delimitan este tipo de facultades. Por ello y debido a que el legislador, no fue lo suficientemente claro en la precisión de algunos elementos de esta facultad es que procederemos a efectuar un estudio que permita responder y precisar estas falencias, unido a que el Servicio de Impuestos Internos tampoco ha desarrollado mayor precisión a través de sus oficios, circulares y resoluciones.

En resumen, procederemos a analizar las normas jurídicas, la doctrina y los pronunciamientos de la administración a objeto de poder dotar de un contenido sistemático a la facultad de tasación en este tipo de operaciones.

1. 1 Planteamiento

1.1.1 Planteamiento del Problema

Respecto de las normas tributarias que confieren facultades al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible de los tributos o los bienes que son objeto de enajenación, se presenta el problema de determinar cuál es la finalidad, así como el sentido y alcance de dichas normas, ya que se hallan defectuosamente redactadas y abundan en ellas los conceptos jurídicos indeterminados.

De este modo, el legislador solamente describió en el artículo 64 del Código

Tributario los requisitos necesarios para que proceda la aplicación de la facultad de tasar por parte del Servicio de Impuestos Internos. No obstante, no definió criterios objetivos respecto de cómo se debe aplicar dicha facultad ni tampoco delimitó alguno de estos requisitos con la precisión normativa que sería deseable. Así, nos encontramos con dificultades para que los contribuyentes tengan certezas jurídicas respecto de cuándo se aplicará la facultad de tasación por parte del órgano fiscalizador y de cómo realizará dicha labor.

Sub tema 1

Surge cuestionamiento respecto de la correcta aplicación de la Tasación dada la defectuosa redacción de la norma. Cabe señalar la importancia de conocer los parámetros definidos en la tasación y que estos se ajusten al principio de legalidad. Es así, que se propone subsanar el problema de la incorrecta aplicación de la Facultad de Tasación identificando la causa que lo origina, proponiendo un procedimiento que transparente al administrado (contribuyente) el método utilizado.

1.1.2 Hipótesis de Trabajo.

En la vida económica se realizan una serie de actividades económicas que generan una serie de efectos de distinta naturaleza. Dentro de ellos, los de naturaleza tributaria son de gran relevancia para los intervinientes tributarios. En relación con dichos efectos se producen una serie de problemas que intentaremos dilucidar con el presente artículo.

¿Cuál es el sentido, alcance, finalidad y objeto de las normas tributarias que confiere a la Administración Tributaria la facultad de tasar la base imponible y el valor de bienes objeto de enajenación?

En atención a lo anterior las hipótesis a validar son las siguientes:

- En relación con la facultad de tasación que contempla la ley no existen mayores definiciones de cuáles deben ser los criterios que debe emplear el órgano fiscalizador al usar dicha facultad, tampoco existen directrices para determinar qué se tasa ni cómo se tasa.

- En atención a lo anterior, la hipótesis a validar es la siguiente: “La inexistencia de un buen procedimiento de tasación es la causa del actual problema, traducido en que dicha facultad de fiscalización conferida al S.I.I es reclamada ante TTA”

1.1.3. Objetivos.

Objetivo Principal:

- * El objetivo general de este trabajo de investigación es determinar cuál es la finalidad de las normas tributarias que facultan al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible de los impuestos o el valor de enajenación de ciertos bienes y servicios y encontrar proceso adecuado para su correcta aplicación

Objetivos Específicos:

- Determinar el sentido y alcance de las normas tributarias sobre tasación fiscal, de acuerdo con las reglas de interpretación contenidas en el Código Civil y con el principio de interpretación conforme a la Constitución.
- Analizar dichas normas tributarias sobre tasación fiscal.
 - Determinar qué normas tributarias tienen como finalidad evitar la elusión tributaria.
 - Determinar qué normas tributarias tienen como finalidad evitar la evasión tributaria.
 - Describir la forma de evitar una inadecuada tasación fiscal, proponiendo procedimiento adecuado.
- Ejemplificar, cada hipótesis legal de tasación contenida en artículo 64 C. T. que subsidiariamente deben actuar con la normativa, y añadimos además un ejemplo práctico sobre el cual es factible su aplicación, con respectiva jurisprudencia que lo respalda.

1.1.4 Explicación Metodología

La metodología que se pretende desarrollar en esta tesis implica seguir un análisis dogmático de las normas que regulan la tasación, para determinar su verdadero sentido y alcance, así como identificar particularmente si el artículo 64 del Código Tributario es suficiente por sí mismo para su adecuada aplicabilidad en la realidad.

1.2. Marco Teórico.

1.2.1 Marco Conceptual

I. La Tasación

Para poder hacer efectiva la obligación tributaria es menester que se produzca alguno de los hechos que la ley establece como hechos gravados. Y es el mismo ordenamiento jurídico el que contempla un proceso de determinación de los impuestos. Una vez que se ha realizado dicho procedimiento podremos saber si se ha verificado la hipótesis prevista por la ley, si la persona está frente a dicha situación, cuál es la base de cálculo y cuál es la alícuota que permite determinar la suma a pagar.¹ Este proceso en muchas ocasiones no es sencillo puesto que implica reconocer la realidad lo que a veces no es tan sencillo como a primera vista parece. La doctrina reconoce, fundamentalmente, dos sistemas de determinación de los impuestos: a) Sobre base cierta, tomando en consideración los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos que generan el tributo y b) sobre base presunta. Estos métodos Massone los nombra como determinación directa y determinación indirecta respectivamente.² Sin entrar, en grandes detalles respecto de ambos métodos puesto que no es el fin de este trabajo, sí podemos señalar que en Chile a la determinación indirecta se la conoce como tasación y ésta tiene un carácter extraordinario, especial, excepcional, subsidiario y supletorio.³

Por su parte, la tasación es un acto administrativo preparatorio o “trámite” que tiene por objeto fijar la base imponible o alguno de los elementos de un impuesto

¹ MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, p. 1647.

² MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013p. 1682.

³ MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, pp. 1697 y 1708.

efectuado por la Administración Tributaria, con los antecedentes de que disponga, en los casos expresamente previstos por la ley⁴. Se verifica mediante antecedentes y mecanismos técnico-tributarios que permiten establecer los hechos o circunstancias conocidos que llevan a “presumir” el monto de la base imponible o alguno de sus elementos. Es, en definitiva, una presunción del importe de un hecho gravado.

Cabe precisar que lo que se permite tasar a la administración es la base imponible y jamás el impuesto ya que esto sólo hace la ley, así lo indica, por ejemplo, el artículo 64 del Código Tributario cuando prescribe que el Servicio podrá tasar la base imponible y el artículo 21, inciso 2º del mismo código.

En nuestro sistema tributario, la tasación opera en tres ámbitos:

- A. en el procedimiento de fiscalización
- B. cuando la ley lo ordena expresamente en ciertas materias y
- C. en la determinación del avalúo de bienes raíces.⁵

A. Tasación en el Procedimiento de Fiscalización

Dentro de la etapa de revisión iniciada mediante requerimiento (art. 59 del D.L. 830 o Ley 18.320) o fiscalización (oficina o terreno) la tasación tiene lugar cuando el contribuyente no ha aportado todos los antecedentes contables, financieros y tributarios dejando a la administración tributaria incapaz de determinar con certeza la base imponible de los impuestos sobre las que aplicar las diferencias de impuestos. Ello implica según lo establece el inciso 2º del artículo 21 del Código Tributario que, habiendo declaración de impuestos, el Servicio prescinde de ella y tasa la base imponible.

De este modo la ley define los casos en que debe procederse a la tasación en el contexto de una auditoría tributaria. Entre ellos encontramos los siguientes:

⁴ MASSONE PARODI, Pedro, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago, 2013, p. 1714. En sentidos similares la definen ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo, Manual de Código Tributario, LexisNexis, Santiago, 2006, p. 247, ALTAMIRANO CATALÁN, Marco y MUÑOZ BENAVENTE, Felipe, Derecho Tributario, Parte General, Determinación de la Obligación Tributaria, LexisNexis, Santiago, 1ª Ed. 2006, p. 160.

⁵ ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, Santiago, 1ª Ed., Sin año, p. 349.

1. Tasación por no concurrencia a la citación. Es la regla general, la tasación se aplica cuando el contribuyente no da respuesta a la citación (artículo 64 del Código Tributario).
2. Tasación por contabilidad no fidedigna. De acuerdo a los artículos 64, inciso 2° y 21 inciso 2°, ambos del Código Tributario, el Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 del Código Tributario, esto es, citación y tasación, practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. La impugnación de ello será a través del reclamo tributario respectivo.
3. Tasación de oficio. El artículo 65 del Código Tributario indica que en los casos del artículo 97 N° 4 del mismo código, se deberá tasar el monto de las ventas u operaciones gravadas.⁶

A. Cuando la ley lo ordena expresamente.

Las leyes tributarias contemplan diversos casos y mecanismos específicos de tasación:

a. Tasación de especie mueble o servicio. Valor corriente en plaza.

Cuando el precio o valor de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o servicio prestado sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o a los que se cobren en convenciones de similar naturaleza, el Servicio de Impuestos Internos determinará el valor total de las ventas mediante la asignación de un “valor corriente en plaza” según lo prescribe el inciso 3° del artículo 64 del Código Tributario.

Esta tasación no requiere de citación previa y se verifica mediante la constatación hecha por un ministro de fe de los precios y valores corrientes en la plaza

⁶ ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 350.

correspondiente al domicilio del contribuyente, de dos o más establecimientos comerciales de igual rubro.

La citada norma confiere esta facultad al Servicio de Impuestos Internos y, por tanto, al tratarse de una función operativa, su ejercicio se radica en el fiscalizador respectivo según lo dispone el artículo 42, inciso 2°, de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. De este modo, tampoco es necesaria una orden o resolución que disponga la tasación.

1. Tasación de valor de bien inmueble

El inciso final del artículo 64 del D.L. 830 de 1974 establece otro mecanismo de tasación, respecto de aquellas situaciones 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. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento del Título II del Libro Tercero. Este caso es el único en que la tasación puede ser reclamada, pero no queda claro si debe ser impugnada conjuntamente con el giro o puede ser impugnada singularmente. La problemática que se plantea corresponde a si la tasación al ser un acto de trámite puede ser objeto de un reclamo o bien el giro derivado de la misma, al ser un acto terminal, es el que en definitiva puede ser reclamado. Según Milenko Zurita la frase “en forma simultánea” se entendía en el antiguo inciso penúltimo del artículo 64 cuando decía que “...de la tasación y giro sólo podrá reclamarse simultáneamente dentro del plazo de 60 días contado desde la fecha de notificación de este último” pues la expresión se refería entonces a la simultaneidad para efectos del cómputo del plazo para reclamar, circunstancia que hoy dada la modificación de la norma no existe, quedando dicha frase sin contexto.⁷ Estimamos que dado el carácter de acto de trámite y no terminal no se puede reclamar en forma directa de la tasación y que ésta se puede impugnar a través del

⁷ ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 352.

giro. Esta interpretación sería confirmada por el texto legal expreso del inciso final del artículo 64 que remite a los procedimientos del Libro III, en cuyo artículo 124 se establecen los actos susceptibles de reclamo, señalando dicha norma legal, la liquidación, el giro, el pago o la resolución más no la tasación. Y dado el carácter de terminal del giro desde ahí debiera contarse el plazo para reclamar de la tasación que le precede.⁸ También es probable que permitir el reclamo directo de la tasación genere problemas al procedimiento administrativo en relación con los plazos de prescripción respecto de la duración de un juicio⁹ aunque las normas de los artículos 200 y 201 del Código Tributario podrían permitir que se entendiera que el plazo está suspendido. Esta argumentación se ve reforzada por el artículo 15 inciso 2° de la Ley N° 19.880 que dispone que los actos de trámite no son impugnables sólo cuando pongan término al procedimiento administrativo, lo que no ocurre con la tasación, o cuando producen indefensión, lo que tampoco ocurriría puesto que se puede siempre impugnar el giro. Cabe señalar que el art. 17 N° 8 establece una estructura de tasación e impugnación similar ya que dispone que el Servicio de Impuestos Internos podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación. La diferencia entre el valor de la enajenación y el que se determine en virtud de esta disposición estará sujeta a la tributación establecida en el inciso primero, literal ii), del artículo 2. La tasación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario, podrá reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que se indica.

⁸ En el mismo sentido pero poniendo acento en el carácter de acto terminal más que en el tenor expreso de las disposiciones legales ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 352.

⁹ ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 352.

2. Tasación de Negocios Esporádicos.

El inciso final del art. 23 del D.L. 830 de 1974 señala que para los efectos de la aplicación de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Dirección Regional podrá, de oficio o a petición del interesado y a su juicio exclusivo, por resolución fundada, eximir por un tiempo determinado a los comerciantes ambulantes, de ferias libres y propietarios de pequeños negocios de artículos de primera necesidad o en otros casos análogos, de la obligación de emitir boletas por todas sus ventas pudiendo, además, eximirlos de la obligación de llevar el Libro de Ventas Diarias. En estos casos, el Servicio tasaré el monto mensual de las ventas afectas a impuesto.

Consiste en tasar la base imponible afecta al Impuesto a la Renta principalmente a las personas naturales o jurídicas que realizan esporádicamente actividades comerciales o de prestación de servicios. La tasación se realiza en función del margen bruto de comercialización que se determine. Se aplica a personas naturales que realizan actos de comercio esporádicos. Como ejemplo, se pueden citar: ferias artesanales, ferias navideñas; comercio por vacaciones de verano, invierno o fiestas patrias, ramadas por fiestas patrias, ramadas por fiestas de clubes deportivos, arrendamiento de inmuebles amoblados en temporadas de vacaciones, fiestas por bingos de colegios, corporaciones de beneficencia, clubes deportivos, ferias escolares, ferias de la vendimia, rodeos, etc.

3. Tasación en caso de delitos tributarios.

El artículo 65 del Código Tributario dispone que "en los casos a que se refiere el número 4 del artículo 97º, el Servicio tasaré de oficio y para todos los efectos tributarios el monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales deberá pagarse el impuesto y las multas.

Para estos efectos se presume que el monto de las ventas y demás operaciones gravadas no podrá ser inferior, en un período determinado, al monto de las compras efectuadas y de las existencias iniciales, descontándose las existencias en poder del contribuyente y agregándose las utilidades fijadas por los organismos estatales, tratándose de precios controlados, o las que determine el Servicio, en los demás casos." Este tipo de tasación ha sido usada escasamente por el Servicio de

Impuestos internos porque, como se observa, lo que se tasa es el "ingreso" derivado de las ventas u operaciones gravadas, pero la dinámica del impuesto al valor agregado ha hecho que la mayor parte las maniobras evasivas delictuales se centren, no en la subdeclaración de ingresos, sino en el aumento indebido de créditos fiscales IVA los que se rechazan directamente de acuerdo al artículo 23 N° 5 del de 1974 del DL 825 de 1974, es decir, por créditos fiscales sustentados en facturas calificadas de falsas o no fidedignas.

4. Tasación en caso de pérdida de documentos.

El inciso 2° del artículo 65 del Código Tributario señala que “se presume que en el caso del aviso o detección de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos a que se refiere el inciso primero del N° 16 del artículo 97, la base imponible de los impuestos de la Ley de la Renta será la que resulte de aplicar sobre el monto de las ventas anuales hasta el porcentaje máximo de utilidad tributaria que hayan obtenido las empresas análogas y similares. El porcentaje máximo aludido será determinado por el Servicio de Impuestos Internos, con los antecedentes de que disponga.

5. Tasación de Ingresos.

El artículo 35 del D.L. 824 de 1974, prescribe que “cuando la renta líquida imponible no puede determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de esta categoría es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por la Dirección Regional, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza. Corresponderá, en cada caso, al Director Regional adoptar una u otra base de determinación de la renta.

No se aplicarán las presunciones establecidas en el inciso anterior, cuando a juicio de la Dirección Regional, no pueda determinarse la renta líquida imponible debido a caso fortuito”.

7. Impugnación de la tasación

Debemos recordar que la Administración Pública materializa su actividad a través de diversos instrumentos jurídicos siendo uno de los más importantes los denominados actos administrativos. El acto administrativo ha sido definido doctrinariamente como la resolución (medida, decisión) unilateral de un sujeto en el ejercicio de poder público para un caso concreto o la regla imperativa para un caso concreto, emanada de la autoridad administrativa, con efecto externo directo.¹⁰ De la definición se extraen ciertos elementos tales como que se excluyen todas aquellas actuaciones de la Administración del Estado que no resuelven sino que certifiquen, interpretan, proponen, informan, etc; no existe referencia a la manifestación de voluntad, aunque cierto sector de la doctrina la considera y nuestro artículo 3° de la Ley N° 19.880 si la contempla; es un acto unilateral lo que permite excluir a los contratos administrativos; se hace referencia al sujeto que ejerce el poder público, y resuelve un caso concreto¹¹. Por su parte la ley N° 19.880 en su artículo 3° define los actos administrativos como decisiones formales que emitan los órganos de la Administración del Estado en las cuales se contienen declaraciones de voluntad, realizadas en el ejercicio de una potestad pública. Definición que posee los mismos elementos que las definiciones doctrinarias.

Una clasificación de los actos administrativos es dependiendo de su función en el procedimiento administrativo, distinguiendo entre actos trámites y actos decisorios o terminales. Son actos trámites aquellos que se dictan dentro de un procedimiento administrativo y que dan curso progresivo al mismo. Los actos terminales o decisorios son aquellos en que radica la resolución administrativa, esto es, ponen

¹⁰ BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago, 2014, p. 138. Todas estas definiciones están dadas por la doctrina española y alemana y coinciden con la Ley de Procedimiento Administrativo Alemán.

¹¹ BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago, 2014, pp. 138-139.

fin al procedimiento. Son aquellas en que se contiene la decisión de las cuestiones planteadas por los interesados o por la propia Administración Pública, en los términos que se refiere el artículo 41 de la Ley N° 19.880. La importancia de esta clasificación radica en que los actos trámite no son impugnables por regla general salvo cuando supongan la imposibilidad de continuar con el procedimiento o produzcan indefensión así lo dispone el art. 15 inc. 2° de la Ley 19.880.¹²

La tasación es un acto administrativo trámite, no terminal y, por lo tanto, no susceptible de recurso administrativo ni jurisdiccional alguno, salvo el caso de la tasación de un bien raíz para efectos del artículo 64 inciso final del Código Tributario. Tampoco es admisible a su respecto un recurso de reposición administrativa, ya que este ha sido acotado por el artículo 123 bis del mismo código. En todo caso, continúa vigente el artículo 6° letra b) B° 5 del Código Tributario, aunque es inaplicable para el contribuyente tratándose de una tasación puesto que de ésta sólo se entera cuando es notificado del giro o liquidación.

En resumen, en Chile la tasación es impugnable sólo por la vía de la liquidación, giro o resolución, en cuyo caso siendo la tasación la determinación de la base imponible deberá señalarse como un aspecto del hecho gravado en la respectiva partida.¹³

B. Tasación de Avalúo de Bienes Raíces

La normativa que regula los factores, coeficientes y tablas de precios de los terrenos para tasar se encuentra en la ley y en las resoluciones del Servicio. El art. 4° de la Ley 17.235 sobre Impuesto Territorial señala en su encabezado que "el Servicio de Impuestos Internos impartirá las instrucciones técnicas y administrativas necesarias para efectuar la tasación..." y agrega en el N° 2 que "para la tasación de los bienes raíces de la segunda serie, se confeccionarán tablas de clasificación de las construcciones y de los terrenos y se fijarán los valores unitarios que correspondan a cada tipo de bien... Las tablas de valores unitarios de terrenos se anotarán en

¹² BERMÚDEZ SOTO, Jorge, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago, 2014, pp. 142-143.

¹³ ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, pp. 350-356.

planos de precios y considerando los sectores de ubicación y las obras de urbanización y equipamiento de que disponen.” De esta manera, y con fundamento en el art. 4° de la Ley de Impuesto Territorial, el instrumento legal del cual se vale el Servicio de Impuestos Internos para impartir las instrucciones técnicas y fijar las tablas de precios de los terrenos es una resolución exenta. Toda esta estructura permite la determinación del avalúo de los bienes raíces, que en la práctica es una tasación que hace el Servicio de Impuestos Internos.¹⁴

II Reorganizaciones Empresariales.

En un mundo globalizado como el que existe hoy la reorganización empresarial permite a las empresas mejorar sus procesos desde los más variados puntos de vistas, teniendo implicancia en sus operaciones locales e internacionales. Estos fenómenos han decantado en que las empresas se organicen como sociedades, lo que a su vez genera la necesidad de mantener las condiciones indispensables para poder cambiar en forma rápida y expedita, su forma organizacional.

De esta manera, el legislador también ha incorporado la reorganización empresarial en las normas generales del Código Tributario, aunque sin definirla y sin un tratamiento sistemático de la misma.

Así, fue recién en el año 2000, a través de la Ley N° 19.705, que se incorpora en el Código Tributario la expresión reorganización empresarial, a propósito de un nuevo inciso agregado al artículo 64, señalando que no procederá la facultad de tasar del Servicio de Impuestos Internos cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, cumpliendo los demás requisitos que establece la misma disposición. Posteriormente, en el año 2010, la Ley N° 20.420 modificó el artículo 59 del Código Tributario, estableciendo un mayor plazo, de doce meses para examinar y revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes cuando se esté en presencia de procesos de reorganización empresarial.

¹⁴ ZURITA ROJAS, Milenko, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Sin año, Santiago, p. 356-358.

1. Empresa y relación con el derecho tributario

La legislación tributaria no conceptualiza el término empresa. No obstante, en el ámbito del derecho tributario internacional nuestro país ha recogido el término empresa para incorporarlo a nuestra legislación interna, fundamentalmente, a través de los convenios internacionales destinados a evitar o atenuar la doble tributación internacional. Sin embargo, estos convenios tienen una aplicación restringida respecto de las materias que regulan y dicen relación con los Estados contratantes que lo suscriben.¹⁵

En otros ordenamientos jurídicos encontramos una definición legal de empresa, específicamente, en el Código del Trabajo en su artículo 3º, el que la define como toda organización de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección, para el logro de fines económicos, sociales, culturales o benéficos, dotada de una individualidad legal determinada. Esta definición tiene como aspecto central la individualidad legal que le otorga a la empresa, encausándole un carácter objetivo que la personifica, pero esta dotación persigue una finalidad propia de dicha disciplina la que es que mantener una cierta realidad frente a los derechos del trabajador. Lo fundamental, en cambio, para el derecho impositivo consiste en el carácter autónomo dotado de capacidad tributaria que puede o no tener la empresa. A juicio de algunos autores como Antonio Faúndez no existe por parte del ordenamiento chileno un reconocimiento de la empresa como unidad económica autónoma. Dicha conclusión la fundamenta porque las menciones que el ordenamiento tributario hace de la empresa siempre están ligadas a algún sujeto distinto que sí tiene capacidad jurídica tributaria, poniendo como ejemplo el artículo 69 del Código Tributario.¹⁶

2. Concepto de reorganización

¹⁵ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 16-17.

¹⁶ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 20-26.

La reorganización es una institución que no ha sido definida legalmente y por ello sus distintos alcances han sido elaborados a nivel doctrinario. Su precisión terminológica resulta trascendental para estas materias, porque no todos los actos desarrollados por la empresa implican una reorganización. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la reorganización como: "...organizar algo de manera distinta y de forma que resulte más eficaz". Sin embargo, dicha definición resulta ambigua si se consideran los fines perseguidos por una empresa considerada como un conjunto de procesos, y por la misma razón no resulta aconsejable su aplicación para estas materias.

Lo primero que se debe determinar es la relación que existe entre la organización y la empresa, estando ambos términos íntimamente relacionados. En efecto, la organización determina las propiedades de la empresa, constituyéndola como una unidad distinguible de las demás. Los autores Limone y Cademartori definen la organización como un "...conjunto de relaciones que define y determina las condiciones de constitución y funcionamiento de un sistema como unidad (la empresa), esto es, su identidad de clase y su dinámica invariante". La empresa, por tanto, es una unidad que goza de una organización, la cual puede verse alterada si varía el conjunto de relaciones que la componen.

Las condiciones de constitución estarán referidas a la forma como la empresa desarrollará sus actividades, esto es, individualmente, en comunidad, en sociedad o como apariencia de sociedad. Mayor es la complejidad para determinar cuándo un cambio en las condiciones de funcionamiento incidirá en la organización de la empresa. Pueden ser múltiples causas vinculadas, generalmente, a un conjunto de actos con caracteres económicos.

Así, la reorganización consiste en modificar la organización de la empresa, es decir, variar el conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento. De esta forma, la trascendencia del acto que se verifique al interior de la empresa será lo que determine dicha alteración en sus propiedades.

Por su parte, la Circular N° 45 de fecha 16 de julio de 2001, referente al ejercicio de la facultad de tasación que establece el artículo 64 del Código Tributario, indica que:

“d. En todo caso, debe tenerse presente, que se entenderá que existe reorganización para los efectos de lo dispuesto en dicha norma, cuando exista una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por esta última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.”

En este caso, la reorganización empresarial siempre existirá, independiente si obedece a una legítima razón de negocios. La circunstancia de que el aporte realizado por un contribuyente derive en evitar el pago de impuestos, no implica que la operación deje de ser una reorganización empresarial. Lo que debió haber señalado dicha autoridad administrativa es que procederá siempre la facultad de tasación si la reorganización empresarial no obedece a una legítima razón de negocios.

Otro aspecto que debe considerarse es en relación con la finalidad de la reorganización. La reorganización empresarial forma parte de la actividad organizada de la empresa, debiendo estar en concordancia con los fines perseguidos por ella, esto es, lograr la mayor eficiencia productiva. Así por ejemplo, la empresa podrá separar los bienes que forman parte de su capital para ser asignados a una nueva sociedad constituida en otro país con la finalidad de optar a mejores condiciones de mercado.

Sin embargo, la pregunta que aparece ante esto es si la reorganización empresarial puede tener un fin distinto a la eficiencia productiva. Dicha pregunta trataremos de responderla durante el presente trabajo.

En resumen, podemos conceptualizar la reorganización empresarial como la alteración del conjunto de relaciones que incida en la constitución o funcionamiento de una empresa.

3. Algunas Formas de Reorganización

No se puede establecer un catálogo de reorganizaciones empresariales pero veremos las más comunes.

1. División

La división forma parte de lo que en doctrina se conoce como escisión de sociedades, encontrándose ambos términos en relación de género a especie, entendiéndose por escisión la distribución total o parcial del patrimonio de una empresa a otra u otras que se crean o preexistan a ella.¹⁷ Nuestra legislación reconoce a un solo tipo de escisión la denominada división o escisión parcial. Según el artículo 94 de la Ley 18.046, la división de una sociedad anónima consiste en la distribución del patrimonio de esa sociedad entre ella y una o más sociedades anónimas que se constituyen al efecto, correspondiendo a cada accionista de la sociedad dividida la misma proporción de acciones que tenía en la primera. La legislación tributaria no la regula y simplemente hay normas que se refieren a ella como por ejemplo, el nuevo art. 14 de la Ley de la Renta. La división está regulada para las sociedades anónimas pero el Servicio de Impuestos Internos junto con parte de la doctrina permite que este tipo de operaciones se dé incluso respecto de sociedades de personas.¹⁸

La división se acuerda en junta extraordinaria de accionistas, la que, de acuerdo al artículo 67, requiere quórum calificado de constitución y aprobación (dos tercios de acciones emitidas con derecho a voto), y debe celebrarse ante notario, así lo prescribe el artículo 95 de la Ley 18.046.

La junta acuerda la disminución del capital social y distribución del patrimonio entre la primitiva sociedad y la o las que se crean y la aprobación de los estatutos de la nueva o nuevas sociedades, que pueden ser diferentes de los que rigen a la sociedad que se divide, indicando esas diferencias en la convocatoria. La aprobación de la junta incorpora a todos los accionistas de la primitiva sociedad a la o las nuevas que se crean, de pleno derecho.

¹⁷ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, p. 273. HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, Santiago, 1ª Ed., 2000, pp. 115-116. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 218-219.

¹⁸ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 275-276. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 219-221.

2. Transformación

Es el cambio de especie o tipo social efectuado por reforma del contrato social o de los estatutos subsistiendo su personalidad jurídica. Así lo conceptúa el N° 13 del artículo 8 del Código Tributario. Se hace, efectivamente, según lo dispone el artículo 96 de la Ley 18.046 por reforma de los estatutos, también con junta extraordinaria de quórum especial y ante notario, y la responsabilidad jurídica de la primitiva empresa subsiste.

Puede ser de tres clases:

a) Transformación de otro tipo de sociedad en sociedad anónima (art. 97 inciso 1º de la Ley 18.046). Sólo es necesario cumplir con la exigencia de escritura, extracto, inscripción y publicación oportunas.

b) Transformación de sociedad anónima en otro tipo social (art. 97, inciso segundo, del mismo cuerpo legal). Debe cumplirse con las formalidades de ambos tipos de sociedades.

c) Transformación de sociedad anónima en sociedad sujeta a normas especiales. Debe obtenerse la autorización que está prevista para éstas y cumplirse con las exigencias establecidas para ellas (art. 97, inciso primero, de la ya citada Ley de S.A.)¹⁹. Aunque la ley no lo diga: lo mismo sería aplicable para transformar una sociedad anónima especial en sociedad anónima corriente.

Acá nuevamente la ley de sociedades anónimas es la que regula estas materias y la legislación tributaria aparte de la definición de carácter general se refiere a otros aspectos que tienen que ver con la incidencia tributaria de este tipo de operaciones. En efecto, el artículo 69 del Código Tributario y el artículo 14 de la Ley de la Renta, siendo el primero de ellos una referencia a la separación de regímenes cuando corresponda y el segundo a la aplicación del artículo 21 en este tipo de operaciones. Todo ello además de la obligación de informar al Servicio de aquellos cambios substanciales según lo dispone el artículo 68 del Código Tributario.²⁰

¹⁹ HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, Santiago, 1ª Ed., 2000, pp. 91-92. MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, pp. 142. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 200-208.

²⁰ MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, p. 142. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 200-208.

3. Fusión

Está tratada en el artículo 99 de la Ley 18.046 el que la define como la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de las sociedades fusionadas.

Se clasifican, desde un punto de vista formal, en: fusiones propias o por ley y fusiones impropias o por compra.²¹ Dentro de las primeras, encontramos las por creación y las por incorporación. La fusión por creación tiene lugar cuando el activo de dos o más sociedades que se disuelven se aporta a una nueva que se constituye, la que se hace cargo del pasivo de las que desaparecen. Por su parte, la fusión por incorporación o absorción se produce cuando una o más sociedades que se disuelven son absorbidas por otra ya existente, que adquiere todos los activos y asume todos los pasivos.

En estos casos de fusión no se liquidan las sociedades disueltas. Aprobada por junta extraordinaria de accionistas (de quórum calificado y ante notario, artículos 67 N° 1 y 57 N° 2 de la Ley 18.046) la fusión en todas las sociedades participantes, como también los respectivos balances e informes periciales y la modificación o creación de los estatutos que correspondan en la sociedad absorbente o que se cree, el directorio de ésta distribuye directamente las acciones de la sociedad subsistente entre los accionistas de las que se disuelven, en la proporción correspondiente.²²

La fusión impropia consiste en la reunión en una sola persona del cien por ciento de los derechos o acciones de una sociedad, produciéndose la disolución de esta última por el solo ministerio de la ley. Algunos sostienen que también existe este tipo de fusión cuando una sociedad adquiere el cien por ciento de la participación

²¹ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, p. 193. HERNÁNDEZ ADASME, Ricardo, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, Santiago, 1ª Ed., 2000, pp. 52. MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, pp. 143.

²² MORAND VALDIVIESO, Luis, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, Santiago, 4ª Ed., 2010, pp. 143. PUELMA ACCORSI, Álvaro, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., 2003, pp. 208-217.

de las sociedades que la conforman, lo que se ha denominado como fusión inversa.²³ La fusión impropia está regulada como causal de disolución de las sociedades anónimas según lo establece el numeral 2° del artículo 103 de la Ley N° 18.046. El origen de este tipo de fusión está dado porque nuestra legislación originalmente exigía dos o más personas para la constitución y la existencia de las sociedades. Respecto de las sociedades de personas no existe norma pero se puede aplicar por analogía la norma del numeral 2° del artículo 103 de la Ley N° 18.046 o bien aplicar directamente el concepto de sociedad establecido en el artículo 2053 del Código Civil que define a la sociedad o compañía como un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. De este modo, si se reúnen en una sola mano los derechos sociales desaparece el elemento esencial de una sociedad, como lo es la pluralidad de partes. Por otra parte., la Ley de la Renta en el numeral 9° del artículo 31, refiriéndose a ciertos efectos que se originan en procesos de reorganización incluye a la reunión de los derechos sociales o acciones en una sola mano en las hipótesis de fusión lo que confirma la procedencia de este tipo de fusión en todo tipo de fusiones.

Los efectos de la fusión de sociedades son la desaparición de una o más sociedades, la integración de patrimonios, la inclusión de nuevos socios y canje de acciones. Los requisitos de formalidad de una fusión dependen del tipo social, esto es, si se trata de sociedades de personas o de capital. Respecto de las sociedades de personas no existe una regulación especial por lo que se debe cumplir con las formalidades necesarias para la modificación de estatutos. En el caso de sociedades de capital depende del tipo de fusión, si es de creación lo esencial es la constitución de una nueva sociedad, debiendo cumplir con las formalidades de este tipo de actos, debiendo, además constar en la escritura de fusión el acuerdo de disolución de las respectivas sociedades. Si se trata de fusión por incorporación no implica la creación de una nueva sociedad sino que requiere simplemente la modificación de los estatutos mediante un aumento de capital, el que será enterado

²³ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1° Ed., 2012, Santiago, pp, 194.

con los patrimonios de las sociedades absorbidas. Se requiere acuerdo en junta extraordinaria de accionistas ante notario público y con quórum especial. Además, se requiere elaborar balances auditados que deben ser aprobados por junta de accionistas y, eventualmente, informes periciales que valoricen activos y pasivos, el capital de la nueva sociedad o el aumento en la sociedad absorbente y las acciones de las respectivas sociedades. Existen una serie de trámites que se deben realizar ante el Servicio de Impuestos Internos, como la obligación de informarle por el artículo 68 del Código Tributario, y la revisión dado que el Servicio ha calificado la fusión como una operación compleja. Además, la fusión implica que uno de los contribuyentes que participa en dicho acto terminará lo que gatilla el término de giro pero hay situaciones tratadas en el artículo 69 del Código Tributario en que éste no será necesario. Una serie de efectos y situaciones tributarias se producen en este tipo de operaciones pero tratarlas en detalle excede el objetivo de este trabajo.

Respecto de la fusión impropia estimamos que no es posible aplicar la facultad de tasación puesto que la ley se dirige exclusivamente a dos tipos de fusión, como lo son la por creación y la por incorporación. Además, la fusión impropia es una causal de disolución y al dejar de existir la persona jurídica el traspaso de los bienes no tiene una contraprestación, quedando al margen de poder experimentar un incremento patrimonial que es lo que efectivamente se puede tasar. Cabe señalar que el S.I.I. ha sostenido la postura contraria puesto que hay normas como el artículo 31 N° 9 de la Ley de la Renta incluye dentro de los tipos de fusión a la denominada fusión impropia. Respecto de la determinación del badwill el legislador en el artículo 15 inciso 5° de la LIR ha establecido la facultad de tasar del Servicio los valores determinados por el contribuyente, indicando que la diferencia que se determine se considerará como un ingreso del ejercicio en que se produce la fusión. De la misma forma en el inciso 5° del artículo 31 N° 9 de la LIR dispone que el Servicio podrá tasar fundadamente el valor de los activos determinados por el contribuyente si estos resultan ser notoriamente superiores a los corrientes en plaza o a los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación,

considerándose la diferencia como un activo intangible conforme al tratamiento del goodwill dado por la Ley N° 20.780.

4. Otros casos. La Conversión. La Disminución de Capital.

La conversión consiste en que una persona natural, propietaria de una empresa unipersonal, decide desarrollar su giro o actividad, a través de una nueva sociedad, para lo cual aporta todos sus activos y pasivos, poniendo término a sus actividades, naciendo una nueva persona jurídica. El artículo 69 del Código Tributario trata este tema respecto de los impuestos que se deban en estos casos al momento del término de giro y de la obligación de dar aviso del mismo. La conversión implica que la empresa individual debe aportar en dominio todo su activo y pasivo a una sociedad que se constituye para tal efecto. La nueva sociedad que se constituye deberá cumplir con las respectivas formalidades dependiendo del tipo social que corresponda.

La disminución de capital constituye una reorganización empresarial en los casos en que los representantes de una sociedad acuerden dicha disminución, modificando los estatutos sociales, influyendo directamente en la organización de la sociedad.²⁴

III. Antielusión.

1. Nueva Legislación y su Análisis.

Con la nueva legislación en esta materia el legislador decidió considerar la elusión como un problema para el derecho tributario porque vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “plan de

²⁴ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., 2012, Santiago, pp. 47-49.

acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés.

El diagnóstico común es que la elusión tributaria es negativa porque:

- a) Viola los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que actúan correctamente.
- b) Afecta la libre competencia, en cuanto el elusor obtiene ventajas económicas frente al no elusor.
- c) Incrementa los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente.
- d) Afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de los recursos que, conforme al procedimiento democrático de formación de ley, le corresponden.

La Ley 20.780 incorporó los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, al Código Tributario para regular el problema de la elusión.

El artículo 4° bis del Código Tributario contiene la regla general en lo relativo a la nueva legislación anti elusión, manifestada en el sentido que, de conformidad al principio de legalidad del tributo, las obligaciones tributarias que sirven de fundamento a la aplicación de los hechos imposables, se generan y hacen exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles. En materia tributaria, esos hechos, actos o negocios son recogidos por el legislador para incorporarlos como elementos de la obligación tributaria.

En razón de lo anterior, agrega el inciso segundo, el Servicio de Impuestos Internos está obligado a reconocer la buena fe de los contribuyentes.

El principio de la buena fe informa todo el ordenamiento jurídico y se manifiesta de distintas maneras dependiendo del área del derecho de que se trate. En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado, pues, en definitiva lo que determina el nacimiento y

exigibilidad de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponible, es la naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido. Es lo que se ha dado en llamar el principio del fondo sobre la forma.

En el mismo sentido, son contrarios a la buena fe tributaria aquellos actos simulados o que constituyan abuso de las formas jurídicas, de forma tal que el imperativo tributario implica el reconocimiento de aquello que pertenece al acto u operación de que se trate conforme a su propia naturaleza legal, con independencia de su apariencia o denominación o de la intención buscada por los contribuyentes. Así lo establece el artículo 4º bis con expresa remisión a los artículos 4º ter y 4º quáter y lo reconoce la propia circular 65 del 2015 del S.I.I.

Bajo esta perspectiva, dado que los efectos de los actos son aquellos que emanan de su naturaleza específica, resulta legítimo para los contribuyentes el escoger entre las diversas formas, instrumentos o mecanismos conforme a las consecuencias que las leyes tributarias prevén, sin que sea óbice a esa razonable potestad el que el medio empleado, conforme a los efectos que le son propios y a la ley tributaria aplicable, tenga como resultado el no generar efecto tributario alguno o, de generarlo, lo haga de manera reducida, de menor cuantía o diferida en el tiempo. En este sentido, la no generación de efectos tributarios, la generación de aquellos en forma reducida, una menor cuantía de la obligación o que se consiga un beneficio tributario para diferir la obligación en el tiempo, supone actuar de buena fe siempre que estas consecuencias no contraríen la ley tributaria, lo que es equivalente a decir que deriven de decisiones del legislador. Así lo prescriben los incisos 2º y 3º del artículo 4º ter ya citado y lo reconoce la mencionada circular del Servicio.

Por el contrario, se falta a la buena fe cuando los actos o negocios jurídicos escogidos, lo han sido con abuso de la forma jurídica, esto es, cuando los resultados o efectos jurídicos o económicos de tales actos aparecen como irrelevantes frente a los efectos puramente tributarios de la figura utilizada, en cuanto por su intermedio se consiguió en forma preponderante el evitar total o parcialmente la realización del

hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o la postergación o diferimiento del nacimiento del impuesto.

También se rompe con la buena fe tributaria cuando los actos y negocios jurídicos escogidos por el contribuyente tienen por objeto disimular o esconder la configuración del hecho gravado con impuesto, la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, su verdadero monto o la fecha de su acaecimiento. Así lo disponen los artículos 4 ter y 4 quáter y lo reconoce la circular ya citada.

Por su parte la ley establece un procedimiento para declarar la existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter a requerimiento del Director por el Tribunal Tributario y Aduanero competente. En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse.

2. Casos De No Aplicación De Las Normas Anti Elusivas De Los Artículos 4° Ter Y 4° Quáter

De conformidad con lo que dispone el inciso cuarto del artículo 4° bis, en los casos que resulte aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas que deriven de los actos detectados se regirán por dicha disposición especial y no por los artículos 4° ter y 4° quáter del mismo cuerpo legal.

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 Donaciones.

Del mismo modo, de acuerdo con lo que dispone el inciso segundo del artículo 4° quinquies, el Servicio no podrá pretender impetrar la declaración de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter, en los casos en que el monto de las diferencias de impuestos provisoriamente determinadas al contribuyente de que se trate sean iguales o inferiores a 250 Unidades Tributarias Mensuales calculadas a la fecha en que deba presentarse el requerimiento ante el tribunal competente.

3. Medidas Anti Elusión

El inciso tercero del artículo 4° bis del Código Tributario, establece que si como efecto de los actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, desarrollados por el contribuyente de que se trate, se eluden los hechos imponibles establecidos en las normas tributarias, no existirá buena fe por parte de aquél. Caso en el cual el Servicio quedará liberado para perseguir el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley, sin atender a la forma en que tales actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos se hayan celebrado o, según corresponda, gravar los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios que se haya simulado realizar.

A estos fines, en el inciso tercero del artículo 4° bis y en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente, se tipifican las dos figuras de elusión prohibidas:

1. Abuso de las formas jurídicas.
2. Simulación.

Analizaremos a continuación algunos conceptos que se encuentran en estos artículos.

A) Concepto de “actos, negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos”.

Los artículos 4° bis, 4° ter y 4 quáter del Código Tributario emplean con profusión las expresiones “actos”, “negocios jurídicos” o “conjunto o serie de ellos”. El Servicio estima que la expresión “negocio jurídico” alude a un hecho humano, voluntario o consciente y lícito, que tiene por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones cuyos efectos son deseados por las partes y sancionados por la ley. Por su parte, la voz “acto” es un concepto más amplio, que además de comprender a los negocios jurídicos, abarca también los hechos voluntarios (tanto lícitos como ilícitos).

Por su parte, la expresión “conjunto o serie de ellos”, hace referencia a negociaciones complejas compuestas por más de un negocio o acto individual. A estos fines, se entiende que un conjunto o serie de actos obedecen a una sola transacción u operación cuando, por ejemplo, se realizan o ejecutan en cumplimiento de un plan establecido en un acuerdo previo; la vinculación se colige a partir del resultado final que subyace tras los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos; o cuando exista una mutua interdependencia entre ellos, de suerte que cada uno aisladamente considerado carece de significación plena por sí mismo. Lo relevante para estos efectos es si uno o más negocios o actos están vinculados en el tiempo, directa o indirectamente, con la aplicación de un determinado hecho imponible, de forma que los negocios o actos que se realizan en el tiempo son antecedentes necesarios para la evitación total o parcial de un determinado hecho imponible, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de la misma.

B) El abuso de las formas jurídicas.

Ahora bien, para el Servicio de acuerdo con el artículo 4° ter, se entiende que existe abuso y, en su mérito, se podrá perseguir a través de los procedimientos a que se refieren los artículos 4° quinquies y 160 bis, el cumplimiento de la obligación tributaria que emana de los hechos imposables legalmente establecidos cuando se detecte la ejecución de actos o negocios jurídicos que, considerados

individualmente o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, sino que sólo alguno de los siguientes efectos tributarios:

- i) Evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado;
- ii) Disminuir la base imponible o la obligación tributaria;
- iii) Postergar o diferir el nacimiento de la obligación tributaria.

A estos fines se debe destacar que el efecto jurídico o económico relevante puede serlo tanto para el propio contribuyente o para un tercero.

Consecuente con el principio según el cual resulta legítima la elección entre alternativas contempladas por la legislación tributaria, se debe tener presente que por sí mismo no constituye abuso que el acto o conjunto de actos o negocios jurídicos por los que ha optado el contribuyente no genere efectos tributarios, los genere en forma reducida o diferida en el tiempo, si tales efectos han sido expresamente previstos por el legislador para cada forma de organizar los negocios o actividades. Este podría ser el caso, por ejemplo, de lo dispuesto por los artículos 107 y 17 N°8, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta; en las disposiciones que reglan el régimen de tributación de zonas extremas; y, la Ley N°20.712, que regula la administración de fondos de terceros y carteras individuales, entre otros. Con todo, el contribuyente no podrá impetrar tales efectos si, con abuso o simulación, se ha amparado artificiosa o indebidamente en la norma de cobertura.

C) Efecto del abuso de las formas jurídicas.

Al respecto, la norma del inciso final del artículo 4° ter del Código Tributario dispone que en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley. Lo anterior significa que el Tribunal Tributario y Aduanero que declare la existencia del abuso deberá obviar las formas empleadas por el contribuyente de que se trate y aplicar la carga tributaria que corresponda teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en los artículos 4° bis y 160 bis del mismo cuerpo legal.

D) La simulación.

Según el texto legal, se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del

hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

La doctrina civil ha elaborado algunos conceptos, así por ejemplo para el autor Francisco Ferrara, negocio simulado, "es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece".²⁵

La simulación, en materia tributaria, según el análisis hecho por el S.I.I. en su circular 65 del 2015 puede referirse a diversos aspectos; así, respecto del fin al que aluden, podemos distinguir:

- a. Simulación que afecta la configuración del hecho gravado,
- b. Simulación que afecta a los elementos constitutivos de la obligación tributaria,
- c. Simulación respecto del verdadero monto de la obligación tributaria,
- d. Simulación respecto de la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

Efectos tributarios

Respecto de los efectos tributarios, habrá que distinguir el tipo de simulación al que nos referimos:

1) Frente a un caso de simulación absoluta, los efectos tributarios serán aquellos que genera el o los actos celebrados de acuerdo a la forma elegida por las partes.

2) En el caso de simulación relativa, judicialmente declarada por el tribunal tributario y aduanero, los efectos tributarios que se generen dependerán de los hechos gravados que en realidad se configuren, más allá de los actos que los encubran.

Así las cosas, en la sentencia que declare la existencia de simulación y una vez determinados los impuestos, reajustes, intereses y multas a aplicar, el tribunal ordenará al Servicio aplicar los impuestos que correspondan respecto de los hechos gravados, base imponible, elementos constitutivos, monto y fecha de la obligación tributaria efectivamente materializada, con independencia de los actos o negocios simulados.

²⁵ FERRARA, Francesco, Simulación de los Negocios Jurídicos, Editorial Jurídica Universitaria, México, 2002, p. 3.

IV. Importancia del Tema

En el actual mundo globalizado han cobrado gran importancia los procesos de reorganización empresarial. Este tipo de procedimientos permite cambiar estructuras de las empresas adaptándolas a las necesidades de la vida económica. Sin embargo, desde el punto de vista impositivo se han producido muchas reorganizaciones cuyos únicos fines son los de disminuir la carga tributaria. Ante esta realidad el legislador ha establecido numerosas facultades para la Administración Tributaria a objeto de fiscalizar y sancionar dichas conductas. Dentro de estas facultades la tasación es una de las importantes y permite al Servicio de Impuestos Internos revalorizar la base imponible o alguno de sus elementos cuando se cumplan los presupuestos que la ley exige en este tipo de procesos económicos. No obstante, la ley muchas veces no es clara en determinar como se tasaré la base imponible o sus elementos y a veces ni siquiera especifica qué debe tasarse. A la administración también le resulta particularmente relevante puesto que una definición clara de estos supuestos disminuye la litigiosidad de los mismos haciendo mucho más eficiente su labor de fiscalización y la eventual recaudación de impuestos.

1. DESARROLLO DEL CONTENIDO

DESARROLLO DEL PROBLEMA

Subtema.

De acuerdo al principio de legalidad tributaria, y principio constitucional, que se denomina también principio de reserva legal, y se consagra y regula principalmente en los artículos 19 N°20, 32 N°8, 60 N°14, 62 inciso 4 N° 1 de la Constitución Política de la República de Chile y significa que “no hay tributo sin ley que lo establezca” (nullum tributum sine lege).

La máxima garantía que tiene el contribuyente es el principio constitucional de legalidad tributaria, que determina que no pueden crearse tributos, modificarse o ampliarse por vía de interpretación o integración normativa, sino únicamente por ley. Así, en virtud del principio de legalidad tributaria, se descarta la interpretación extensiva de la norma tributaria; y, por consiguiente, la interpretación tributaria debe ser estricta. Por lo mismo, tampoco se puede aplicar la analogía, para integrar los tributos, porque en el Derecho Tributario no hay vacíos legales en relación con el establecimiento de los tributos (Jarach, 1996; Avilés Hernández, 2005; y Casás, 2005). Sin embargo, como la garantía constitucional de legalidad tributaria es una protección del contribuyente, a nuestro juicio, sí sería procedente la analogía en beneficio del contribuyente, al igual como ocurre en el Derecho Penal con la “analogía in bonam partem” (Londoño Jiménez, 1982, p. 68).

Al respecto, Ramón Valdés Costa (1996, p. 276) afirma que, fuera de las prohibiciones fundamentadas en la reserva de ley, existe consenso de que la analogía es aplicable en el Derecho Tributario Formal y Derecho Tributario Procesal; pero puede aplicarse incluso en el Derecho Tributario Material, como la individualización del sujeto pasivo.

En el artículo 64 del Código Tributario se regulan varias hipótesis o supuestos de tasación fiscal. A continuación nos referiremos a las hipótesis legales de tasación,

que subsidiariamente deben actuar con la normativa, ya que la defectuosa redacción de la norma jurídica, sostenemos que haya sido la causa de la falta de ejercicio de la facultad de tasar por parte del Servicio de Impuestos Internos, añadimos además un ejemplo práctico sobre el cual es factible su aplicación.

<p>Hipótesis Art. 64 C.T. para configuración obligación tributaria</p>	<p>Aplicación Facultad Tasación Junto a las Normas Que configuran el hecho gravado</p>	<p>Ejemplos de situaciones particulares.</p>
<p>Tasación de la base imponible con los antecedentes que el Servicio de Impuestos Internos tenga en su poder.</p>	<p>Art. 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, artículos 16 y 17 del D.L. 825, de 1974)</p>	<p>Carnicería Elgueta y Díaz Limitada con SII Rol N° 277-2016. Corte de Apelaciones de Santiago Undécima Sala. Recurso de Apelación. Tipo de resolución: Sentencia definitiva. Decisión: Sentencia Confirmatoria en parte. Fecha: 03 de enero de 2017. (Explicado Anexo I).</p>
<p>Tasación de la base imponible cuando las declaraciones, la contabilidad y documentos del contribuyente no sean fidedignos.</p>	<p>Inciso 2º del Art. 21 del Código Tributario artículo 105 inciso final, de la Ley sobre Impuesto a la Renta 15 del D.L. 825, de 1974. Número 4º del artículo El artículo 17 del Código Tributario indica que todo contribuyente obligado a acreditar su renta efectiva, lo hará sobre la base de contabilidad</p>	<p>Sociedad Spindel Servicios Limitada RIT GR-08-00011-2015. Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía. Tipo de resolución: Sentencia definitiva. Decisión: Ha lugar en parte Fecha: 23 de julio de 2016 (Explicado Anexo II).</p>

	fidedigna, salvo norma en contrario. ²⁶	
Tasación de la base imponible cuando el contribuyente no presentará declaración.	Art. 22 del Código Tributario) Inciso segundo del N° 16 del artículo 97	Rodrigo Ignacio Figueroa Rhode con SII RIT GR-16-00178-2013. Segundo Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana. Tipo de resolución: Sentencia definitiva. Decisión: Ha lugar Fecha: 27 de diciembre de 2016. (Explicado Anexo III).
Tasación del precio o valor de una especie mueble, corporal o incorporal, cuando fuere notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que se cobran en convenciones de similar naturaleza.	17 N° 8 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Artículo 46 de la Ley Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Artículos 38 y 41 E de la Ley de la Renta.	Inversiones Totoral Limitada con SII. Rol N° 99.961-2016 Corte Suprema Segunda Sala Recurso de Casación en el Fondo Decisión: Rechazado. Fecha: 25 de enero de 2017. (Explicado Anexo IV).
Tasación del precio o valor de servicios prestados	Art. 2, N° 2, del Decreto Ley 825, de 1974.	Transportes Licanco Limitada con SII Rol N° 17.890-

²⁶ De acuerdo a Circular N°08 del 07 de febrero de 2000, de este Servicio, "contabilidad fidedigna es aquella que se ajusta a las normas legales y reglamentarias vigentes y registra fiel, cronológicamente y por su verdadero monto las operaciones, ingresos y desembolsos, inversiones y existencia de bienes relativos a las actividades del contribuyente que dan origen a las rentas efectivas que la ley obliga acreditar, excepto aquellas partidas que la ley autorice omitir su anotación. Por consiguiente, la calidad de fidedigna de una contabilidad no dice relación con que la contabilidad sea completa o simplificada, sino que con la idea que la una o la otra cumplan con los requisitos que la ley señala para cada caso."

cuando fuere notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que se cobran en convenciones de similar naturaleza.	Artículos 8, letra f) y 16, letra d), inciso 2º, y 19 de la Ley de I.V.A.	2015 Corte Suprema Segunda Sala Recurso de Casación en el Fondo Decisión: Acogido. Fecha: 07 de julio de 2016. (Explicado Anexo V).
Precio o valor de los inmuebles notoriamente inferior al valor comercial.	Art. 17 N° 8 inciso 5º de la Ley sobre Impuesto a la Renta.	Inversiones Calahondo S.A. con SII RIT GR-07-00022-2015. Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule. Tipo de resolución: Sentencia definitiva. Decisión: Ha lugar Fecha: 7 de septiembre de 2016 (Explicado Anexo VI).

ANEXO I Carnicería Elgueta y Díaz Limitada con SII Rol N° 277-2016.

Contenido de la resolución	Comentarios Jurisprudencia
La Corte de Apelaciones de Santiago acogió en parte el recurso de apelación deducido por la reclamante en contra de la sentencia dictada por el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, que rechazó la reclamación en cuanto a dejar sin efecto las liquidaciones que determinaron diferencias de impuestos a las ventas y servicios y de impuesto a la renta de primera categoría, y por otra, acogió parcialmente el reclamo en cuanto al error en la aplicación del porcentaje de utilidad sobre las ventas, y fijó dicho porcentaje en el que primitivamente el Servicio de Impuestos Internos pretendió aplicar, a fin de determinar la base imponible del impuesto a la renta de primera categoría.	Tasación de la Renta Líquida Imponible de Primera. Categoría – Artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El Oficio N° 3.392, del año 2000, en respuesta a una consulta sobre la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría de acuerdo al artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se pronuncia sobre la forma y requisitos para realizar su determinación. La Corte de Apelaciones de Talca, en fallo Rol 21-2013,

En primera instancia, el reclamante alegó la falta de fundamentos de hecho y derecho de la totalidad de las liquidaciones, así como el haber acreditado el uso del crédito fiscal de acuerdo a lo establecido en los artículos 23 y 25 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Finalmente, expuso que la tasación del porcentaje de utilidad determinada por el Servicio fue errónea, al haber aplicado en la liquidación un porcentaje distinto al Determinado, y consignado en la misma un año tributario diferente al auditado, asimismo manifestó que dicha tasación no se ajustó a lo establecido por el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. En segunda instancia, la contribuyente señaló que, no obstante que el Tribunal reconoció graves vicios de las liquidaciones reclamadas, las consideró válidas y suficientemente motivadas; en este sentido la apelante, además de reproducir los argumentos de primera instancia, agregó que el Tribunal resolvió más allá de lo que la ley le permite, dado que tasó a su arbitrio la base imponible de primera categoría, siendo que corresponde a una facultad exclusiva del Servicio de Impuestos Internos. La Corte de Apelaciones. Determinó que debido a que el Servicio de Impuesto Internos, durante el juicio no acompañó el ordinario que contenía la forma de determinar el porcentaje de utilidad sobre las ventas, ésta no se encontraba en condiciones de validar la tasación efectuada, y resolvió revocar la sentencia solo en cuanto a este punto, dejando sin efecto la liquidación cuestionada, a fin que el Servicio Procediera a realizar una nueva tasación. En este sentido, la Corte de Apelaciones manifestó que en razón de la atribución contenida en el

expuso en su considerando cuarto: *“(...) al no considerar estos requisitos copulativos que exige el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las liquidaciones realizadas por la reclamada (...) han afectado el principio de legalidad expuesto anteriormente, lo que lleva a la conclusión que las liquidaciones señaladas deben ser anuladas, al no ajustarse a las exigencias establecidas en el artículo 35 tantas veces mencionado, como a las instrucciones del Director del Servicio de Impuestos Internos, lo cual lleva a rechazar las alegaciones efectuadas por la reclamada”.*

El fallo de primera instancia fue dictado por el **Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana** en la causa **RIT GR-18-00479-2013**, con fecha 14 de julio de 2016.

<p>artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debió transparentarse al administrado el procedimiento utilizado, de manera que pudiese conocer los parámetros definidos en la tasación, más aún cuando de parte del Servicio de Impuestos Internos se reconocieron dos errores de transcripción, el primero, en cuanto al porcentaje de utilidad aplicado y; el segundo, el año tributario señalado en la liquidación.</p>	
---	--

ANEXO II Sociedad Spindel Servicios Limitada RIT GR-08-00011-2015.

Contenido de la resolución	Comentarios Jurisprudencia
<p>El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región de la Araucanía acogió en parte el reclamo interpuesto en contra de unas liquidaciones que determinaron diferencias de Impuesto al Valor Agregado al rechazar gastos, y diferencias de Impuesto de Primera Categoría al tasar la renta mínima imponible conforme lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La reclamante alegó, en primer lugar, la prescripción, por haberse practicado las liquidaciones fuera del plazo legal de 3 años establecido en el inciso primero del artículo 200 del Código Tributario. En segundo lugar, sobre el fondo, señaló que no era correcto que el Servicio objetara el crédito fiscal IVA en la adquisición de una serie de bienes, ya que estos se relacionaban con su giro de servicios de aseo industrial y limpieza, y que dentro de sus clientes se encontraban los principales supermercados del país. El Servicio de Impuestos Internos sustentó su defensa en razón que la reclamante no aportó en sede administrativa la documentación que acreditaría la pertinencia del crédito fiscal, la que se solicitó en cuatro</p>	<p>Tasación de la renta mínima imponible – Diferencias de IVA – Prescripción extraordinaria – Artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta – Artículo 23 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios – Artículo 200 inciso segundo del Código Tributario</p> <p>Sobre la tasación del artículo 35, el Oficio N° 3.392, de 2000, explica que:</p>

<p>ocasiones; y en que la propia reclamante reconoció haber declarado crédito fiscal en exceso. Respecto a la ampliación a 6 años del plazo de prescripción, expuso que durante la fiscalización se detectaron una serie de irregularidades como haber declarado créditos fiscales mayores a los registrados e incluso haber registrado dos o tres veces una misma factura, calificando sus declaraciones de maliciosamente falsas. Sobre la prescripción alegada, el Tribunal señaló, que dadas las irregularidades sistemáticas detectadas por el Servicio en 32 periodos tributarios, se configuraba la situación excepcional del inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, que extendía el plazo a 6 años. El Tribunal, sobre la procedencia del crédito fiscal IVA, señaló que no obstante las graves falencias de parte de la prueba aportada, a partir de algunos documentos, era posible tener parcialmente por acreditada la procedencia del crédito, respecto de algunos periodos objetados. Sobre la rebaja del débito fiscal, el Tribunal expuso que quedaban suficientemente explicadas con una serie de notas de crédito acompañadas en el término probatorio –no acompañadas durante la fiscalización-, y que no aceptarlas como tal implicaba duplicar la carga tributaria de la reclamante. Sobre las diferencias de Impuesto de Primera Categoría determinadas por la autoridad administrativa mediante tasación del artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Tribunal indicó que el Servicio la justificó en que debido a la inconcurrencia reiterada de la reclamante en la etapa de fiscalización no fue posible verificar de manera clara y fehaciente los registros de servicios, costos y gastos deducidos de los ingresos declarados. En este contexto, el sentenciador estimó adecuado el proceder del Servicio de Impuestos Internos, toda vez que no contaba con la documentación necesaria para determinar la base imponible de la contribuyente.</p>	<p><i>“(...) a.- De acuerdo a la redacción del artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Director Regional al hacer uso de la facultad para la determinación de la renta mínima imponible puede optar por una de las siguientes alternativas:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>- 10% del capital efectivo del contribuyente</i> <i>- Un promedio de las ventas obtenidas de los propios antecedentes del contribuyente</i> <i>- Un promedio de las ventas de otros contribuyentes que giran en el mismo ramo</i> <i>- Un promedio de las ventas de otros contribuyentes que giran en la misma plaza”.</i> <p>El criterio utilizado por el Servicio y ratificado por el Tribunal, consistió en aplicar a la reclamante un porcentaje de rentabilidad sobre las ventas actualizadas que se determinó en relación a los resultados de otros contribuyentes del rubro. Sobre la malicia exigida por</p>
--	--

	<p>el inciso segundo del artículo 200 del Código Tributario, véase lo resuelto por la Excma. Corte Suprema en la causa Rol N° 5390-2011:</p>
--	--

ANEXO III Rodrigo Ignacio Figueroa Rhode con SII RIT GR-16-00178-2013

Contenido de la resolución	Comentarios Jurisprudencia
<p>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 sólo 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</p>	<p>Tasación – Artículo 64 del Código Tributario</p> <p>Cabe destacar los oficios que tratan la enajenación de inmuebles en relación a facultad del Servicio de tasar su precio:</p> <p>- Oficio N° 3.539, de 2009 “...el Servicio de Impuestos Internos se encuentra autorizado para ejercer la facultad de tasación, en aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, como ocurre en la compraventa de los bienes inmuebles” con opción de compra.</p> <p>- Oficio N° 3.032, de 2002 “...el dueño en común de un</p>

<p>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, 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.</p>	<p>bien raíz que se desprende de su cuota de dominio, de la cual puede disponer libremente, cediéndola a otra u otras personas, enajena un bien raíz...”.</p> <p>- Oficio N° 2.687, de 1998 “...las adjudicaciones que de común acuerdo efectúen los socios entre sí, no provocan un traspaso de bienes entre la sociedad y éstos...”.</p> <p>- Oficio 3.116, de 1999, referente a la tasación.</p>
---	---

ANEXO IV Inversiones Totoral Limitada con SII. Rol N° 99.961-2016.

Contenido de la resolución	Comentarios Jurisprudencia
<p>La Corte Suprema rechazó el recurso de casación en el fondo interpuesto por la contribuyente contra la sentencia dictada por la</p>	<p>Onus probandi – Carga de la Prueba – Tasación – Precio venta de acciones</p>

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

**– Artículo 64 del Código Tributario –
Artículo 21 del Código Tributario**

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”..

<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Jurisprudencia de la Corte Suprema en este sentido: Rol N°s 4.074-04, 303-2012, 1.173-2011, 12.713-2011 y 3.633-2010.</p>
--	--

ANEXO V Transportes Licanco Limitada con SII

Contenido de la resolución	Comentarios Jurisprudencia
<i>La Corte Suprema acogió el recurso de casación en el fondo impetrado por el Servicio de Impuestos Internos,</i>	Tasación del precio de la cesión del derecho de opción

<p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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</i></p>	<p>de compra – Artículo 64 inciso 3° del Código Tributario en relación con el artículo 580 y los artículos 1901 y siguientes, todos del Código Civil – Artículo 21 del Código Tributario</p> <p><i>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 reglas de la sana crítica, amén del desarrollo de la infracción y de</i></p>
--	---

<p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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</i></p>	<p><i>su influencia sustancial en lo dispositivo del fallo”.</i></p> <p>Oficio N° 4.639, de 1999 señala, en el mismo tenor, que:</p> <p><i>“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”.</i></p>
--	---

ANEXO VI Inversiones Calahondo S.A. con SII RIT GR-07-00022-2015. Inte

Contenido de la resolución	Comentarios
-----------------------------------	--------------------

	Jurisprudencia
<p>El Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Maule acogió el reclamo interpuesto en contra de una resolución y giro que denegó una devolución de impuestos y determinó diferencias a pagar, respetivamente, con motivo de una tasación de enajenación de inmuebles. El reclamante señaló que durante el año 2013 vendió 2 inmuebles en condiciones de mercado, sin embargo, que el Servicio ejerció la facultad de tasar contenida en el inciso final del artículo 64 del Código Tributario, por entender que se trataba de valores rebajados de forma ficticia para aminorar la carga fiscal. La contribuyente alegó la falta de fundamentos de los actos administrativos. Señaló que los actos reclamados debían manifestar expresamente sus fundamentos, con claridad tal que permitiera al destinatario comprender los motivos que guiaron la determinación adoptada y alzarse en contra de ella. De esta manera, explicó, en el caso del ejercicio de la facultad de tasar, la resolución debió señalar pormenorizadamente cuáles fueron los inmuebles con los cuales se comparó, considerando que ha sido este y no otro mecanismo, el que estableció el legislador para proceder a la tasación. El Tribunal señaló, respecto a la alegación de falta de fundamentos, que la trascendencia de la fundamentación radicaba en que el contribuyente efectivamente conociera los motivos por los cuales el órgano fiscalizador tomó la decisión plasmada en el respectivo acto administrativo. Agregó, que del tenor literal de la resolución reclamada se observaba que ésta contenía el detalle de los antecedentes que llevaron al órgano fiscalizador a concluir que el precio de venta de los inmuebles cuestionados, en su</p>	<p>Tasación inmuebles – Falta de fundamentos – Procedencia de la tasación - Artículo 64 inciso sexto del Código Tributario Una de las cuestiones que el Tribunal tomó en consideración para resolver acogiendo el reclamo, fue la propia mención que hizo el Servicio en su contestación a que no comparó el precio de los inmuebles con otros, sino más bien determinó que el valor de ellos era inferior al de mercado: <i>“...resulta plenamente procedente el ejercicio de la facultad de tasación establecida en el artículo 64 del Código Tributario, por cuanto a todas luces los precios de venta de los muebles en cuestión eran notoriamente inferiores al valor comercial de los mismos, no siendo impedimento para ello, la circunstancia de no verificarse en la misma época ventas de otros inmuebles en las zona homogénea a la que pertenecen, pues esta no se encuentra supeditada a dicha circunstancia sino que únicamente exige que el valor fijado para la venta del</i></p>

<p>concepto, era notoriamente inferior al valor comercial de los mismos y, en virtud de ello, determinar el mayor valor de éstos, pudiendo el contribuyente conocer los motivos o razones que llevaron al Servicio a tomar la decisión plasmada en el acto reclamado y así ejercer oportunamente su derecho a interponer una reclamación tributaria. En cuanto a la procedencia de la facultad, el Tribunal expuso que la facultad de tasar se encontraba supeditada al cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Que en el caso proceda aplicar impuestos cuya determinación se base en el precio o valor del bien raíz fiscalizado; b) Que exista un precio o valor fijado en un acto o contrato respecto del bien raíz revisado por el órgano fiscalizador; y c) Que el referido precio o valor sea notoriamente inferior al valor comercial de inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva. El Tribunal indicó que no le bastaba al Servicio con señalar en la resolución que para la consideración del precio determinado tuvo a la vista el área homogénea de los bienes tasados, su superficie, el tipo de construcciones, sus características, calidades y avalúo fiscal, entre otros, puesto que la norma legal dispone que el Servicio debe efectuar un proceso comparativo de precios con otros inmuebles. El Tribunal estimó que lo señalado constituía una transgresión al principio de legalidad, sólo subsanable con la nulidad del acto. A mayor abundamiento, señaló que constatado el vicio, era innecesario referirse sobre si la reclamante acreditó o no el valor de los inmuebles.</p>	<p><i>inmueble tasado sea notoriamente inferior al valor comercial del mismo...</i></p> <p>Véanse los Oficios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Oficio N° 3539, de 2009 - Oficio N° 3032, de 2002 - Oficio N° 2687, de 1998
---	--

Por aplicación de las reglas generales del onus probandi (carga de la prueba), corresponde probar a quien alega lo contrario al orden normal de las cosas. Así, si alguien alega la existencia de una obligación debe probarla; y si probada o aceptada

la existencia de la obligación, al deudor corresponde probar, si alega su extinción. Por consiguiente, si el Servicio de Impuestos Internos asevera que el valor asignado al bien objeto de la enajenación es notoriamente superior o inferior al de mercado, debe probar cuál es el valor de referencia, según los criterios o parámetros previstos en la ley: valor corriente en plaza, valor cobrado en convenciones de simular naturaleza y valor comercial. Para lograr llevar a cabo lo señalado con el fin de vislumbrar la importancia de la estrategia y como ésta puede afectar los resultados finales de la revisión.

Estrategia de Tasación:

La estrategia estará en directa relación con los objetivos planteados y se indicará un procedimiento general para abordarlos, señalando si se deberán obtener o solicitar los libros contables en formato electrónico para efectuar un análisis preliminar.

Asimismo, respecto de la expresión “contribuyentes o entidades comparables o de la plaza”, deberá entenderse que se trata de contribuyentes o entidades que desarrollen el mismo o similar giro y en la misma plaza. Sobre el particular, se entiende por “contribuyentes o entidades comparables”, aquellos que desarrollen la misma o similar actividad que ejerce el contribuyente auditado, de acuerdo con la declaración de inicio de actividad que debió presentar al Servicio de Impuestos Internos en su oportunidad, conforme al artículo 68 del Código Tributario, y a las instrucciones impartidas sobre la materia, incluyendo las ampliaciones de giro que pudiera haber efectuado el contribuyente. Respecto del término “plaza”, se refiere a aquel lugar o jurisdicción administrativa en que el contribuyente realiza sus operaciones habituales, comprendiendo, por lo tanto, el término plaza, la región, provincia o comuna a la que pertenece el contribuyente para la realización de sus operaciones o actividades comerciales.

La incorporación de la normativa antielusión en el Código Tributario estableció una serie de facultades e hipótesis en las cuales se puede dejar sin efecto procesos efectuados por los contribuyentes si éstos no tienen efectos jurídicos relevantes y son constitutivos de elusión en alguna de los casos que la ley prohíbe. Siendo además por disposición de la nueva normativa de aplicación subsidiaria si es que

existe una norma especial que permita tratar el caso. En este marco, la tasación constituye un caso especial de aplicación de normas respecto de operaciones de contribuyentes, por ser una Facultad de fiscalización y se puede apoyar aún más con nuevas disposiciones y circulares y en forma complementaria. A saber:

FACULTAD	CIRCULAR O NORMA
Facultad para autorizar o exigir utilización de sistemas tecnológicos de información, que permitan el debido control tributario a ciertos sectores de contribuyentes o actividades, mediante la creación del Artículo 60 TER.	CIRCULAR N°50 DEL 22 DE JUNIO DE 2015
Facultad de ordenar el diseño y ejecución de actividades de muestreo y punto fijo para la fiscalización.	CIRCULAR N°56 DEL 25 DE JUNIO DE 2015
Facultad para examinar las hojas sueltas y sistemas tecnológicos que sirvan de soporte a la contabilidad y registros auxiliares. Requerimiento de información para recabar información del contribuyente.	CIRCULAR N°57 DEL 26 DE JUNIO DE 2015
Faculta para examinar información contable y tributaria de los contribuyentes, accediendo a los sistemas tecnológicos que sirvan de soporte.	CIRCULAR N°59 DEL 03 DE JULIO DE 2015
Nueva facultad de fiscalización para el S.I.I: incorporar un sistema de marcación de bienes afectos a impuestos específicos.	ARTÍCULO 60 QUINQUIES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
Se incorpora este artículo, que trata sobre la información que debe entregar la superintendencia de valores y seguros y de bancos e instituciones financieras, cochilco, sernageomin y conservadores de minas.	ARTÍCULO 84 BIS DEL CÓDIGO

	TRIBUTARIO
Se incorpora al Código Tributario un nuevo artículo 160 bis, mediante el cual se regula la facultad del Director del S.I.I, de solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el nuevo artículo 4° quinquies del Código Tributario, y en su caso, la aplicación de la multa establecida en el nuevo artículo 100 bis	ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
Fiscalización de contribuyentes relacionados	(INCISO FINAL DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO)
Competencia para la realización de acciones de fiscalización posteriores	(ARTÍCULO 59 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO).

La tasación es un acto administrativo preparatorio y opera fundamentalmente en el procedimiento de fiscalización. La utilización de la auditoría tributaria como mecanismo en la labor fiscalizadora se encuentra sustentada del Artículo 59° del Código Tributario, que faculta al Servicio de Impuestos Internos, para proceder al examen de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes. Por otra parte la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos en su Artículo 1, señala que: “Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos” reafirmando el concepto de auditoría tributaria.

Una de las Facultades de fiscalización conferidas al S.I.I precisa que el Director Regional podrá ordenar el diseño y ejecución de cualquier tipo de actividad o técnica de auditoría de entre aquellas generalmente aceptadas. El principal requisito, que debe cumplir la prerrogativa señalada es la condicionante de no afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente, vale decir las actividad o técnica de auditoría no podrá implicar el cierre total o parcial de las faenas o actividad del contribuyente, ni extenderse más allá del tiempo prudente y necesario para verificar

su correcto cumplimiento tributario. Si se detectan diferencias relevantes respecto de lo registrado, informado o declarado por el contribuyente, en relación con los resultados que arrojen las actividades o técnicas de auditoría, se faculta al Servicio a:

- Tasar la base imponible de los impuestos que corresponda;
- Tasar el monto de los ingresos y;
- En general, ejercer todas las facultades de fiscalización dispuestas por la ley.

El nuevo inciso primero del artículo 60 del Código Tributario²⁷, efectúa un reconocimiento legal explícito a la facultad del Servicio de Impuestos Internos para requerir antecedentes contables y tributarios, y documentación soportante, con el fin de examinarlos y verificar la coherencia de las declaraciones presentadas y de obtener información de los contribuyentes, sin que dicho requerimiento o petición de antecedentes constituya el inicio de un procedimiento de auditoría tributaria, y por consiguiente, sin que proceda dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 59 del Código Tributario, norma que se refiere al requerimiento de antecedentes que se practica con el fin de dar inicio a un proceso de fiscalización, como también, sin que cobren aplicación las disposiciones del artículo único de la Ley N°18.320, relativas a la verificación de la correcta determinación de los impuestos contenidos en el

²⁷ Las modificaciones del artículo 60 señaladas en la Ley N° 20.780, estableció: "... con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros, documentos, hojas sueltas o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto. El requerimiento de antecedentes podrá realizarse telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas, el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde el envío de la notificación. en todo caso, éste deberá consignar que no se trata de un procedimiento de fiscalización. De no entregarse los antecedentes requeridos dentro del precitado plazo, o si los entregados contienen errores o son incompletos o inexactos, el contribuyente podrá subsanar tales defectos, en los plazos que al efecto fije el Director para el ejercicio de la facultad a que se refiere este inciso, sin que al efecto sean aplicables los previstos en el artículo 59. Si transcurridos los plazos a que se refiere el inciso anterior, el contribuyente no diera respuesta o esta fuera incompleta, errónea o extemporánea, ello solo se considerará como un antecedente adicional en el proceso de selección de contribuyentes para fiscalización. Sin perjuicio de lo anterior, para establecer si existen antecedentes que determinan la procedencia de un proceso de fiscalización, en los términos a que se refiere el artículo 59, el Servicio podrá requerir toda la información y documentación relacionada con el correcto cumplimiento tributario".

Decreto Ley N° 825 y tampoco impone al organismo fiscalizador la obligación legal de emitir una certificación de la entrega total de dichos antecedentes en la forma prevista por la Circular N°33 de 2015.²⁸

Propuesta planificación de Tasación y Conclusiones

Luego de conocer los conceptos y aspectos descritos anteriormente, se propone la planeación de la tasación, con el fin de vislumbrar la importancia de la planeación y como ésta puede afectar los resultados finales de la revisión, es aquí donde precisaremos las diferentes etapas la que componen:

I. **Primera Etapa Planeación de la tasación.** Dar estructura al procedimiento que se llevará a cabo identificando siguientes fases:

Contexto de la Tasación.

- Plazo de revisión.
- Riesgos específicos a mitigar.
- Hipótesis de Tasación.
- Objetivos Propuestos.
- Contribuyentes a tasar, criterios de selección. (Muestra) ²⁹
- Impuestos y/o franquicias a controlar.
- Periodos tributarios a controlar y primera prescripción.
- Normas legales e instrucciones.

²⁸ La Circular N° 33 de 2015 instruye sobre las modificaciones incorporadas en el artículo 59 del Código Tributario, por el N° 13 del Artículo 10 de la Ley 20.780, y deroga la Circular N° 49 de 2010, la que a su vez instruía respecto a modificaciones incorporadas en el año 2010 al artículo 59 del Código Tributario, por la Ley N°20.420.

²⁹ Las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780, en el artículo 60 Quáter del código Tributario entregó una definición de muestra, al respecto: “La técnica empleada para la selección de muestras representativas del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de contribuyente determinados...”

..

II. Segunda Etapa Ejecución de la de la tasación. :

- Recolección y análisis de antecedentes en los sistemas internos y externos del SII.
- Determinación de los contribuyentes con sistemas tecnológicos.
- Entrevista preliminar y visita a las instalaciones del contribuyente.
- Requerimiento del libro de compra y ventas y libro diario en formato electrónico.
- Revisión de expedientes de auditorías anteriores.
- Evaluación de la metodología a aplicar para establecer las pruebas fehacientes y evidencias necesarias que sustentaran el hecho gravado que fue determinado mediante la tasación. Para ello es preciso identificar con claridad aquellos criterios de selección estándar para su análisis objetivo y exacto.

Pruebas, técnicas y procedimientos. Considera dos actividades:

- Pruebas, técnicas y procedimientos en la contabilidad impresa del contribuyente, y
 - Pruebas, técnicas y procedimientos en los sistemas tecnológicos del contribuyente.
- Existen 4 clases de evidencia, las que se clasifica en:
- Evidencia física: permite al auditor constatar la existencia real de los activos y la calidad de los mismos, mediante el procedimiento de inspección ocular.
 - Evidencia documental: es obtenida a través del examen de documentos importantes y examen de los registros contables.
 - Evidencia testimonial: se obtiene a través del contacto personal con los distintos responsables y empleados de la compañía y con terceras personas independientes, son declaraciones que pueden tener carácter formal e informal.
 - Evidencias Analíticas: es la obtenida del conjunto de procedimientos que implican la realización de cálculos aritméticos y comprobaciones matemáticas.

En nuestra legislación tributaria, el método de valoración está relacionado con el valor de mercado de los bienes, cuyos criterios de aplicación son los siguientes conceptos jurídicos indeterminados:

- Valor corriente en plaza
- Valor que se cobra en convenciones de similar naturaleza
- Valor comercial

La normativa existente sobre la valoración fiscal de bienes, al igual que ocurre en otros países (Castán, 2000, y Carrobé Gené (1991) cabo³⁰, utiliza términos indeterminados con algún grado de ambigüedad y vaguedad, lo que exige determinar el verdadero sentido y alcance de dichos términos.

El precio o valor de referencia, para hacer la comparación, dice relación con aquellos de características y ubicación similares en la respectiva localidad, razón por la cual debe existir precios o valores medios que puedan determinarse al respecto, en la medida que:

- Tengan características similares;
- Tengan ubicación similar; y
- Sean de la misma localidad.

Tercera Etapa Término de la tasación.

Cobro de las diferencias detectadas.

Queremos destacar que actualmente considerando el contexto actual existente y los desafíos que éste representa, destacamos la fiscalización electrónica, porque permitirá comprender conceptos y aspectos generales relacionados con esta temática, su estructura y utilización en el ámbito tributario, indicando las normas legales, que permiten y regulan su aplicación. Particularmente atinente a este tema el procedimiento aplicable para tasaciones del Artículo 35 LIR. Mediante Resolución Exenta N°150 de 29 de diciembre de 2005 el Servicio de Impuestos Internos estableció normas y procedimientos de operación de la denominada Contabilidad Electrónica³¹ El inciso tercero del nuevo artículo 60 bis del Código Tributario, alude

³⁰ Véanse ANGULO CASTAN, A.: "Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos", Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000; CARROBE GENE, M.: "Introducción", en Valoración en Derecho Tributario, IEF, Madrid.

³¹ El N°4 del resolutivo Tercero de la Resolución Ex. 150 de 2005 se refiere a los Libros Contables Electrónicos, pues es la nomenclatura que se utilizó en dicha instrucción, como también se utiliza la noción de Contabilidad Electrónica. Al respecto, cabe señalar que, de acuerdo, al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en América los conceptos "informática" y "computación" son sinónimos.

a la situación en que el contribuyente, su representante o el o los administradores de sus sistemas tecnológicos entraben o interfieran³² de cualquier modo la fiscalización que el Servicio de Impuestos Internos desarrolla en los sistemas informáticos del contribuyente. Una consideración importante al momento de informar, es la preocupación respecto de la denominada “Ley de Transparencia”, en que se hacen públicos para los contribuyentes los antecedentes del proceso de fiscalización. En dicho ámbito, resulta conveniente tener en cuenta que el informe fiscalizador debe reflejar todos aquellos antecedentes relevantes para la fiscalización, incluyendo aquellos que no queden en otros papeles de trabajo, teniendo especial cuidado, eso sí, de evitar contradecir en él las actuaciones administrativas obradas por el fiscalizador, ya sea, a través de la citación, liquidación o resolución de que se trate.

CONCLUSIONES

A modo de conclusión:

Es probable que la defectuosa redacción de la norma jurídica indicada haya sido la causa de la falta de ejercicio de la facultad de tasar, por parte del Servicio de Impuestos Internos, porque en los casos en que no existe un mercado activo para ciertos bienes, como los derechos sociales y las acciones de sociedades que no cotizan en bolsa (sociedades anónimas cerradas y sociedad por acciones), no existen valores de referencia para aplicar el criterio de tasación respectivo: “valor corriente en plaza” o “valores que se pactan en convenciones de similar naturaleza”. En la tasación de bienes el objetivo de la norma es evitar la elusión tributaria, para lo cual se debe comprobar si el valor del bien objeto de enajenación es notoriamente superior o inferior al de mercado, según los criterios legales (valor corriente en plaza, valor que se cobra en convenciones de simular naturaleza o valor comercial). En cambio, en la tasación fiscal de la base imponible el objetivo es evitar la evasión tributaria y no se consideran valores de referencia, sino los antecedentes que obren

³² Respecto a los conceptos “entrabar” e “interferir”, corresponde remitirse a lo instruido en el Apartado III, N°2, letra A de la Circular N°29 de 2015.

en poder del Servicio y que deberían demostrar clara y fehacientemente la base imponible.

Cabe destacar que en nuestro ordenamiento jurídico, el único método de valoración de bienes es el valor de mercado, conocido en el Derecho Comparado como “método de mercado o de comparación de ventas”.

Por aplicación de las reglas generales de la carga de la prueba u onus probandi, corresponde probar al que alega lo contrario al orden normal de las cosas, es decir, al que alega la existencia de una obligación o su extinción.

Así, tratándose de la tasación fiscal, al igual que en la impugnación de los precios de transferencia internacionales, corresponde al Servicio de Impuestos probar que el contribuyente asignó al bien objeto de enajenación un precio o valor notoriamente superior o inferior, según el caso, al de mercado, determinado según los criterios o parámetros legales.

Las normas tributarias que facultan al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible tienen como finalidad evitar la evasión tributaria, es decir, el incumplimiento tributario doloso o culposo; y las que facultan a dicho Servicio para tasar los bienes objeto de enajenación o servicios tienen como finalidad evitar la elusión tributaria. Nuestro principal planteamiento es que la inexistencia de un procedimiento adecuado de tasación se traduce en errores en su aplicación y que terminan siendo reclamados ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros y en su mayoría acogidos, lo que en definitiva significa pérdida de recursos y tiempo para todos los órganos involucrados. Como pretendimos ejemplificar en nuestro trabajo. Consideramos que la solución a dicho problema es aplicar un procedimiento adecuado para efectuar la tasación, como el que elaboramos.

Bibliografía

1. Abundio, R., 2006, Manual de Código Tributario, LexisNexis, Santiago.
2. Altamirano, M. y Muñoz, F., 2006, Derecho Tributario, Parte General, Determinación de la Obligación Tributaria, LexisNexis, 1ª Ed, Santiago.
3. Avilés, V., 2005, Legalidad Tributaria Garantía Constitucional del Contribuyente, Editorial Jurídica de Chile, 1ª Ed., Santiago.
4. Bermúdez, J., 2014, Derecho Administrativo General, Ed. LegalPublishing Thomson Reuters, 1ª Ed., Santiago.
5. Bobadilla, J., Es Posible La Aplicación Del Principio De Sustancia Sobre La Forma En Chile En Concordancia Con El Principio De Legalidad Tributaria. En: Anuario de Derecho Tributario de la Universidad Diego Portales, 2013, http://derecho.udp.cl/wp-content/uploads/2016/08/Anuario_DT_2013.pdf.
6. Decreto 100, Fija El texto refundido, coordinado y sistematizado de la Constitución Política de la República de Chile. Promulgada 17/09/2005. Última versión 04/05/2017.
7. Decreto Ley 824, Aprueba texto que indica de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 31/12/1974. Última versión 01/02/2017.
8. Decreto Ley 825, Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 31/12/1974. Última versión 13/03/2017.
9. Decreto Ley 830, Aprueba texto que señala del Código Tributario, Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974. Última versión 13/03/2017.
10. D.F.L. N° 1, Fija texto refundido, coordinado y sistematizado del Código Civil, Ministerio de Justicia, Chile. Promulgada 16/05/2000. Última versión 22/10/2015.
11. Ducci, C., 1997, Interpretación Jurídica, Editorial Jurídica de Chile, 3ª Ed., Santiago.
12. Faúndez, A., 2012, Reorganización Empresarial, Derecho Tributario y Tributación Interna, Ed. Thomson Reuters, 1º Ed., Santiago.

13. Ferrara, F., 2002, Simulación de los Negocios Jurídicos, Editorial Jurídica Universitaria, México.
14. Hernández, R., 2000, Fusión, Transformación y División de Sociedades Anónimas, Efectos Tributarios, Ed. La Ley, 1ª Ed., Santiago.
15. Jarach, D., El Hecho Imponible, 2001, Editorial Abeledo-Perrot, 3ª Ed., Buenos Aires.
16. Massone, P., 2013, Principios de Derecho Tributario Aplicación y Extinción del Impuesto, Tomo II, Thomson Reuters LegalPublishing, 3º Ed., Santiago.
17. Morand, L., 2010, Sociedades, Ed. Jurídica de Chile, 4ª Ed., Santiago.
18. Puelma, Á., 2003, Sociedades Tomo I, Ed. Jurídica de Chile, 3ª Ed., Santiago.
19. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 65, de 23 de julio de 2015.
20. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 41, de 11 de julio de 2016.
21. Vásquez, P., Chile: La Necesidad De Un Concepto De Legítima Razón De Negocios, Tesis Para Optar al Título de Magister en Derecho Tributario, Universidad de Chile, Santiago, 2016.
22. Vial Del Río, V., 2003, Teoría General del Acto Jurídico, Editorial Jurídica de Chile, 5ª Ed., Santiago.
23. Zurita, M., Sin Año, El Acto Administrativo Tributario, Ed. Libromar, 1ª Ed., Santiago.

Índice

INTRODUCCION	2
1. 1 PLANTEAMIENTO	2
1.1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
SUB TEMA 1	3
1.1.2 HIPÓTESIS DE TRABAJO.	3
1.1.3. OBJETIVOS.	4
1.1.4 EXPLICACIÓN METODOLOGÍA	5
1.2. MARCO TEÓRICO.	5
1.2.1 MARCO CONCEPTUAL	5
A. TASACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	6
B. TASACIÓN DE AVALÚO DE BIENES RAÍCES	13
II REORGANIZACIONES EMPRESARIALES.	14
1. EMPRESA Y RELACIÓN CON EL DERECHO TRIBUTARIO	15
2. CONCEPTO DE REORGANIZACIÓN	15
III. ANTIELUSIÓN.	23
3. MEDIDAS ANTI ELUSIÓN	27
IV. IMPORTANCIA DEL TEMA	31
1. DESARROLLO DEL CONTENIDO	32
DESARROLLO DEL PROBLEMA	32
SUBTEMA.	32
ANEXO I CARNICERÍA ELGUETA Y DÍAZ LIMITADA CON SII Rol N° 277-2016.	35
ANEXO II SOCIEDAD SPINDEL SERVICIOS LIMITADA RIT GR-08-00011-2015.	37
ANEXO III RODRIGO IGNACIO FIGUEROA RHODE CON SII RIT GR-16-00178-2013	39
ANEXO IV INVERSIONES TOTORAL LIMITADA CON SII. Rol N° 99.961-2016.	40
ANEXO V TRANSPORTES LICANCO LIMITADA CON SII	42
ANEXO VI INVERSIONES CALAHONDO S.A. CON SII RIT GR-07-00022-2015.	44
ESTRATEGIA DE TASACIÓN:	47
PROPUESTA PLANIFICACIÓN DE TASACIÓN Y CONCLUSIONES	51
BIBLIOGRAFÍA	56
ÍNDICE	58