



**EFFECTOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA Y
EL CONTRATO DE LEASING, AL CEDER O ENAJENAR LA
OPCIÓN DE COMPRA**

Parte II

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

**Alumna: María Elena Vargas León
Profesor Guía: Miguel Ojeda Díaz**

Santiago, Marzo 2018

TABLA DE CONTENIDOS

A. INTRODUCCIÓN.....	4
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
a. <i>Historia</i>	4
b. <i>Importancia del tema</i>	5
c. <i>Sistematización del problema</i>	6
2. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	6
<i>Objetivo General:</i>	6
<i>Objetivos Específicos Respecto de la Facultad de Tasar del SII</i>	7
3. LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN.	7
4. HIPÓTESIS DE TRABAJO	8
5. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN:	9
6. ABREVIATURAS Y DEFINICIONES.....	10
B. MARCO TEORICO	11
1. MARCO CONCEPTUAL:.....	11
2. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS Y TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.....	11
3. ALCANCE DEL MARCO CONCEPTUAL.....	12
a) <i>Precio:</i>	12
b) <i>Enajenar:</i>	13
c) <i>Elusión:</i>	13
d) <i>Evasión:</i>	13
e) <i>Planificación Tributaria Elusiva y Agresiva:</i>	13
f) <i>Principio de Legalidad:</i>	15
g) <i>Norma General Anti elusión:</i>	16
i. <i>El Abuso:</i>	17
ii. <i>La Simulación:</i>	17
h) <i>Economía de Opción:</i>	18
4. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA NORMA ANTI ELUSIÓN QUE ESTABLECE LA LEY 20.780	18
(a) <i>Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”)</i>	18
(b) <i>Razón de Negocios y sustancia económica. (“Business purpose and economic substance”)</i>	19
(c) <i>Transacción por pasos (“step transaction”)</i>	19
(d) <i>Transacciones falsas (“sham transactions”)</i>	19
5. POSICIÓN DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS RESPECTO DE LA CESIÓN O ENAJENACIÓN DE LA OPCIÓN DE COMPRA EN EL LEASING.	20
6. EL CONTRATO DE LEASING COMO MECANISMO DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA.	21
7. MARCO NORMATIVO DE LA TASACIÓN:	22
a. <i>Evolución del tema en Chile:</i>	22
b. <i>Concepto de Tasación:</i>	23
c. <i>Normativa Legal para Tasación de Predios No Agrícolas</i>	24
d. <i>Normativa Legal para Tasación de Predios Agrícolas.</i>	24
e. <i>Tasación Fiscal como medida anti elusiva:</i>	25
f. <i>Secuencia cronológica que ajusta la Facultad de Tasar del SII.</i>	25
g. <i>Alcances de la Investigación:</i>	27

C. CAPITULO 1: VALOR AL QUE SE DEBE CEDER LA OPCIÓN DE COMPRA EN LOS CONTRATOS DE LEASING, PARA NO GENERAR RIESGOS DE TASACIÓN.....	28
1. <i>La facultad de tasar del SII y sus límites.....</i>	28
2. <i>Métodos de valoración que utiliza el SII para ejercer la tasación fiscal.....</i>	29
3. <i>Casos en que al SII no corresponde la Tasación Fiscal.....</i>	37
4. <i>Circunstancias en que se produce la tasación fiscal y efectos de la contingencia tributaria.....</i>	38
5. <i>Criterios del SII para tasar en el caso de una reorganización empresarial.....</i>	41
6. <i>Base Imponible en la cesión de la opción de compra.....</i>	42
7. <i>Carga de la prueba del contribuyente en una contingencia tributaria.....</i>	43
8. <i>La legítima razón de negocios en la enajenación de una opción de compra y su prueba.....</i>	45
9. <i>Precio al que se debe ceder la opción de compra.....</i>	47
10. <i>Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles o de los corrientes en plaza.....</i>	53
11. <i>Contingencia Tributaria. El artículo 17 N° 8 inciso 4º de la LIR y el artículo 64 del Código Tributario, antes y después de cada Reforma Tributaria.....</i>	54
12. <i>Efectos en el artículo 21 de la Ley de la Renta.....</i>	55
13. <i>Análisis del Catálogo de Esquemas Tributarios del SII.....</i>	58
14. <i>Análisis jurisprudencial Tribunal Tributario Aduanero.....</i>	59
D. CONCLUSIONES.....	65
E. BIBLIOGRAFIA.....	68

A. INTRODUCCIÓN

1. Planteamiento del Problema

a. Historia

La Reforma Tributaria, especialmente las normas contenidas en las Leyes N° 20.780 y N° 20.899, modificaron y ampliaron la facultad de tasar del Servicio de Impuestos Internos, lo que genera incertidumbre respecto del criterio para dilucidar cuál debería ser el valor al que se debe ceder la opción de compra en los contratos de leasing, para no generar riesgos de tasación.

El legislador estableció la facultad de tasar en el artículo 64 del Código Tributario y con la Reforma Tributaria, esta materia se debe relacionar con la aplicación de las normas anti elusivas de los artículos Cuarto y siguientes del mismo Código, a efectos de analizar si las operaciones comerciales de leasing podrían ser cuestionadas en lo referido al valor asignado por las partes a la enajenación del derecho de la opción de compra.

El concepto del Precio al cual se debe tasar la enajenación o cesión de opción de compra, no está definido en la Ley ni tampoco administrativamente por el Servicio de Impuestos Internos, salvo que es tratado en algunos oficios; sin embargo, no se encuentra ese dato conceptualizado o definido en la legislación chilena, lo cual acarrea problemas jurídicos.

Por una parte, ¿se trata efectivamente del bien el que se debe valorizar o se trata de derecho y en esa circunstancia, el valor debería corresponder al valor del subyacente al contrato o del derecho personal que recae en ese bien? Esas son las dos interrogantes básicas que este estudio pretende abordar.

Es importante considerar que la falta de conceptos produce incerteza en el mercado del leasing por cuanto interpretar la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario, bajo la norma anti elusiva, propicia que sean los contribuyentes los que interpreten y con ello consecuentemente se trasladó el tema a los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Es interesante que esta incerteza jurídica ha subsistido a pesar de las diversas Reformas Tributarias en este último tiempo, de ahí la importancia de la investigación.

b. Importancia del tema

El Servicio de Impuestos Internos tiene facultades para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta en los casos de enajenación de los bienes inmuebles, entre ellos los cedidos en leasing inmobiliario; sin embargo, esa facultad de tasar, contenida en el Código Tributario, ha tenido modificaciones en su interpretación administrativa producto que en la misma norma contiene conceptos jurídicos no definidos completamente especialmente respecto del uso como herramienta para planificar tributariamente y también como mecanismo anti-elusivo.

Dentro de la doctrina al respecto hay quienes sostienen que la facultad del artículo 64 es un mecanismo anti elusivo.

En efecto, la incorporación del artículo 64 al grupo de normas anti elusiva general, impactó notablemente las facultades de la autoridad fiscal, la que puede judicializar su desaprobación a la valorización del precio que efectúen los privados, entre ellos el precio de la enajenación o cesión de la opción de compra en el leasing inmobiliario.

Las facultades del SII son tan amplias que es necesario que los contribuyentes comprendan que la base imponible de los impuestos o las erosiones posibles cada vez son menos, porque la autoridad tributaria va optimizando el ejercicio de sus potestades en el control tributario.

Considerando la escasa doctrina y jurisprudencia derivadas de las modificaciones introducidas por las Reformas Tributarias, se genera incertidumbre respecto de la forma en que la situación descrita sea resuelta por la autoridad administrativa tributaria y por los Tribunales Tributarios, y, por lo tanto, esta investigación pretende aportar en un planteamiento innovador que puede entregar una solución al problema señalado y también apoyar el análisis de la temática descrita.

c. Sistematización del problema

Para sistematizar el problema planteado se formulan las siguientes interrogantes:

Respecto de la facultad de tasar del SII

- ¿Cuál es la facultad de tasar que tiene el SII?
- ¿Cuáles son los límites que tiene la facultad de tasar del SII?
- ¿Qué métodos de valoración utiliza el SII para ejercer la tasación fiscal?
- ¿Cuáles son los casos en que la ley señala que no corresponde la tasación fiscal?
- ¿En qué circunstancias se produce la tasación fiscal y los efectos de la contingencia tributaria?
- ¿Cuál es la carga de la prueba del contribuyente en una contingencia tributaria?
- ¿Cuáles son los criterios que tiene el SII para usar la facultad de tasación del artículo 64, inciso quinto, del Código Tributario, en el caso de una reorganización empresarial?
- ¿Cuál es la base imponible en la cesión de la opción de compra?
- ¿Cómo probar la existencia de una legítima razón de negocios en la enajenación de una opción de compra?
- ¿Cuál es el precio al que se debe ceder la opción de compra?

2. Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

El objetivo general de este trabajo de investigación es determinar los efectos tributarios en el Impuesto a la Renta, derivados en la cesión o enajenación de la opción de compra en los contratos de leasing.

Objetivos Específicos Respecto de la Facultad de Tasar del SII

1. Determinar cuál es la facultad de tasar que tiene el SII.
2. Determinar la existencia o no de límites que tiene la facultad de tasar del SII.
3. Detallar los métodos de valoración utiliza el SII para ejercer la tasación fiscal.
4. Determinar cuáles son los casos en que la ley señala que no corresponde la tasación fiscal al SII.
5. Determinar las circunstancias en que se produce la tasación fiscal y cuáles son los efectos de la contingencia tributaria.
6. Determinar las modificaciones en la facultad de tasar derivadas de la Reforma Tributaria.
7. Determinar los criterios que tiene el SII para ejercer la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, en el caso de una reorganización empresarial.
8. Determinar la base imponible en la cesión de la opción de compra.
9. Determinar la carga de la prueba del contribuyente en una contingencia tributaria.
10. Describir como probar la existencia de una legítima razón de negocios en la enajenación de una opción de compra.
11. Determinar el precio al que se debe ceder la opción de compra.
12. Analizar jurisprudencia aplicable.

3. Limitaciones de la Investigación.

Esta investigación se circunscribe a los efectos tributarios en el Impuesto a la Renta, en la cesión o enajenación de opción de compra en el contrato de leasing, por lo cual no se abordan efectos tributarios respecto de otros impuestos.

4. Hipótesis de Trabajo

Las normas tributarias, que facultan a la Administración Tributaria para tasar la base imponible del Impuesto a la Renta, constituyen un mecanismo anti elusivo.

En aquellas ocasiones en que las partes de una operación de leasing inmobiliario deciden ejercer la opción de compra y cederla o enajenarla, deben fijar un precio o valor a esa transacción, cifra y mecanismo que queda sujeto a la revisión de la autoridad tributaria administrativa, el SII, que tiene la facultad para cuestionar aquella base imponible y determinar si existe diferencia susceptible de tasar y ajustar la base imponible de la operación, generando una contingencia tributaria que el contribuyente debe enfrentar.

En consecuencia, este trabajo intenta responder si efectivamente la enajenación de la opción de compra puede ser tasada por el S.I.I. y también determinar cuál es el precio al que se debe ceder la opción de compra, si corresponde a lo menos al valor de las cuotas efectivamente pagadas o a otro mecanismo de valorización.

El problema planteado se puede formular mediante la siguiente interrogante:

¿Cuál debería ser el valor al que se debe ceder la opción de compra en los contratos de leasing, para no generar riesgos de tasación?.

Esta investigación es de carácter descriptivo, pues dice relación con la descripción del carácter anti elusivo o anti evasivo, en su caso, de las normas tributarias que facultan al Servicio de Impuestos Internos para tasar la base imponible o el valor de ciertos bienes y servicios.

Por consiguiente, la hipótesis de trabajo de esta investigación a validar es si el precio al que se debe ceder la opción de compra corresponde a lo menos al valor de las cuotas efectivamente pagadas.

5. Metodología de Investigación:

Los métodos de investigación que se utilizan en esta investigación son los siguientes:

- a) **Deductivo**, porque de las normas tributarias generales se infieren conclusiones particulares.
- b) **Hermenéutico**, determinando el sentido y alcance jurídico de las normas tributarias.
- c) **Analítico**, al desglosar las normas tributarias en sus distintas partes.
- d) **Dogmático jurídico**, a efectos de analizar en forma crítica las normas relacionadas al Impuesto a la Renta, con el fin de determinar los efectos tributarios en la cesión o enajenación de opción de compra en los contratos de leasing antes y después de la reforma tributaria de las leyes N° 20.630, N° 20.780 y N° 20.899.
- e) **Sintético**, porque las partes se integran en un todo en la conclusión.

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica un análisis crítico de la historia de la reforma tributaria y su simplificación, contexto, la jurisprudencia administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos y la forma de resolver de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, con el fin de determinar aspectos claves, a saber:

- El Impuesto a la Renta, vinculado al contrato de leasing y especialmente al leasing inmobiliario, cuando se ejerce cesión o enajenación de la opción de compra.
- La facultad de tasar del S.I.I., sus limitaciones y efectos. Prescripción.

6. Abreviaturas y Definiciones

- SII Servicio de Impuestos Internos
- SBIF Superintendencia de Valores y Seguros
- TTA Tribunal Tributario y Aduanero
- BEPS Base Erosion and Profit Shifting
- OECD Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- IVA Impuesto al Valor Agregado
- CPT Capital propio Tributario
- CT Código Tributario
- LIR Ley de Impuesto a la Renta
- RLI Renta Líquida Imponible
- FUT Fondo de Utilidades Tributables
- RAI Rentas Afectas a Impuestos
- CPR Constitución Política de la Republica
- CORFO Corporación de Fomento de la Producción
- FOGAPE Fondo de Garantía para Pequeños Empresarios
- NIC Normas Internacionales de Contabilidad

B. MARCO TEORICO

1. Marco Conceptual:

El marco conceptual de esta investigación refleja la posición como investigada en el desarrollo este estudio.

Las características de este marco conceptual están referidas a aspectos tales como:

- Definiciones.
- Presupuestos teóricos.
- Teorías y principios.
- Referencias bibliográficas.
- Jurisprudencia administrativa y judicial.

Dependiendo de los criterios anteriores, tenemos una perspectiva específica al trabajo, que permitió construir las hipótesis y esbozar un flujo para la investigación en una perspectiva en un espacio de tiempo determinado. Se pretende establecer las relaciones en el material investigado y lograr finalmente responder las preguntas de hipótesis planteadas.

2. Técnicas de Recolección de Datos y Tratamiento de la Información.

Para esta investigación se contempla obtener la información de la normativa jurídica, doctrina y estudios de similar naturaleza, que permita ampliar el conocimiento y la interpretación de las normas.

Asimismo, se consultará jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos y del Tribunal Tributario y Aduanero, como una función auxiliar que facilita la explicación y análisis de los temas, todo con el objeto de contestar finalmente las hipótesis de trabajo, considerando que se trata de temas jurídicos y normativos.

3. Alcance del Marco Conceptual

Como introducción conceptual, antes de analizar la normativa vigente en nuestro derecho tributario sobre la tasación fiscal de bienes como mecanismo anti elusivo y el objeto de enajenación en el leasing al ejercer la opción de compra, analizamos los siguientes conceptos que estimamos relevantes:

a) Precio:

Valor pecuniario en que se estima algo. Contraprestación dineraria.¹

Medida del valor de una mercancía o servicio en términos monetarios o en cualquier otro medio de pago aceptado. El pago por la compra de bienes se denomina “precio”, el pago de los servicios del trabajo se llama “sueldo” o “salario” y el pago por prestar fondos es el “interés”².

*“El concepto del precio justo ha dado lugar a densos e interminables debates y es posible que existan muchos malentendidos en la tradición de pensamiento que, pretendiendo recogerlo, lo ha desarrollado como doctrina hasta nuestros días. Entre otras consecuencias, el precio justo ha introducido un motivo de discordia entre el pensamiento económico católico y los planteamientos de los modelos de economía libre”.*³

En la revisión de nuestra jurisprudencia encontramos *“Que el justiprecio de la cosa, en un contrato de compraventa de bienes raíces, no está ni puede estar dado por la tasación fiscal del inmueble, que tiene un objetivo completamente distinto al comercial. La Ley, cuando habla de “justo precio” se refiere al valor que en el negocio de que se trataba – esto es en la compraventa – resultaba justo. Y la justicia o injusticia de un precio está dado por lo que en el mercado era posible y razonable pagar o recibir por ese bien, porque eso es precisamente un precio: el dinero que se paga por la cosa en un negocio jurídicamente denominado contrato de compraventa.”*⁴

¹ www.rae.es

² Diccionario básico tributario contable del SII.

³ Roover, Raymond Adrien, El Concepto de Precio Justo: Teoría y Política Económica. Est. Artículo | N° 18, 1985.

⁴ Corte de Apelaciones de Rancagua, sentencia de 28 de diciembre de 2004, Rol N° 22.441.

Esta dificultad para establecer la medida del valor de una mercancía o servicio, es un tema relevante en el desarrollo de esta investigación ya que constituye la base de una tasación por parte de la autoridad tributaria, el Servicio de Impuestos Internos.

b) Enajenar:

Vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos.

Es decir, hacer ajena una cosa o bien.

c) Elusión:

Acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas.⁵

“La elusión implica burlar la voluntad soberana, la voluntad de todos aquellos que como ciudadanos nos expresamos a través de la ley. Sería la prevalencia del interés individual que se sobrepone a la voluntad general y al bien común”⁶.

d) Evasión:

Acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con su declaración y pago de un impuesto según lo que señala la ley. Esta acción puede ser involuntaria (debido a ignorancia, error o distinta interpretación de la buena fe de la ley) o culposa (ánimo preconcebido de burlar la norma legal, utilizando cualquier medio que la ley prohíbe y sanciona)⁷.

e) Planificación Tributaria Elusiva y Agresiva:

A nivel mundial se ha ido construyendo un renovado estándar de comportamiento tributario con un despliegue de diferentes acciones, las que principalmente se ven reflejadas en el denominado Plan de Acción BEPS⁸, coordinado por la OECD y donde Chile ha participado activamente.

⁵ Diccionario Básico Tributario Contable SII.

⁶ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Introducidas por Ley N°20.780

⁷ Diccionario Básico Tributario Contable SII.

⁸ BEPS del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios» designa en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación.

*La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de muchos países. Si bien existen numerosas formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción, una fuente significativa de la erosión es el traslado de beneficios al exterior. En este informe se describen los estudios y datos de carácter público relativos a la existencia y magnitud de estos fenómenos, se presenta un panorama general de los acontecimientos internacionales con repercusión en la tributación de las empresas, y se incluye un panorama general de los principios fundamentales de la imposición de las actividades transfronterizas, así como de las posibilidades de erosionar la base imponible y trasladar los beneficios a que tales principios pudieran dar lugar. A modo de conclusión, el informe sostiene que las reglas vigentes permiten manipular los beneficios a base de estructuras jurídicas artificiosas y de derechos y obligaciones intangibles, y trasvasar legalmente los riesgos intragrupo, con la consecuencia de reducir la parte de los beneficios relacionados con las actividades productivas. Este informe recomienda la elaboración de un plan de acción a escala mundial para resolver el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.*⁹

En el Mensaje de la Ley 20.780 se indica “Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.”¹⁰

En el **Plan Gestión de Cumplimiento Tributario 2016** (disponible en www.sii.cl), el SII ha fortalecido la labor de monitorear de manera permanente y personalizada a los contribuyentes. Para este efecto, y a contar de las facultades modificadas con la Ley N° 20.780 y siguientes sobre Reforma Tributaria, el SII se encuentra midiendo permanentemente las brechas operativas, la carga tributaria efectiva individual y por segmento, y los riesgos de las transacciones o esquemas por realizarse o realizados, entre otros aspectos, los cuales son abordados mediante planes de tratamiento integrales que

⁹ <http://www.oecd.org/ctp/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm>

¹⁰ MENSAJE N° 24-362/ de fecha 01 de abril de 2014.-

consideran diferentes acciones estructurales, preventivas y correctivas. En tales planes de tratamiento se destaca la necesidad de informar a los contribuyentes las implicancias de no cumplir ciertas obligaciones, o de utilizar ciertas transacciones que pueden generar ventajas tributarias desproporcionadas (por ejemplo, tomar e implementar una planificación tributaria agresiva que genera un importante menor pago o una devolución).¹¹

Para el Servicio de Impuestos Internos, constituyen la base de estas planificaciones elusivas y agresivas, transacciones inusuales, tales como las siguientes:

- Casos en que los beneficios tributarios de la transacción o planificación son desproporcionados.
- El esquema o transacción no se entiende por parte de la alta gerencia o propietarios de las empresas, salvo que “produce un buen efecto tributario”.
- Se requiere la firma de contratos poco usuales al negocio.
- Esquemas que suponen hacer circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas, aunque ello no tenga una explicación de fondo, salvo producir una ventaja tributaria.
- La utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o de sociedades sin personal ni funciones, que movilizan importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión.¹²

f) Principio de Legalidad:

Está consagrado genéricamente en los artículos de la CPR y conforme al cual tiene manifestaciones de orden formal y material.

“El principio de legalidad supone que los impuestos se crean por ley y los elementos esenciales del hecho gravado se encuentren establecidos por ley.

➤ *Las normas anti elusión tienen como finalidad que los contribuyentes cumplan con el principio de legalidad y mantener la correcta distribución legal de la carga tributaria entre ellos. No es aceptable que los particulares determinen si deben o no tributar y en qué cantidad.*

¹¹ http://www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf

¹² http://www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf

- *Buscan hacer cumplir la ley cuando se intenta burlar, cuando se trata de vulnerar la eficacia de normas imperativas como son las tributarias.*
- *Las normas anti abuso y simulación buscan asegurar que el principio también se aplique a los particulares.*
- *De lo contrario, la fuente de la obligación ya no sería la ley sino la voluntad de los particulares que deciden cumplir o no con ella.*
- *La fuente de la obligación tampoco es la MERA voluntad de la administración tributaria, la que se encuentra sujeta a limitaciones (abuso/simulación) y control jurisdiccional.¹³*

g) Norma General Anti elusión:

Conforme se indica en las bases de la reforma tributaria, la Norma General Anti elusiva “Busca aplicar la tributación que corresponde, según la ley, a las operaciones realizadas por los particulares cuando aquellas califican como abuso de las formas jurídicas o simulación.

El objetivo es asegurar el cumplimiento de las normas tributarias, otorgándole a la administración una herramienta que le permita asegurar el correcto pago de los impuestos establecidos en la ley y cumplir, entre otros, el mandato constitucional de igual repartición de los tributos”.¹⁴

Características:

- Tiene destinatarios indefinidos
- Son reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate (desestimación y recalificación de los negocios celebrados elusivamente).

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

¹³ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Introducidas por la Ley N°20.780

¹⁴ www.reformatributaria.cl

i. El Abuso:

Se refiere a:

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

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

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

La norma anti elusiva persigue la elusión que se efectúa mediante el empleo ABUSIVO de posibilidades de configuración jurídica¹⁵.

ii. La Simulación:

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

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

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

➤ *Hay un elemento de engaño.*

➤ *Es esencial la ocultación, mantener escondido para terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio.¹⁶*

Las normas anti elusivas especiales seguirán aplicándose por sobre las normas anti elusivas generales que se introdujeron en los artículos 4° bis y siguientes del Código Tributario.

¹⁵ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

¹⁶ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

• Artículo 4° bis, inciso 4°: *“En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.”*.

En esta tesis se considera como material doctrinario de referencia, el estudio realizado por el Profesor Samuel Emilio Vergara Hernández.

h) Economía de Opción:

El límite entre el abuso y economías de opción, está en el propósito comercial que no está destinado a defraudar la norma, lo que se recoge en la Ley como la existencia de un resultado jurídico o económico relevante¹⁷.

En términos prácticos, si no se aprecian razones económicas o jurídicas distintas a las meramente tributarias, con ello se avanza a una definición de la buena fe en materia tributaria que se identificó como “economía de opción”, por oposición a los supuestos de negocios simulados o en fraude de ley tributaria¹⁸.

4. Principios contenidos en la norma anti elusión que establece la Ley 20.780

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

Su postulado enuncia que los Tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coincide con la realidad económica objetiva, es decir con la verdadera naturaleza de la transacción¹⁹.

“El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”²⁰

¹⁷ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

¹⁸ Larraz, José, en su discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, España, año 1952, publicado con el título Metodología aplicativa del Derecho Tributario.

¹⁹ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

²⁰ inciso 4° del artículo 160 bis de la Ley de la Renta.

(b) Razón de Negocios y sustancia económica. (“Business purpose and economic substance”)²¹

Los Tribunales deben evaluar si los beneficios tributarios obtenidos, deben ser negados dada la insuficiencia de razones (ajenas a las propiamente tributarias) para celebrar las operaciones respectivas.²²

(c) Transacción por pasos (“step transaction”)²³

En ciertos casos los distintos pasos de una operación serán desatendidos a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando.²⁴

“El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponible conforme a lo establecido en el artículo 4° bis”.

(d) Transacciones falsas (“sham transactions”)

Esta hipótesis se vincula con casos donde estrictamente no hay voluntad negocial alguna (sham, entendido como FALSO). Vinculado con la simulación absoluta. En rigor, aquí no habría siquiera una sustancia económica. En estos casos se desatiende a la estructura de la operación, y los efectos tributarios se determinan conforme a la verdadera sustancia de la transacción, si es que ésta efectivamente existe (los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes)²⁵.

Si existe dolo, se podría configurar un delito tributario²⁶.

²¹ artículo 4° ter del Código Tributario.

²² Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

²³ inciso 4° del artículo 160 bis de la Ley de la Renta.

²⁴ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

²⁵ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

²⁶ Artículos 160 bis y 4° ter (simulación).

5. Posición del Servicio de Impuestos Internos respecto de la cesión o enajenación de la opción de compra en el leasing.

El Servicio de Impuestos Internos justifica sus liquidaciones señalando que el precio asignado a la cesión de la opción de compra es notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, por lo procede a tasar el precio o valor, en virtud de lo preceptuado en el artículo 64 del Código Tributario. Sostiene que cuando se cede a un tercero la opción de compra, es evidente que este derecho no puede tener el valor de la última cuota del contrato de leasing, por cuanto este derecho de opción equivale a adquirir un bien mueble en este caso por un valor comercial notoriamente superior al valor de la cuota, afirmando que los precios asignados en las operaciones en análisis son notablemente inferiores a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobran en convenciones de similar naturaleza.

Para el Servicio de Impuestos Internos, no es efectivo que exista confusión respecto del objeto sobre el que recae la tasación, toda vez que no se está tasando la venta del bien, por cuanto no es el objeto del contrato sobre el cual inicia el procedimiento de auditoría, sino que es precisamente el derecho de opción de compra que recaerá sobre los bienes muebles individualizados.

Los contribuyentes por su parte argumentan que, se está haciendo aplicación de la facultad de tasar a situaciones en que no es procedente, por cuanto el artículo 64 del Código Tributario no resulta aplicable, como tampoco el SII puede tasar el precio o valor de un bien que no es objeto del contrato celebrado.

En la cesión del derecho de opción lo que se cede es un mero derecho personal, que podrá o no ejercerse al final del contrato con el arrendador, de tal forma que no puede identificarse con un bien determinado, ni puede subsumirse en un hecho gravado de “venta” de bienes corporales muebles o inmuebles, porque el arrendatario no se encuentra en la situación jurídica de transferirlo, en consecuencia, no es un hecho tasable y afecto a Impuesto a la Renta.

Analizar esta posición de los contribuyentes representa un reto para analizar por cuanto jurídicamente no ha encontrado eco en el Servicio de Impuestos Internos, el que se ha limitado a mantener su posición.

Por lo mismo, en esta investigación, analizaremos los efectos de la Reforma Tributaria contenida en la Ley 20.780 y sus efectos en el contrato de leasing.

En efecto, la Ley 20.780 del año 2014, incorpora disposiciones específicas respecto al tratamiento tributario del activo inmovilizado, al crédito por inversión y normas sobre la depreciación de dichos bienes, las cuales están contenidas en los artículos 33 bis y 31 N° 5, respectivamente, que indirectamente inciden en los usuarios de leasing.

Con la Reforma Tributaria de la Ley 20.780, se introducen modificaciones al artículo 33 bis de la LIR, las que contienen disposiciones permanentes y transitorias, rigiendo estas últimas desde el 1° de octubre de 2014 al 1° de octubre de 2015. Las disposiciones permanentes comenzaron a regir desde el 1° de enero de 2015²⁷.

También analizaremos los efectos en el Impuesto a la Renta, respecto del Impuesto a la Renta contenida en la simplificación contenida en la Ley 20.899, distinguiendo:

Primera etapa, antes de la vigencia de las modificaciones incorporadas por la Ley 20.899 sobre simplificación de la Reforma Tributaria.

Segunda etapa, con las modificaciones incorporadas por la Ley N° 20.899.

6. El contrato de Leasing como mecanismo de planificación tributaria.

Del mismo modo, analizaremos el contrato de leasing desde la perspectiva de la planificación tributaria y la reorganización empresarial.

²⁷ González Silva, Luis - Tratamiento Tributario del Activo Inmovilizado, Revista CET

7. Marco Normativo de la Tasación:

a. Evolución del tema en Chile:

Si bien en Chile la normativa relativa a la tasación fiscal está incorporada en el Código Tributario del año 1974, es reciente la confirmación doctrinaria que la une a constituirse como un mecanismo anti elusión.

Conforme a lo analizado, en un principio, algunos sectores señalaron que el retardo en adoptar esa medida produjo distorsiones en la planificación tributaria que dejó de ser legítima. Esta mayor potestad de la autoridad tributaria se nutre de otras disciplinas donde se utilizan los métodos de valorización, para efectos de llegar a determinar la existencia de la base imponible y los parámetros a considerar para efectos de practicar una tasación fiscal.

A la fecha se confirma que la autoridad tributaria dispone de una metodología de control que en los próximos años incrementará la tasación fiscal y la revisión de la base imponible.

En el presente estudio nos enfocamos en el análisis del tratamiento de la tasación fiscal como mecanismo anti elusivo, su eficacia en la planificación tributaria legítima, así como también en los procesos de reorganización de empresas, especialmente enfocado al proceso de cesión o enajenación de opción de compra en el contrato de leasing.

Nos preguntaremos si conforme a nuestra legislación la autoridad tributaria puede o no impugnar el precio que entre partes relacionadas o no se establece como valor en la cesión o enajenación de la opción de compra y si es posible ajustar el precio por el Servicio de Impuestos Internos.

Específicamente se trata de determinar cuáles son las bases para valorizar para adoptar un criterio que no sea cuestionado y genere una contingencia tributaria. Estamos conscientes que, al enfrentarse el Servicio de Impuestos Internos con el contribuyente, por este tipo de materias, se produce una impugnación, la que para resolverse debe estar fundamentada y analizada, dentro del proceso de reorganización empresarial o de planificación tributaria, si esos métodos de tasación tienen definiciones generales y conocidas entonces, para las partes es más fácil el cumplimiento tributario.

También interesa conocer como resuelven este tema en la legislación comparada, buscando conocer que teorías e investigaciones han surgido sobre dicha cuestión.

Existe consenso en que el tema en estudio va a adquirir mayor notoriedad, especialmente porque existe escasa interpretación administrativa y doctrinaria o jurisprudencial. Esto también ocurre en la medida que el Servicio de Impuestos Internos carezca de estudios especializados que definan objetivamente los métodos de valorización y se defina claramente lo que se entiende por “valor de mercado”, “mayor precio” y otros términos afines relacionados al proceso de tasación.

Este mecanismo de tasación por parte del SII, puede causar diversas complicaciones, razón por la cual corresponderá, en definitiva, a los tribunales Tributarios y Aduaneros aplicar la legislación dejando en evidencia aquellos casos en que eventualmente la autoridad administrativa efectúe una incorrecta interpretación de la ley.

En concordancia con los objetivos de esta investigación, en esta etapa revisaremos el tema del leasing especialmente del leasing financiero, que nos permita identificar, conceptualizar e identificar cada uno de sus elementos esenciales, para comprender la forma práctica que adopta en la vida comercial, teniendo en cuenta, sus atributos y defectos.

Posteriormente, revisaremos el contexto de la facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos, su evolución, así como las expectativas que tiene el mercado al respecto.

b. Concepto de Tasación:

Este mayor control en la Tasación por parte del Servicio de Impuestos Internos se refleja en su conceptualización, como sigue:

b.1. Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente inferior al corriente en plaza o a los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza²⁸.

Determinación del avalúo fiscal de las propiedades para obtener la base de cálculo del Impuesto Territorial.²⁹

²⁸ Artículo 64 del Código Tributario.

²⁹ Diccionario Básico Tributario Contable SII.

b.2. Hablar de Tasación es referirse al justiprecio, valúo, estimación del precio de las cosas o bienes. Por ello la tasación es por una parte el cálculo, operación u serie de operaciones que evalúa una persona competente a quien se encomienda determine el valor justo que corresponda, dadas todas las circunstancias que para ello deban tenerse en cuenta: valor de adquisición, estado actual, uso, demanda, situación, aplicaciones e incluso afección para las partes en algunos supuestos³⁰.

b.3. Una tasación fiscal corresponde al valor o avalúo fiscal que el SII determina respecto a un bien raíz, basado en la normativa legal, definiciones técnicas y tablas de valores vigentes para efectos de la aplicación del Impuesto Territorial.³¹

c. Normativa Legal para Tasación de Predios No Agrícolas

Las principales variables consideradas en un proceso de tasación de predios no agrícolas³² son:

- Superficie de terreno y construcciones.
- Clase y calidad de las construcciones.
- Antigüedad de las construcciones.
- Destino o uso de la propiedad.

d. Normativa Legal para Tasación de Predios Agrícolas.

Las principales variables consideradas en un proceso de tasación de predios agrícolas³³ son:

- a. Clasificación de los suelos.
- b. Superficie de los suelos.
- c. Ubicación, vías de acceso al predio y distancia a los centros de consumo.
- d. Uso o destino del predio.

³⁰ Diccionario Jurídico. Editorial Heliasta.

³¹ Ley 17235 -1969, Fija Texto Refundido, Sistematizado y Coordinado Ley Sobre Impuesto Territorial.

³² Resolución Exenta N° 8, del 18 de enero del año 2006.

³³ Resolución Exenta N° 57, de fecha 14 de junio de 2004 y Circular N°38, Clasificación de Predios Rurales, 1 de julio de año 1997.

El Servicio de Impuestos Internos dispone de una metodología y especialistas, para determinar el avalúo de una propiedad agrícola, se considera por ej. el avalúo del terreno y el avalúo de las construcciones, si las hubiera. En el avalúo del terreno se considera la clase de suelo, superficie, sector en el cual se ubica el predio y el porcentaje de deducción, el cual dice relación con el tipo de camino, tipo de vía de acceso directa al predio y la distancia a la cabecera de la comuna, que sea la sede de la Municipalidad respectiva, distancia entre acceso principal del predio y el acceso a la cabecera de la comuna, expresada en Km. y en el avalúo de las construcciones se considera la clase, calidad y valores unitarios de la construcción, estos últimos consideran especificaciones técnicas, costos de edificación, edad, destino e importancia de la comuna en la cual se ubica la propiedad.

En términos de cálculos, utiliza diversas Fórmulas para Calcular Avalúos Predios Agrícola y No Agrícolas.

e. Tasación Fiscal como medida anti elusiva:

La ley confiere al SII la facultad para tasar el precio fijado en operaciones, actos o contratos determinados.

Encontramos esta facultad del Servicio de Impuestos Internos en las siguientes disposiciones:

e.1. En el Código Tributario, específicamente en el artículo 64, en esta disposición se determina la facultad del Servicio de Impuestos Internos para tasar cuando el precio o valor asignado en ciertas operaciones es notoriamente inferior al valor de mercado o corriente en plaza de los bienes o servicios transados.

e.2. En Ley de la Renta, específicamente en el artículo 17 N° 8 inciso 5° y ahora en inciso 4°.

Producto de este perfeccionamiento en la normativa tributaria, se introducen modificaciones relevantes al Código Tributario y a la Ley de la Renta, que son relevantes de estudiar para el objeto de esta investigación.

f. Secuencia cronológica que ajusta la Facultad de Tasar del SII.

Los ajustes legales principales que han tenido estas normas se detallan en la siguiente secuencia cronológica:

- Efectos de la Ley N° 19.738, publicada en el Diario Oficial de 19 de junio del año 2001,

que establece normas legales para combatir la evasión tributaria en nuestro país³⁴.

- Efectos de la Ley N° 20.322, publicada en el Diario Oficial de 13 de enero del año 2009, que Fortalece y Perfecciona la Jurisdicción Tributaria y Aduanera, particularmente en cuanto a establecer una instancia que resolviera de forma expedita y con el adecuado respaldo técnico, las apelaciones respecto de los fallos de primer grado.³⁵

- Efectos de la Ley 20.630, publicada en el Diario Oficial del 27 de septiembre del año 2012, Reforma Tributaria; Financiamiento de la Educación; Fondo Especial para la Educación; Educación Preescolar; Impuesto a la Renta; Impuesto al Tabaco; Impuesto de Timbres y Estampillas; Impuesto de Primera Categoría. En esta ley se norma que por efectos del artículo 64 se tributará con el Impuesto Único del artículo 21 de la Ley de la Renta con una tasa del 35%, si se trata de contribuyentes afectos a Impuestos Finales o con los Impuestos Finales (IGC e IA) si se trata de contribuyentes de dichos impuestos. En el caso de la tasación del artículo 17 N° 8 se tributará con el Impuesto Único del artículo 21, sin tener en consideración del tipo de contribuyente que se trate.

- Efectos de la Ley 20.780, publicada en el Diario Oficial del 29 de septiembre del año 2014, Reforma Tributaria que Modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce Diversos Ajustes en el Sistema Tributario. En esta ley aumenta la tasa del impuesto sanción del artículo 21 de la Ley de la Renta, a un 40% y modifica el artículo 17 N° 8 inciso final de la Ley de la Renta, para facultar que se aplique la tasación del artículo 64 del Código Tributario, en el caso 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.

- Efectos de la Ley 20.899, publicada en el Diario Oficial del 08 de febrero del año 2016, que Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona Otras Disposiciones Legales Tributarias.

³⁴ Mensaje Presidencial N° 178-242, de 24 de agosto de 2000.

³⁵ Mensaje Presidencial N° 206-348, de 09 de noviembre del año 2002.

g. Alcances de la Investigación:

En resumen, en esta investigación analizaremos:

- El artículo 17 N° 8 inciso 4° de la LIR, antes y después de la Reforma Tributaria.

Con la Reforma Tributaria de la Ley 20.780 y siguientes, se contempla en esta norma la Facultad de Tasación del SII, cuando el valor de enajenación de un inmueble o de otros bienes o valores que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial o corriente en plaza.

- El artículo 64 del Código Tributaria, antes y después de la Reforma Tributaria.

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

Existe en la práctica un aumento de tasa del impuesto único del artículo 21 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Renta, aplicable a la diferencia de precio o valor determinado por el SII conforme a la facultad de tasación.

La Tasa de Impuesto único aplicable sobre la diferencia de precio o valor determinado por tasación del SII, tiene variaciones en el tiempo producto de las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria, que son necesarias precisar.

En esta investigación, se pretende revisar la facultad de tasación que tiene el Servicio de Impuestos Internos, distinguiendo especialmente los efectos de las Leyes 20.630, 20.780 y 20.899.

También se pretende revisar la Carga probatoria por parte del SII, posibilidad de que se provoque una Contingencia tributaria, los recursos posibles para el contribuyente, la prescripción, las operaciones entre contribuyentes relacionados y no relacionados. Las Instrucciones administrativas del SII, contenidas en Circular N° 64 del año 2016 y en oficios del S.I.I. Igualmente, se pretende realizar un análisis más detallado del Catálogo de esquemas tributarios SII, en sus versiones 2016 y 2017.

Además, en lo pertinente, efectuar un Análisis jurisprudencial Tribunal Tributario Aduanero, que permita contestar la hipótesis de esta investigación.

C. CAPITULO 1: Valor al que se debe ceder la opción de compra en los contratos de leasing, para no generar riesgos de tasación.

En este Capítulo, se pretende validar la segunda hipótesis, de si el precio al que se debe ceder la opción de compra corresponde a lo menos al valor de las cuotas efectivamente pagadas o hay otra alternativa.

Estando ya determinada la facultad de tasar que tiene el SII, en el Marco Teórico de esta investigación, corresponde ahora desarrollar los siguientes sub temas:

1. La facultad de tasar del SII y sus límites.

En esta materia se debe tener presente a quien corresponde la carga de la prueba, y conforme a ello atender a lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario que señala *“Artículo 21.- Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”*.

Cabe tener presente que conforme al artículo 132 *“Se admitirá, además, cualquier otro medio probatorio apto para producir fe”*³⁶.

En ese mismo sentido, se debe considerar que para obtener que se anule o modifique una liquidación, el contribuyente debe cumplir con lo dispuesto en el TITULO I del Código Tributario, denominado De la competencia, para conocer de los asuntos contenciosos tributarios y es así como en el artículo 115 de ese cuerpo legal se indica: *“El Tribunal Tributario y Aduanero conocerá en primera o en única instancia, según proceda, de las reclamaciones deducidas por los contribuyentes y de las denuncias por infracción a las disposiciones tributarias, salvo que expresamente se haya establecido una regla diversa.”*

En definitiva, para que se anule o modifique una liquidación del Servicio, el contribuyente debe aportar las pruebas que sustenten su postura, porque él tiene el “onus probandi” legal.

³⁶ artículo 132 del Código Tributario, inciso 11.

Asimismo, debe tenerse presente que el Juez Tributario tiene que resolver apreciando las pruebas aportadas por las partes conforme a las reglas de la sana crítica, debiendo expresar en la sentencia sus argumentaciones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima, todo ello en conformidad al artículo 132 del Código Tributario³⁷.

Otra limitación del Servicio está en el mismo artículo 132 del Código Tributario que señala: *“No serán admisibles aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante en la citación a que se refiere el artículo 63 y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo del inciso segundo de dicho artículo. El reclamante siempre podrá probar que no acompañó la documentación en el plazo señalado, por causas que no le hayan sido imputables, incluyendo el caso de haber solicitado al Servicio prórroga del plazo original para contestar la referida citación y ella no fue concedida o lo fue por un plazo inferior al solicitado”*.

2. Métodos de valoración que utiliza el SII para ejercer la tasación fiscal.

a) Regulación de la Tasación en Chile

En Chile no existe un estándar o institución que regule la práctica de tasación (como por ejemplo el USPAP o la ASA en EE.UU o el IBAPE en Brasil), no obstante, varios organismos públicos tienen Manuales de Tasación. Es así como el Ministerio de Bienes Nacionales y el Ministerio de Vivienda y Urbanismo disponen de sus respectivos Manuales.

Los métodos de evaluación que los cuerpos de tasadores utilizan, se encuentran normados por instancias internacionales, entre ellas la IVSC o International Valuation Standards Committee. Por

³⁷ art.132 CT.: *“La prueba será apreciada por el Juez Tributario y Aduanero de conformidad con las reglas de la sana crítica. Al apreciar las pruebas de esta manera, el tribunal deberá expresar en la sentencia las razones jurídicas y las simplemente lógicas, científicas, técnicas o de experiencia en virtud de las cuales les asigna valor o las desestima. En general, tomará en especial consideración la multiplicidad, gravedad, precisión, concordancia y conexión de las pruebas o antecedentes del proceso que utilice, de manera que el examen conduzca lógicamente a la conclusión que convence al sentenciador”*.

ejemplo, estas normas fijan en la valuación financiera, los métodos de mercado y no mercado (IVSC, 2006: 33).

El Consejo de Normas Internacionales de Valuación (IVS) es el formador de normas globales e independientes para la práctica de valuación y la profesión de valuación. IVS 2017, publicado en enero de 2017, es la última versión de los Estándares Internacionales de Valuación. El International Valuation Standards Council (IVSC) es una organización independiente, sin fines de lucro, que actúa como el emisor de normas globales para la práctica de valuación y la profesión de valuación, al servicio del interés público.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Internos, producto de la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780, a través de la SUBDIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN DEPARTAMENTO DE ANÁLISIS SELECTIVO DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO, dictó la Resolución Exenta. SII N° 127, con fecha 30 de diciembre del año 2014, que ESTABLECE PROCEDIMIENTO PARA COMUNICAR TASACIONES A VALOR DE MERCADO DE BIENES RAÍCES AL AMPARO DE LA LEY N° 20.780, DE 2014.

Esta Resolución señala que:

1°) Que, a través de la letra e), numeral 8, del artículo 1°, de la Ley N° 20.780 que sustituye el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y en concordancia con los artículos primero y tercero transitorios de la misma Ley, se dispone que el mayor valor obtenido en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad que se enajenen a contar del 1° de enero de 2017, se someterá a la tributación establecida en la letra b), del N°8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a la fecha de enajenación.

*2°) Que, el N° XVI del artículo tercero transitorio, de la Ley N° 20.780, establece que **la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos***

en comunidad³⁸, adquiridos a contar del 01 de enero de 2004 y con anterioridad al 29 de septiembre de 2014, efectuada por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, para los efectos de determinar el mayor valor a que se refiere la letra b), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, de acuerdo a su texto vigente a contar del 1° de enero de 2017, podrán considerar como valor de adquisición:

i) **El valor de adquisición**, reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la adquisición del bien respectivo y el mes anterior al de la enajenación. En este caso formarán parte del valor de adquisición, los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el Servicio, en la forma que éste establezca mediante resolución, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.

ii) **El avalúo fiscal del bien respectivo**, vigente al 1° de enero de 2017, reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes de diciembre de 2016 y el mes anterior al de la enajenación.

iii) **El valor de mercado acreditado fehacientemente por el contribuyente**, a la fecha de publicación de la Ley N°20.780. Esta tasación deberá ser comunicada al Servicio de Impuestos Internos hasta el 31 de diciembre de 2015, en la forma que dicho organismo establezca mediante resolución.

3°) Que, se ha estimado necesario establecer el procedimiento que deben seguir los contribuyentes que opten para comunicar a este Servicio las tasaciones a valor de mercado y dar cumplimiento a lo establecido en el literal iii) del considerando anterior.

³⁸ La negrilla es un destacado para efectos de esta investigación.

Por lo que resuelve:

1°) Las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, para los efectos de determinar el mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014 y que se enajenen a contar del 1° de enero de 2017, podrán considerar como valor de adquisición a que se refiere la letra b), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la opción que establece el numeral iii), del número XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, esto es, el valor de mercado de dichos bienes determinado al 29 de septiembre de 2014, el que deberá ser comunicado y acreditado fehacientemente ante este Servicio en la forma indicada en los resolutivos siguientes.

2°) Los contribuyentes que se encuentren en la situación descrita en el resolutivo anterior, y que deseen considerar como valor de adquisición el valor de mercado de tales bienes, deberán comunicar ante este Servicio la tasación de dicho valor de mercado; la que deberá presentarse en la Dirección Regional correspondiente a su domicilio o en la Dirección de Grandes Contribuyentes, según corresponda, mediante el Formulario N° 2897: denominado "Formulario de comunicación de tasación a valor de mercado de bienes raíces, Ley N° 20.780, de 2014", y su anexo Formulario N° 2897.1, este último para nominar a los propietarios en aquellos casos en que el bien raíz que se comunica se posea en comunidad, ambos adjuntos a la presente resolución y que se encuentran disponibles en la página web de este Servicio.

En conclusión, el contribuyente después de la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780, debe considerar en todas las actuaciones que considere una enajenación del bien raíz, los parámetros que allí se establecen para tasar y que son:

- a) El valor de adquisición
- b) El avalúo fiscal del bien respectivo

c) El valor de mercado acreditado fehacientemente por el contribuyente (tasación particular).

Por su parte, el Formulario N° 2897: denominado “Formulario de comunicación de tasación a valor de mercado de bienes raíces, Ley N° 20.780, de 2014”, en su apartado IV DOCUMENTOS QUE RESPALDAN EL VALOR DE MERCADO COMUNICADO, señala que se debe adjuntar:

Tabla 1 Parte Formulario 2897 de Comunicación de Tasación a valor de Mercado de Bienes Raíces

TASACIÓN COMERCIAL BANCARIA DEL BIEN RAÍZ INFORMADO	
Nombre Banco	
TASACIÓN COMERCIAL EMPRESA/PROFESIONAL DEL RUBRO INMOBILIARIO, DEL BIEN RAÍZ INFORMADO	
Rut Empresa/Profesional	
TASACIÓN COMERCIAL DE UN BIEN RAÍZ DEL SECTOR Y DE SIMILARES CARACTERÍSTICAS	
ROL	
OTROS DOCUMENTOS QUE SE TUVIERON PRESENTE PARA FIJAR DICHO VALOR	

Fuente: SII

Inclusive el SII solicita la determinación de la Lista de copropietarios y porcentaje de participación en el dominio del bien raíz a comunicar, con ello también se convierte en un factor de corrección el % de derecho de cada comunero.

También señala que, no obstante, la comunicación que formule el contribuyente, el Servicio procederá a verificar, cuando corresponda, que el valor de mercado informado se encuentre acreditado fehacientemente con los antecedentes que consideró para informar dicho valor.

En consecuencia, el contribuyente debe cumplir con la entrega de los parámetros de su tasación.

a) Avalúo Fiscal y su relación con el Avalúo Comercial

Como ya hemos mencionado, al revisar las tasaciones de bienes raíces, nos encontramos con tres posibles precios:

- i) Tasación del precio fijado por las partes, conforme a su autonomía y libertad de contratación, por lo que está sometida a la subjetividad y determinación caso a caso.
- ii) Tasación del precio conforme al Avalúo Fiscal, que recoge las instrucciones de la LEY N° 17.235, SOBRE IMPUESTO TERRITORIAL.
- iii) Tasación del precio conforme al Valor Corriente en Plaza.

Por su parte, contar del año 2017, el Servicio de Impuestos Internos, procedió a liberar para uso público una aplicación computacional que permite conocer de manera inmediata, en línea, el Avalúo Fiscal y determinadas características de los bienes raíces en todo Chile. Todos estos parámetros, tales como rol de avalúo, destino, avalúo afecto, avalúo exento, superficie total, superficie construida y especialmente ubicación georreferenciada, permite acceder también a información catastral en la comuna donde se ubica el inmueble, lo que sirve como indicador y referencia para realizar una tasación comercial.

Sin embargo, es importante destacar que el avalúo comercial incluye la información de la tasación más actualizada que existe en el mercado, a diferencia de la información que dispone el SII para determinar el avalúo fiscal que es la base para el cálculo del Impuesto territorial, basada en parámetros que fija la Ley N° 17.235 Sobre Impuesto Territorial, de julio del año 1998.

En dicha ley se establece que *“El Servicio de Impuestos Internos deberá tasar los bienes sujetos a las disposiciones de esta ley, por comunas, provincias o agrupaciones comunales o provinciales, en el orden y fecha que señale el Presidente de la República”*.³⁹ Y también señala *“Entre dos tasaciones consecutivas de una misma comuna, no podrá mediar un lapso superior a 5 años ni inferior a 3 años”*, en consecuencia, los tasadores comerciales disponen de información más reciente y actualizada conforme al movimiento del mercado inmobiliario, por lo que la tasación a valor precio de mercado resulta más objetiva porque considera datos respecto a la ubicación relativa del bien, el destino más adecuado, etc.

³⁹ Ley 17.235 año 1998, artículo 3°.

Además, la tasación que efectúa el SII, en conformidad a la Ley de Impuesto Territorial no incluye consideraciones respecto del “coeficiente de constructibilidad de los inmuebles”⁴⁰, conforme al plano regulador de la comuna lo que también determina valores fiscales más bajos, por cuanto ese coeficiente influye en cierta medida en la plusvalía⁴¹ de un inmueble, la que no es reconocida por el Servicio de Impuestos Internos al determinar el avalúo fiscal del inmueble.

Sin embargo, al conocer con precisión los parámetros que usa el FISCO para determinar el avalúo fiscal de los inmuebles (tasar), se propicia que el mercado inmobiliario sea más transparente.

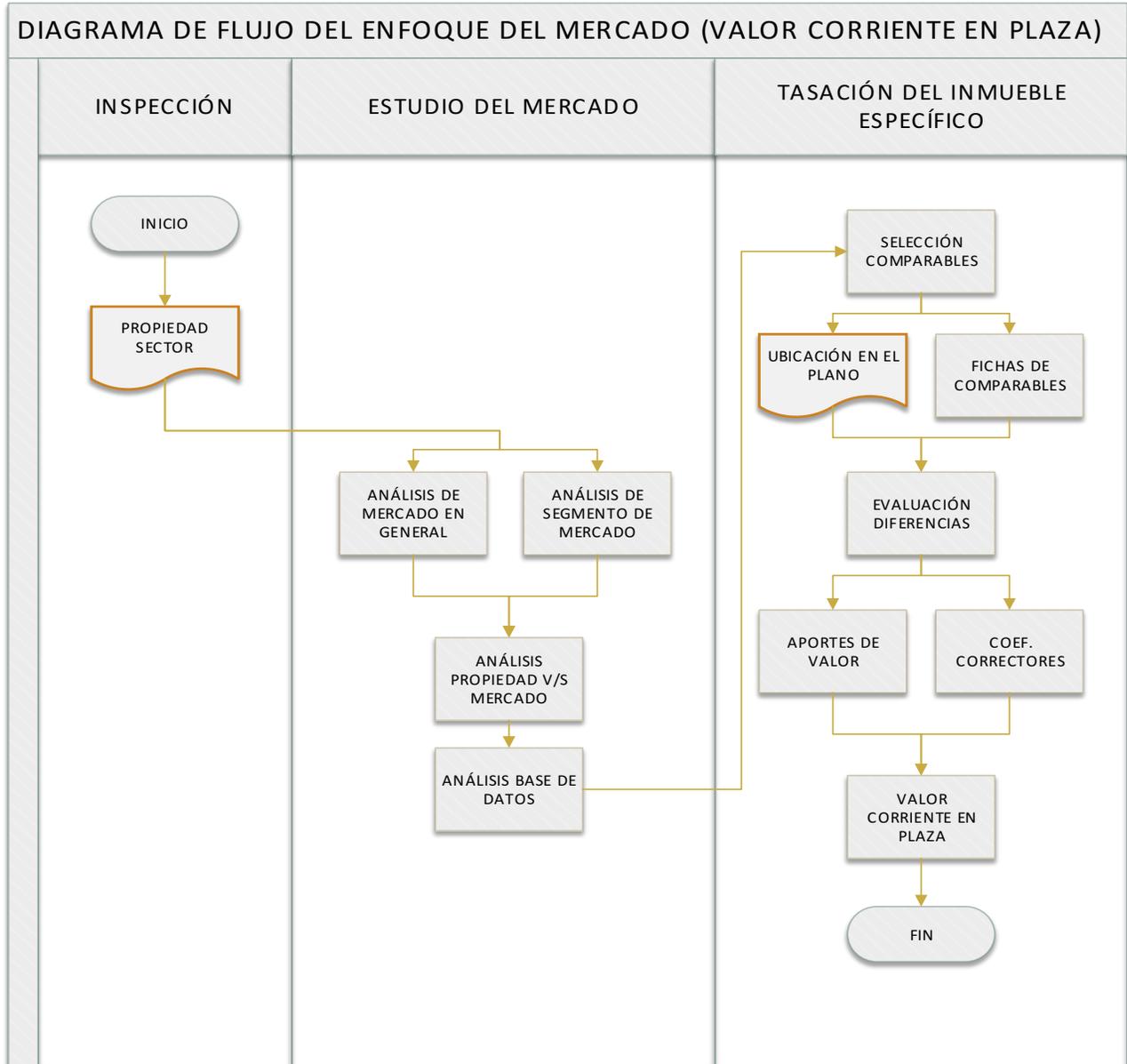
En términos prácticos el conocimiento del avalúo fiscal fluye a todos los posibles interesados, entre ellos aquellos particulares que desean pactar un arrendamiento con opción de compra.

⁴⁰ Ley General de Urbanismo y Construcción- Decreto N° 47, del Ministerio de Vivienda y Urbanismo, año 1992, «Coeficiente de constructibilidad»: número que, multiplicado por la superficie total del predio, descontadas de esta última las áreas declaradas de utilidad pública, fija el máximo de metros cuadrados posibles de construir sobre el terreno.

⁴¹ Plusvalía: el aumento del valor de un objeto o cosa por motivos extrínsecos a ellos.

Para efectos de graficar estas implicancias, de analizar y tasar un inmueble, se incluye el siguiente Flujograma: Tasación bajo el método del Valor Corriente en Plaza.

Tabla 2 **DIAGRAMA DE FLUJO PARA DETERMINAR EL VALOR CORRIENTE EN PLAZA**



Fuente: Manual de Tasación de MINVU más ajustes propios.

3. Casos en que al SII no corresponde la Tasación Fiscal.

Conforme lo determina el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, y **excepcionalmente** también esta norma señala que no se aplicará esta tasación en los siguientes casos:

Artículo 64 inciso 4:

- División de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante”.
- Fusión de sociedades, (por creación o por incorporación de sociedades).

Requisito: conforme a la Ley 18.046 de Sociedades Anónimas.

Artículo 64 inciso 5:

- **Aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales**, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.

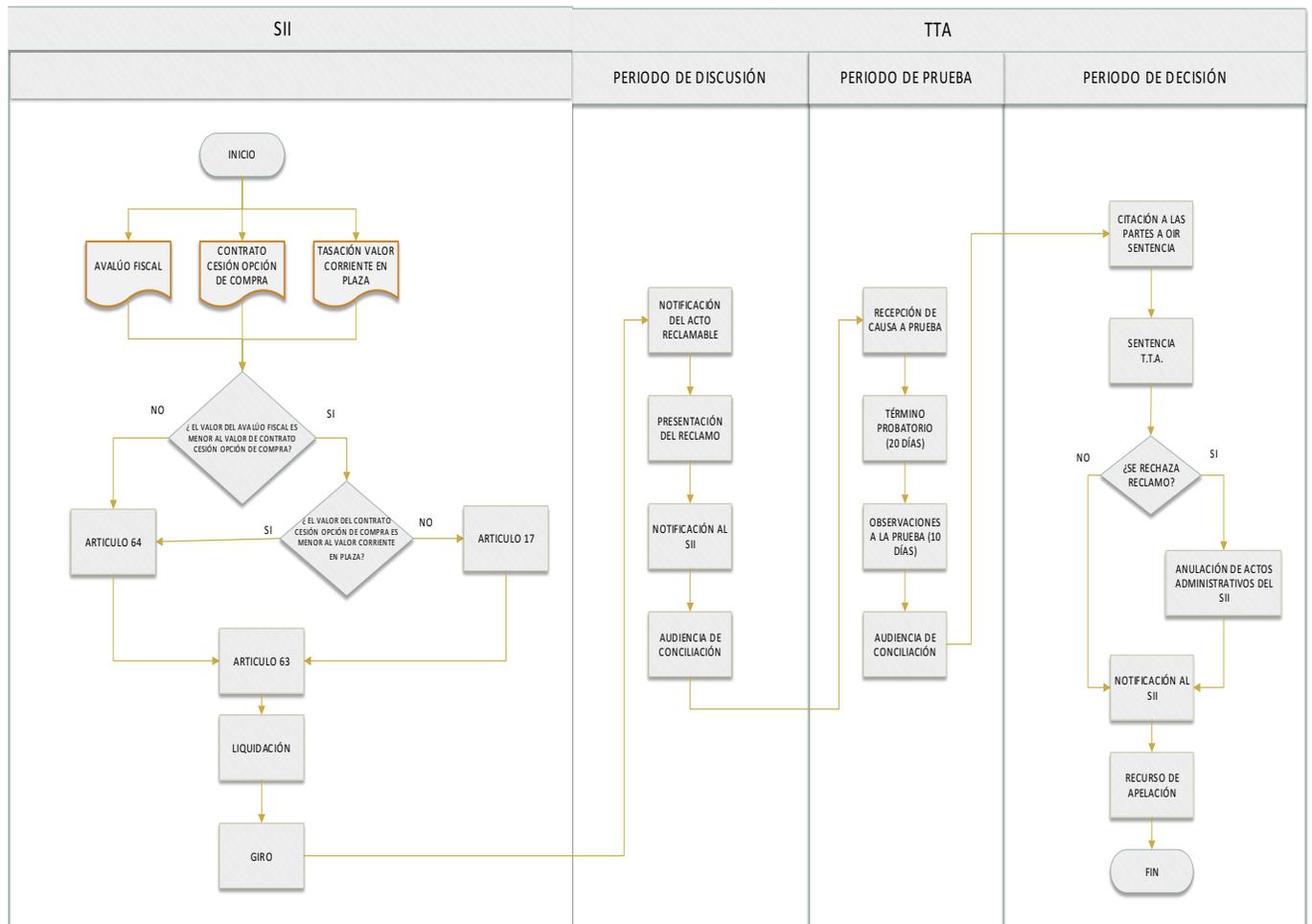
En esta materia, hay que tener a la vista la Circular SII N°45 del 16 de Julio del año 2001.

4. Circunstancias en que se produce la tasación fiscal y efectos de la contingencia tributaria.

Como se ha indicado previamente la tasación fiscal se produce cuando el Servicio de Impuestos Internos, ejerce su potestad tributaria y revisa los actos particulares, buscando evaluar si el precio que han fijado en una transacción y que sirve de base para determinar el Impuesto a la Renta, se ajusta o no al valor corriente en plaza y si ello no ocurre, determina que las partes corrijan la diferencia ajustando la base imponible afecta a Impuesto.

En la gráfica siguiente se muestran aquellas circunstancias, desde el punto de vista del SII.

Tabla 3 CONTINGENCIA TRIBUTARIA – POR TASACIÓN SII



Fuente: SII – TTA – creación propia

En términos prácticos, hay tasación del SII cuando se producen cualquiera de las siguientes situaciones:

- i) *Supuestos del artículo 17 de la LIR.*
- ii) *Supuestos del artículo 64 del Código Tributario.*
- iii) *Supuestos del artículo 21 de la Ley de la Renta.*

A continuación, se hace un análisis de cada uno de esos supuestos:

a) *El artículo 17 N° 8 inciso 4° de la LIR*

El artículo 17 señala los conceptos principales que son considerados como ingresos no constitutivos de renta y otros temas de diversa naturaleza, es así como encontramos que se refiere a la facultad de tasar del SII, como sigue:

Art.17 N° 8 inciso 4 de la LIR: *“El Servicio 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 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 literal ii) del inciso primero del artículo 21. La tasación, liquidación y giro que se efectúen con motivo de la aplicación del citado artículo 64 del Código Tributario podrán reclamarse en la forma y plazos que esta disposición señala y de acuerdo con los procedimientos que indica”.*

b) *El artículo 64 del Código Tributario*

Artículo 64 del Código Tributario: El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que ...

Inciso 3°: *“Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o*

valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.”⁴²

Inciso 6º: *En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro*

En aquellos casos, en que se cumpla con los supuestos básicos que establece el artículo 64 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos, podrá aplicar normas de tasación, debiendo tenerse presente los efectos tributarios que contiene la **Circular SII N° 45, del año 2001**, respecto de la legítima razón de negocios, como una cuestión de hecho que el SII tendrá presente al fiscalizar.

“El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

c) El artículo 21 de la Ley de la Renta

Asimismo, el Servicio podrá proceder a la tasación de la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2º del artículo 21 y del artículo 22.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste

⁴² Art.64 Código Tributario, inc.3º

sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación”.

“En igual forma, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero”.

Por su parte, la tasación del artículo 64 del Código Tributario, contempla tributar con un Impuesto único del artículo 21 de la Ley de la Renta, el que determina una tasa hasta e 31-12-2016 de un 35% y que a contar del 01-01-2017 aumenta a un 40%, en el caso de ser a contribuyentes con contabilidad completa y en el caso de contribuyentes personas naturales afectos a Impuesto Adicional o Impuesto Global Complementario.

5. Criterios del SII para tasar en el caso de una reorganización empresarial.

Como se ha mencionado, estos criterios están contenidos en la Circular N° 45 del año 2001 y en el mismo artículo 64 del Código Tributario, que indica:

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

Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva

sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deberán asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas”.

6. Base Imponible en la cesión de la opción de compra.

El mayor valor obtenido en la enajenación, equivalente a la diferencia existente entre el precio de venta pactado y el valor que registra el bien en la contabilidad de la empresa cedente, se afecta con los impuestos generales de la Ley de la Renta, esto es, con el impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional; debiendo aplicarse el impuesto de Primera Categoría sobre la renta percibida o devengada, cualquiera de los hechos que ocurra primero.

Respecto de los pagos efectuados por este último contrato, se derivan los siguientes efectos tributarios:

“a) Las cuotas que pague la empresa “XXX S.A.” a la sociedad “Leasing YYY S.A.”, en virtud del contrato de leasing celebrado entre las partes, calificado tributariamente como un contrato de arrendamiento, pasan a constituir para ella un gasto necesario para producir la renta, en la medida que se cumplan con los requisitos que exige al efecto el artículo 31 de la ley del ramo, especialmente que el bien arrendado se destine al giro o actividad que desarrolla la empresa arrendataria.

b) Dichas cuotas en ningún caso pueden ser calificadas de erogaciones capitalizables que deban activarse, ya que no van a formar parte de la construcción de un inmueble, por lo que, en la especie, no es aplicable el criterio establecido en el Oficio N° 3747, de 1999, a que alude en su presentación esa Dirección Regional.

c) Finalmente, cuando la empresa “XXX S.A.” ejerza la opción de compra del inmueble, simplemente se trata de la adquisición de un bien raíz, el cual debe contabilizarse como un activo por el valor efectivamente pagado, tratándose tributariamente como un activo inmovilizado afecto a las normas de los

artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la Ley de la Renta, esto es, susceptible de revalorización y depreciación, aplicándose este último concepto sólo a aquella parte que no se trate del terreno, ya que este tipo de bien no son depreciables conforme a las normas de la ley precitada⁴³.

7. Carga de la prueba del contribuyente en una contingencia tributaria.

Conforme al principio de autonomía de la voluntad, la libertad contractual, propiedad privada y la libre circulación de la riqueza, las partes que participan de un contrato pueden establecer libremente el precio de la transacción y será el SII, quien deberá demostrar el valor de tasación por el cual discrepa del valor establecido por las partes, dependiendo si éste es notoriamente superior o inferior.

En ese sentido, el SII puede utilizar mecanismos y metodologías de tasación para obtener un valor comercial de los bienes o servicios, comparando con comparables los datos comparables, haciendo el símil con los precios de transferencia, donde se buscan situaciones comparables que involucren a terceros independientes o información de mercado pública/transparente.

Como se ha señalado previamente, a partir de la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780 y por aplicación de la Resolución Exenta N° 127 del SII, de fecha 30 de diciembre de 2014, *“para los efectos de determinar el mayor valor en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes poseídos en comunidad, adquiridos a contar del 1° de enero de 2004 y hasta el 28 de septiembre de 2014 y que se enajenen a contar del 1° de enero de 2017, podrán considerar como valor de adquisición a que se refiere la letra b), del número 8, del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la opción que establece el numeral iii), del número XVI, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley N° 20.780, esto es, el valor de mercado de dichos bienes determinado al 29 de septiembre de 2014, el que deberá ser comunicado y acreditado fehacientemente ante este Servicio en la forma indicada en los resolutivos siguientes.”* Esta tasación debía ser comunicada al Servicio de Impuestos Internos hasta el 31 de diciembre de 2015.

⁴³ OFICIO NO. 1.956, DEL 29.08.97, SUBDIRECCION NORMATIVA, DEPTO. IMPUESTOS DIRECTOS

Posteriormente, el SII dicta la **Resolución Exenta N° 29, de fecha 05 de abril del año 2016**, en la cual Instruye Sobre Procedimiento y Plazo para comunicar Tasaciones a Valor de Mercado de Bienes Raíces al amparo de las Leyes N° 20.780, de 2014, y N° 20.899, de 2016, siendo los principales cambios los siguientes:

- Amplía a personas naturales, que no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, cualquiera que sea su domicilio o residencia.
- Mantiene la obligación de informar al SII a través del Formulario N°2897, denominado “Formulario de comunicación de tasación a valor de mercado de bienes raíces”, y ceñirse respecto del procedimiento, a las instrucciones contenidas en la Resolución Exenta N°127, del 30 de diciembre de 2014.
- La comunicación materia de esta resolución, deberá ser presentada hasta el 30 de junio de 2016.
- Lo relevante respecto del tema de la Tasación, es que en esta Resolución se indica:

“Para los efectos de determinar el mayor valor a que se refiere la letra b), del número 8, del artículo 17 de la Ley de Impuesto a la Renta, de acuerdo con su texto vigente a contar del 1° de enero del 2017, podrán considerar como valor de adquisición:

i) El **valor de adquisición**, reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes anterior a la adquisición del bien respectivo y el mes anterior al de la enajenación.

En este caso formarán parte del valor de adquisición, los desembolsos incurridos en mejoras que hayan aumentado el valor del bien, efectuadas por el enajenante o un tercero, siempre que hayan pasado a formar parte de la propiedad del enajenante y hayan sido declaradas en la oportunidad que corresponda ante el Servicio, en la forma que éste establezca mediante resolución, para ser incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para los fines del impuesto territorial, con anterioridad a la enajenación.”

ii) El **avalúo fiscal del bien respectivo**, vigente al 1° de enero de 2017, reajustado de acuerdo a la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes de diciembre 2016 y el mes anterior al de la enajenación.

iii) El **valor de mercado** acreditado fehacientemente por el contribuyente, a la fecha de publicación de la Ley N°20.780. Esta tasación deberá ser comunicada al Servicio de Impuestos Internos hasta el 31 de diciembre de 2015, en la forma que dicho organismo establezca mediante resolución.

8. La legítima razón de negocios en la enajenación de una opción de compra y su prueba.

El artículo 64 del Código Tributario señala que “*Tampoco se aplicará lo dispuesto en este artículo, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, **que obedezcan a una legítima razón de negocios**⁴⁴,...*”

No existiendo precisión respecto al contenido de la frase “**que obedezcan a una legítima razón de negocios**”, es necesario al menos respetar la posición dentro del artículo, por cuanto la ley lo restringe a los casos de reorganización empresarial.

⁴⁴ destacado con negrilla, enfatiza el aspecto a analizar

En este mismo sentido, hay que tener presente lo establecido en el artículo 4° bis del Código Tributario, que indica:

Artículo 4° bis.- *“Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán 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.*

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.

Por lo anterior, para efectos de probar las partes podrán aportar todos los medios de prueba que deseen y será el Tribunal quien pondere, de acuerdo a las normas de la sana crítica; sin embargo, la “legítima razón de negocios” no debe limitar la facultad de tasación en general, sino que solamente en aquellos casos en que se analiza en el caso del aporte,

Cuota f: cuota final a la época de ejercer la opción de compra

PTn: es el Precio al finalizar el plazo del contrato

Este precio es el PT1, más el valor de todas las cuotas pagadas, más el valor de la cuota f (al ejercer la opción de compra)

D: diferencia de precio por menor plusvalía

D+: diferencia de precio por mayor plusvalía

PC: precio de la cesión de la opción de compra

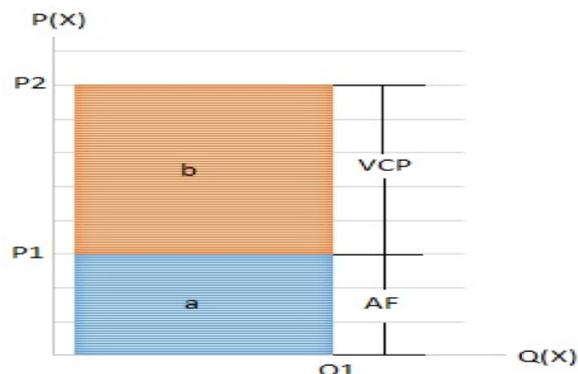
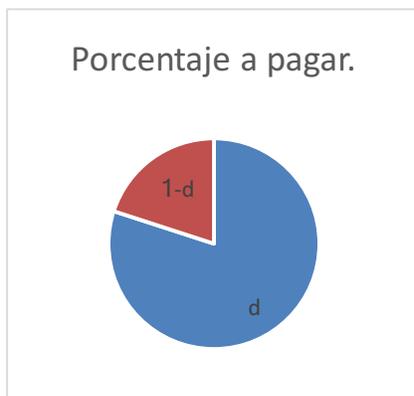
Cesionario: tendrá el derecho de comprar en el futuro un activo subyacente si paga en una época x un precio previamente determinado, a un Cedente que a su vez es arrendatario por leasing financiero/operativo de un bien que pertenece a un financista.

Luego la fórmula para definir el precio de la Opción de Compra sería la siguiente:

$$Poc = [AF + (1 - a)VCP] * (1 - d)$$

Donde:

Poc	:	Precio de opción de compra
AF	:	Avalúo Fiscal.
a	:	Avalúo Fiscal porcentual.
VCP	:	Valor Corriente en Plaza.
d	:	Porcentaje del valor pagado a la fecha del contrato de cesión.



Donde:

d: Porcentaje del valor pagado.

1-d: Porcentaje del valor no pagado.

Entonces, la determinación anticipada del valor residual de la opción de compra constituye “la dificultad” en la valoración del leasing, ya que obliga a las partes a evaluar anticipadamente la operación y a establecer determinadamente el valor, aunque sea en unidades reajustables (ej. UF) y además, puede

exponer a las partes a una contingencia tributaria futura cuando se revise ese precio fijado con antelación por parte de la autoridad tributaria.

Considerando que en Chile existe amplia libertad de contratación, en este contrato de leasing con opción de compra las partes deben subjetivamente establecer un precio lo más objetivo posible, que evite la contingencia tributaria o si la hay, ese precio esté fundamentado.

Luego, si analizamos y existe una relación entre el Precio Inicial y el Precio Final descontado el monto x que se haya pagado en cuotas del bien, entonces podremos determinar un valor δ que constituiría el valor a pagar para ejercer la opción de compra. En ese caso, se trataría de una cesión de créditos porque lo que se está vendiendo es el activo subyacente a la operación.

El comprador de la opción de compra (cesionario) se beneficia si el precio inicial es menor que el precio final a la época de término del leasing. Si el precio final es menor que el precio inicial entonces el activo subyacente tendrá un valor más bajo provocando una pérdida.

En consecuencia, para el arrendador lo ideal es que el valor de las cuotas supere el valor del activo subyacente y que la cuota para ejercer la opción de compra sea un valor nominal.

Por su parte, para el arrendatario que ejerce la opción de compra, el valor de las cuotas pagadas antes de ejercer la opción en lo posible debe representar el uso del bien y el valor de la cuota para ejercer la opción debería representar también un valor nominal.

Distinta es la situación si es un tercero el que ejerce la opción de compra al haber adquirido la cesión del derecho de la opción de compra, allí habría que considerar que este tercero lo que está realizando es la cesión del derecho de opción de compra y adquiriendo en definitiva un activo subyacente, a través de un sistema muy parecido a una compraventa condicionada, donde además, se confirma que en caso de pérdida del activo subyacente arrendado, es el arrendador el que debe soportar el riesgo y la pérdida del

bien, hasta que la cesión del crédito de la opción de compra se ha cumplido y se ejerce la compraventa.

La opción de compra es el mecanismo que permite al arrendatario acceder a su dominio el activo en leasing.

La cesión del derecho de opción de compra en el leasing permite el uso sobre el activo subyacente y se debe considerar transferido cuando:

i) El contrato corresponde a la cesión de un derecho de opción de compra sobre un bien real determinado.

b) Ese mismo contrato permite al cesionario reemplazar los derechos del arrendatario y comenzar a tener dominio absoluto del bien, una vez pagada la cuota que permite ejercer la opción de compra (cuota final), dejando en la práctica que el uso del activo subyacente pase a estar en poder del cesionario.

c) La cesión del derecho de opción de compra que está sujeto a leasing representa un activo subyacente, determinado y valorizado, que conforme se trata de un mueble o inmueble deberá estar sujeto a depreciación o revalorización.

d) Al finalizar el contrato de leasing, en el plazo fijado contractualmente, y al ejercer la opción de compra se produce la transferencia efectiva del bien al arrendatario o al cesionario de la opción de compra.

¿Cuál es el valor tributario que tiene un bien raíz adquirido vía Leasing cuando se ejerce la opción de compra?

La respuesta del SII es la siguiente: *“es el valor pagado al ejercer la opción de compra. Cabe señalar que cuando se ejerza la opción de compra del inmueble, simplemente se trata de la adquisición de un bien raíz, el cual debe contabilizarse como un activo por el valor efectivamente pagado, tratándose tributariamente como un activo inmovilizado afecto a las normas de los Artículos 41 N° 2 y 31 N° 5 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, susceptible de revalorización y depreciación, aplicándose este último concepto sólo a aquella parte que no se trate del terreno, ya que este tipo de bien no es depreciable conforme a las normas de la Ley citada”*⁴⁵.

⁴⁵ SII- preguntas frecuentes

Como se dijo anteriormente, el **Boletín del Colegio de Contadores N° 22**, ya derogado, entregaba algunas pautas para determinar ese valor tributario, al establecer que era un leasing financiero y que era un leasing operativo.

Era leasing financiero si:

- *El monto de la opción de compra al final del contrato es significativamente inferior al valor de mercado del bien que tendría en ese momento.*

- *El valor actual de las cuotas de arrendamiento corresponde a una proporción significativa del valor de mercado del bien al inicio del contrato. (90 % o más).*

-*El contrato cubre una parte significativa de la vida útil del bien (75% o más).*⁴⁶

Si no se cumplían esas características, estábamos en presencia de un leasing operativo.

Sin embargo, este Boletín CC N° 22 y la **NIC 17**, deja de tener efecto al entrar en vigencia la NIIF 16.

NIIF 16, Arrendamientos

El 13 de enero de 2016, el IASB publicó la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16, que trata los Arrendamientos, sustituirá a la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17 y entrará en vigencia a partir del 01 de enero del año 2019.

La nueva norma implicará que la mayoría de los arrendamientos sean presentados en el balance de los arrendatarios bajo un solo modelo, elimina la diferencia entre arrendamientos operativos y arrendamientos financieros.

Con su vigencia, se deben adoptar decisiones contables que influirán en el valor del activo y del pasivo.

*“hoy el contrato de arrendamiento, bajo NIIF 17 se considera también un contrato ejecutoriado, es decir que no se reconoce el pasivo y gasto, sino que en la medida en que se ejecuta el contrato. Esto es lo que va a cambiar cuando el 1 de enero de 2019 se incorpore la nueva norma de arrendamiento”.*⁴⁷

⁴⁶ Boletín del Colegio de Contadores N° 22

La NIIF 16 mantiene sustancialmente los requisitos de contabilidad del arrendador de la NIC 17 Arrendamientos.

La NIIF 16 exige al arrendador clasificar el arrendamiento en operativo o financiero. Un arrendamiento financiero es un arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios derivados de la propiedad del activo.

La inversión neta en el arrendamiento, se debe calcular como la suma de los dos conceptos siguientes:

a. el derecho de cobro del arrendamiento, calculado al valor actual de las cuotas de arrendamiento y,

b. el valor residual, calculado al valor actual de cualquier valor residual devengado para el arrendador.

Posteriormente, el arrendador deberá reconocer los ingresos financieros a lo largo del período de arrendamiento en función de un modelo que refleje una rentabilidad periódica constante de la inversión neta del arrendador en el arrendamiento.

Por su parte, para el arrendatario la situación es distinta.

Según la NIIF 16, lo que incluye estaría conformado como sigue:

$$\begin{aligned} &\textbf{Activo por el derecho de uso} = \\ &\quad + \text{Valor Inicial del Pasivo} \\ &\quad + \text{Pagos Iniciales al arrendador} \\ &\quad - \text{Incentivos recibidos por el arrendamiento} \\ &\quad + \text{Costos directos incurridos} \\ &\quad + \text{Costos de desmantelamiento o rehabilitación.} \end{aligned}$$

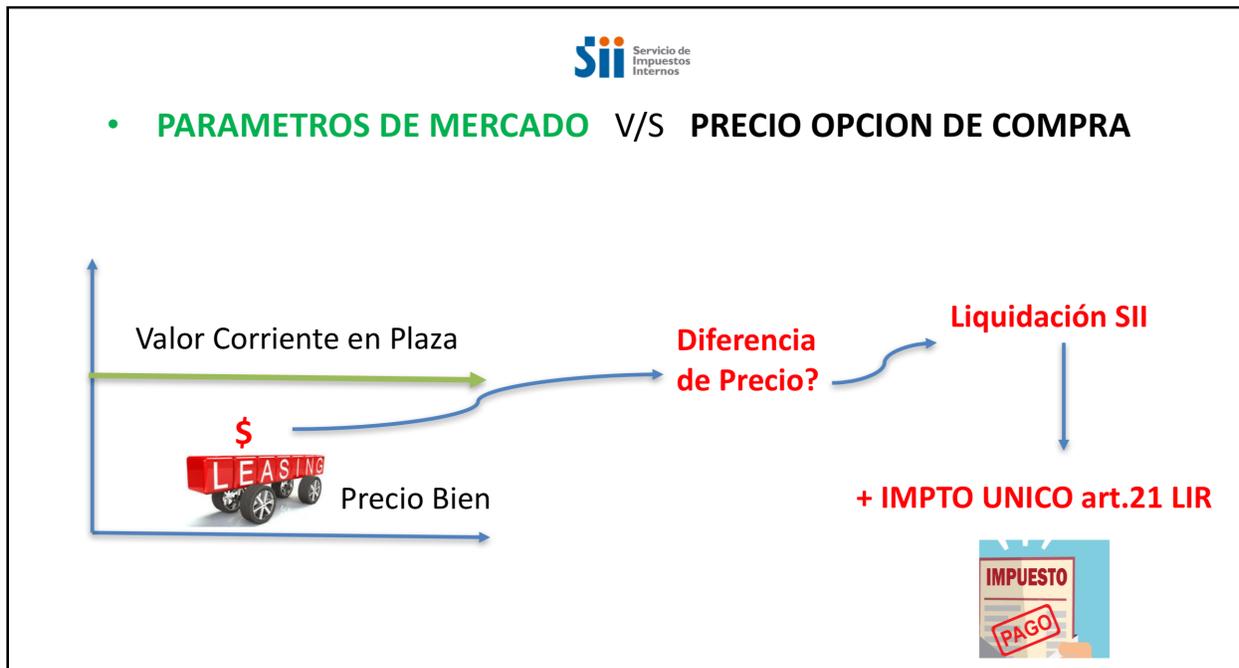
⁴⁷ Profesor Leonardo E. Torres H. – Universidad de Chile.

10. Facultad de Tasación del SII cuando el precio o valor asignado a una especie mueble corporal o incorporal, o servicio prestado, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles o de los corrientes en plaza.

Las instrucciones sobre la materia están contenidas en la **Circular del Servicio N° 12, del 29 de enero de 1986**, que se refiere a la Ley de la Renta. Modificaciones Introducidas por el artículo 1° de la Ley N°18.489, de fecha 04 de enero del año 1986.

Se trata de transferencias de bienes o valores de cualquier clase, a contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, en un precio o valor notoriamente superior al de los corrientes en plaza de dichos bienes, considerando para ello las circunstancias en que se realiza la operación, como también, respecto de los inmuebles, tomando en cuenta el valor de los bienes raíces de características y ubicación similares en la localidad respectiva.

Tabla 6 Facultad de Tasación SII

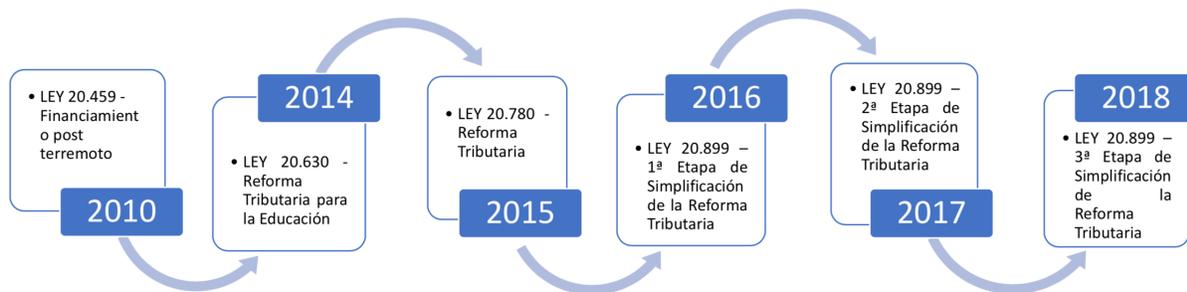


Fuente: creación propia

11. Contingencia Tributaria. El artículo 17 N° 8 inciso 4° de la LIR y el artículo 64 del Código Tributario, antes y después de cada Reforma Tributaria.

Bajo el esquema siguiente analizamos el proceso de las Reformas y como inciden en una eventual contingencia tributaria:

Tabla 7 Línea de Tiempo - Reformas Tributarias



Fuente: creación propia

Reforma Tributaria de la Ley 20.630

La Ley incluye un Impuesto sanción en el artículo 21 de la Ley de Renta, que sanciona al contribuyente si se produce tasación conforme al artículo 64 del Código Tributario, con un Impuesto Unico con una tasa de 35%, si se trata de contribuyentes de primera categoría y de impuestos finales (Impuesto Adicional e Impuesto Global Complementario.)

Asimismo, esta ley incluye modificaciones al artículo 17 N°8 inciso 4 de la Ley de la Renta, en el sentido de gravar con un impuesto sanción del artículo 21 de la Ley de la Renta, con un Impuesto Unico sin diferenciar el tipo de contribuyente de que se trate de un 35%.

Reforma Tributaria de la Ley 20.780

La reforma tributaria del año 2014, aumenta el % de tasa del Impuesto Unico del artículo 21 de un 35% a un 40%, sin diferenciar al tipo de contribuyente, desde el 01 de enero de 2017.

Esta Ley si tiene efectos en la incorporación de una norma antielusiva general, que faculta al SII para

denunciar ante los TTA posibles delitos de elusión tributaria, que indique posibilidad de abuso o simulación en “los hechos actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas, esto es, a contar del 30 de septiembre de 2015”⁴⁸.

Reforma Tributaria de la ley 20.899

La Reforma Tributaria del año 2016, no modifica las normas de tasación.

Sin embargo, esta Ley tiene efectos en la norma antielusiva general, por cuanto elimina la aplicación retroactiva de la Ley, salvo que se modifiquen los contratos y las consecuencias jurídicas de esos hechos, oportunidad en la que se podrán revisar si hay abuso o simulación por parte del SII y derivados a los Tribunales Tributarios y Aduaneros para que se ordene el pago de impuestos y se apliquen las sanciones que corresponden.

12. Efectos en el artículo 21 de la Ley de la Renta.

-Reforma Tributaria de la Ley 20.630.

El Servicio al efecto dictó la CIRCULAR N° 45, con fecha 23 de septiembre de 2013, que instruye sobre la tributación establecida en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con motivo de la sustitución de dicho artículo por la Ley N° 20.630 de 2012.

En dicha Circular se indica bajo el título “*Tasación del precio o valor de enajenación de bienes, cuando éste resulte notoriamente superior a los corrientes en plaza*”⁴⁹.

“*Se trata de la tasación que puede efectuar este Servicio en aquellos casos en que el valor o precio 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*

⁴⁸ Vargas, Cristian y Corvalán, Pablo. Modificaciones al Código tributario Ley N°20.780.

⁴⁹ Artículo 17, N° 8 inciso 5° de la LIR.

características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Si bien dicha facultad de tasación no ha sido modificada con ocasión de la dictación de la Ley (razón por la cual ésta seguirá aplicándose en los mismos términos en que se ha hecho hasta la fecha y de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio⁵⁰, cuando en virtud de la aplicación de ésta, se establezca una diferencia entre el valor asignado en la operación respectiva y el valor que determine el Servicio en el proceso de fiscalización respectivo, dicha cantidad, se gravará respecto del enajenante, sólo con el IU de 35%, cualquiera que sea la organización jurídica de dicho enajenante, independientemente de la forma en que éste declare sus rentas, de si se encuentra acogido o no a las disposiciones del artículo 14 bis de la LIR, del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los resultados acumulados en la empresa.

En consecuencia, la aplicación de la facultad de tasación referida no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, sino que las diferencias de precios o valores que se determinen se gravarán sólo con el referido IU”.

- Reforma Tributaria de la Ley 20.780.

El Servicio al efecto dictó la CIRCULAR N° 71, con fecha 23 de julio de 2015, que instruye sobre las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.780 a la Ley sobre Impuesto a la Renta, relacionadas con la tributación establecida en su artículo 21 y las normas sobre retención de impuesto contenidas en el N° 4, del artículo 74 y otras materias.

Bajo el título “*Cantidades determinadas en virtud de tasaciones y presunciones de rentas.*”

a) Los cambios experimentados por el texto del numeral ii.-, del inciso 1°, del artículo 21 de la LIR, dicen relación con la adecuación de la referencia legal respecto del inciso del N° 8 del artículo 17 de la LIR que contempla la facultad de tasación, y que da lugar a la aplicación del IU respecto de la cantidad determinada por este Servicio, regla que en la actualidad y fruto de la reforma efectuada por la Ley al N°

⁵⁰ Circular N° 12 de 1986, del SII.

8, del artículo 17 de la LIR, se encuentra contenida en el inciso 4°, de la mencionada norma, y no en el inciso 5° como estaba antes de la modificación.”

“De esta manera, en aquellos casos en que el valor o precio de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran a otro contribuyente, 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, este Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en conformidad a lo establecido en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la LIR.”

“Si bien dicha facultad de tasación no ha sido modificada con ocasión de la Ley (razón por la cual ésta seguirá aplicándose en los mismos términos en que se ha hecho hasta la fecha y de acuerdo a las instrucciones impartidas por este Servicio¹³), cuando en virtud de la aplicación de ésta, se establezca una diferencia entre el valor asignado en la operación y el valor que determine el Servicio en el proceso de fiscalización respectivo, dicha cantidad, se gravará respecto del enajenante, sólo con el IU de 40%, cualquiera que sea la organización jurídica de dicho enajenante, independientemente de la forma en que éste declare sus rentas, del resultado tributario obtenido en la operación respectiva, del resultado determinado para el ejercicio y de los resultados acumulados en la empresa”.

“En consecuencia, la aplicación de la facultad de tasación referida no afectará la determinación de la base imponible de los demás impuestos a la renta, respecto de los contribuyentes afectados, puesto que el carácter de único de este impuesto es sólo respecto de las diferencias de precios o valores que se determinen”.

- Reforma Tributaria de la ley 20.899

No se producen cambios.

13. Análisis del Catálogo de Esquemas Tributarios del SII.⁵¹

Revisados los dos **Catálogo** de Esquemas Tributarios, que incluyen un total de 28 casos de planificaciones tributarias; se confirma que, en ninguna de versiones, se incluye esquemas sobre leasing ni opción de compra y sus efectos en la Ley de la Renta.

Solo se incluye un esquema en la versión 2017, caso 24, el cual se refiere a Contratos de arriendo con promesa de compraventa sobre un bien inmueble, realizados por un vendedor, con el objetivo de evitar, el pago del Impuesto al Valor Agregado.

⁵¹ Guía de consulta sobre las estructuras y planificaciones del SII para evaluar si constituyen planificaciones agresivas o elusión. Versión años 2016 y 2017.

14. Análisis jurisprudencial Tribunal Tributario Aduanero.

Al efecto se analizaron las siguientes causas:

a) *SII / Tribunal de la Araucanía / Procedimiento general de reclamación / 14-9-0000992-6 / GR-08-00060-2014 / 30-10-2014.*

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía, dio lugar en parte al reclamo interpuesto por la contribuyente Transportes Licanco Ltda., en contra de la Resolución N° 647, de 4 de febrero de 2014 y de la Liquidación N° 48, de 5 de febrero del mismo año, las cuales, respectivamente, denegaron una devolución impetrada por el contribuyente y determinaron diferencias de impuesto de primera categoría provenientes de la tasación efectuada por el Servicio de la cesión del derecho de opción proveniente de un contrato de leasing.

El Servicio de Impuestos Internos señala que *“el legislador le da un tratamiento especial al contrato de leasing, no siendo un simple contrato de arrendamiento, y es por ello que la opción de compra, en la medida que opte por adjudicarse el bien, es el valor de esta última cuota, pero solamente en la medida que sea el arrendatario que celebró el contrato de leasing el que la ejerza, ya que se le da un tratamiento especial, toda vez que incluso ha podido utilizar un crédito por este concepto. Distinto es el caso que se decida ceder a un tercero este derecho de opción, toda vez que es evidente que este derecho de opción no puede tener el valor de la última cuota del contrato de leasing, por cuanto este derecho de opción equivale a adquirir un bien mueble en este caso, con un valor comercial notoriamente superior al valor de la cuota”*.

Por su parte, el Tribunal acoge la postura del Servicio de Impuestos Interno, señalando *“Que, en este sentido, considera este sentenciador que en el caso de autos es procedente tasar el precio de la cesión del derecho de opción, asignándole el valor corriente en plaza del objeto arrendado, puesto que, como ya se ha expresado, el derecho constituido por la opción de compra debe estimarse en un valor equivalente a la especie mueble que fue objeto del contrato de arriendo, encontrándose sustentado dicho criterio en la liquidación reclamada mediante un detallado análisis de los factores comerciales y económicos y de la normativa tributaria aplicable al caso, que permite concluir, tal como lo afirma la reclamada, que el valor*

corriente en plaza del derecho de opción es al menos equivalente al avalúo fiscal de los vehículos motorizados arrendados al momento de la cesión.”

b) SII / Tribunal de la Araucanía / Procedimiento general de reclamación / 11-9-0000260-4 / GR-08-00061-2011 / 30-05-2012.

El Tribunal Tributario y Aduanero de la Araucanía acogió un reclamo interpuesto por el contribuyente Pedro Urrutia Pérez, en contra de liquidaciones que determinaron diferencias de impuesto de primera categoría del año tributario 2008 y reintegro del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Al efecto, estimó el tribunal que existían dos posibles naturalezas jurídicas de que se pueden asignar a la cesión del derecho de opción de compra de un bien dado en leasing: una de ellas consistía en considerar que corresponde a una consecuencia de la cesión de contrato, pues el cesionario adquiriría la calidad jurídica de arrendatario del contrato de leasing, lo que le permitiría hacer efectivo uno de los derechos que dicho contrato otorga, esto es, optar por alguna de las alternativas que surgen al término del mismo. Por tanto, en tal hipótesis, el Servicio de Impuestos Internos no se encontraba facultado para ejercer la facultad de tasar que le confiere el artículo 64 del Código Tributario, pues lo cedido no es propiamente una especie mueble, corporal o incorporal, sino la posición dentro de un contrato de arrendamiento, configurándose una cesión entre vivos o una subrogación. Como segunda opción, consideró el órgano jurisdiccional que, si se consideraba que lo cedido era sólo la opción de compra emanada del contrato de leasing, ello correspondía a una cesión de crédito y, por tanto, el organismo fiscalizador podía ejercer la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario, respecto del precio o valor de dicho bien incorporal cuando fuere notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza.

Para estos efectos, era necesario que el Servicio de Impuestos Interno determinara con antecedentes suficientes y completos que existía enajenación y que el precio de asignado al objeto era notoriamente inferior a los que ordinariamente se fijan en el mercado o en convenciones similares, sin que ello se verificara en autos.

Análisis Sentencias y la Doble Tributación

Al analizar la cuestión suscitada, la posición de las partes y la resolución de los Tribunales Tributarios Aduaneros, Corte de Apelaciones y Corte Suprema, estimamos que existe a lo menos indicios de doble tributación respecto del Impuesto a la Renta, al determinar el SII la Base Imponible derivada de la tasación que hace del derecho de ejercer la opción de compra.

En efecto, al considerar especialmente la finalidad de dichos contratos, que consistía en la transferencia de bienes muebles a terceros, para el SII, adquiere relevancia el activo subyacente más allá de la cesión de los derechos, pareciera que se trata de reconocer que el bien ha vuelto a estar disponible en el mercado.

Tal es el caso de la posición del SII, que señala que solamente en la medida que sea el arrendatario que celebró el contrato de leasing el que la ejerza la opción de compra, puede el precio de la opción corresponder a la última cuota pagada del leasing, ya que se le da un tratamiento especial, toda vez que incluso ha podido utilizar un crédito por este concepto. Distinto es el caso que se decida ceder a un tercero este derecho de opción de compra, toda vez que este derecho de opción no puede tener el valor de la última cuota del contrato de leasing, por cuanto este derecho de opción equivale a adquirir un activo subyacente, con un valor comercial notoriamente superior al valor de la cuota, pudiendo el Servicio de Impuestos Internos ejercer la facultad de "tasar" dicho precio o valor, al considerar que la transacción tiene un valor menor al corriente en plaza. Esa tasación queda afecta al impuesto sanción del artículo 21 de la Ley de la Renta con una tasa de un 40%.

El SII mantiene que lo que se está tasando no es el bien, sino que es el valor de la opción, para adquirir posteriormente el bien, por lo que no acepta que exista confusión sobre el objeto sobre el que recae la tasación, toda vez que se está tasando el derecho de opción de compra, el que efectivamente posteriormente recaerá sobre el bien.

Para el Tribunal Tributario el libre y democrático derecho de ejercer su derecho, tiene su limitación en cuanto no es admitido a los contratantes determinar a su arbitrio valores que puedan incidir directamente en la fijación de su carga tributaria, sin considerar la naturaleza y finalidad de la operación y los precios de mercado que se apliquen a los bienes objeto del contrato. En este sentido, el principio de la autonomía de la voluntad, y cuya norma fundante es el artículo 1545 del Código Civil que otorga fuerza de ley a los contratos, no puede alterar o modificar normas impositivas de orden público que regulan los hechos gravados o las facultades fiscalizadoras del Servicio de Impuestos Internos.

Entonces ¿cuáles son los parámetros en los que debe basarse la acción del Servicio de Impuestos Internos, conforme al artículo 64 del Código Tributario y no estar frente a una doble tributación?

Este artículo en lo específico señala *“Cuando el precio o valor asignado **al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto**, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.”*

En este sentido, analizar la frase *“el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal”*, hace poner atención en el concepto amplio de la enajenación, es decir, que se hace ajeno una especie, luego, se daría si hay enajenación hacia un tercero.

También merece análisis la frase, *“considerando las circunstancias en que se realiza la operación”*, es decir, deja margen a la interpretación por cuanto *“las circunstancias”* pueden ser tan variadas como condición o característica de tiempo, lugar, modo, etc. que rodea o influye en la cesión de la opción de compra y determinan el Ingreso en el Impuesto a la Renta.

*Asimismo, en su parte final señala: “En igual forma, **en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces**, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.”*

Por su parte, el Tribunal Tributario y Aduanero ha señalado que las cesiones de derechos consistentes en la venta del derecho de opción proveniente del contrato de leasing, más allá de la forma jurídica utilizada, produce un efecto real y concreto que consiste en la transferencia de la propiedad de bienes muebles, a terceros ajenos al contrato de leasing.

En este sentido, el Tribunal ha señalado que el Servicio de Impuestos Internos debe ejercer las facultades de tasación que le entrega el referido artículo 64 del Código Tributario, por cuanto es evidente que los bienes enajenados mediante la *figura indirecta* de la cesión de derechos tienen un valor en la realidad muy superior a los valores pagados por los cesionarios, ya que es claro que la finalidad buscada a través de la utilización de esta figura era que los terceros se hicieran dueños de los bienes, por lo cual también aparece razonable que el ente fiscalizador pretenda que dichas transferencias se hagan a un precio razonable.

La tasación del SII tiene efectos tributarios para establecer la base del Impuesto a la Renta, en el caso de reconocer como Ingreso en el que cede la opción de compra a un tercero y en el caso del cesionario o quien adquiere la opción de compra al contabilizar el monto de la transacción, al cuestionar las

cantidades deducidas no autorizadas por el artículo 31 de la Ley y que deben agregarse a la renta líquida las partidas que hayan disminuido la renta líquida declarada.⁵²

En definitiva, el cuestionamiento del Servicio de Impuestos Internos y de los Tribunales será menor, en la medida que se refiera a transacciones entre no relacionados, por cuanto en esas “circunstancias” las partes se acercarán lo más probable al valor corriente en plaza determinado por sus respectivas tasaciones del activo subyacente al establecer el precio de la opción de compra en el leasing.

Sin embargo, diferente es la situación cuando se trata de transacciones entre relacionados, por cuanto en esas circunstancias el precio debe estar referido a transacciones parecidas que se dan en el mercado, con los ajustes propios que caracterizan la situación específica.

Sin embargo, el tema más sensible deriva que para el adquirente o cesionario de la opción de compra se altera el costo de la transacción, ya que solo para fines tributarios, la tasación del precio que determina el SII estará en directa relación con el valor del activo subyacente y esa diferencia de precio quedará sujeto al pago del Impuesto del artículo 21 de la Ley de la Renta, siendo que al momento de enajenar nuevamente el activo subyacente, ese cesionario quedará con un costo disminuido y al determinar la renta obtenida en la transacción, quedará esa diferencia de precio, nuevamente como base para el Impuesto a la Renta, generándose en términos prácticos una doble tributación por la cifra no reconocida del costo.

También de lo que no se hace cargo el Tribunal Tributario es el estado en que se encuentre el bien, que puede estar parcial o completamente depreciado, sino que se remite a establecer que el precio debe ser como mínimo el avalúo fiscal, en circunstancias que la depreciación o las “circunstancias propias de la transacción” es un factor de corrección o ajuste a ese avalúo fiscal y lógicamente también al valor corriente en plaza.

⁵² Artículo 33 N° 1 letra g, de la Ley de la Renta en relación con el artículo 31 de la ley de la Renta.

D. CONCLUSIONES

En este trabajo se intenta responder si efectivamente la enajenación de la opción de compra puede ser tasada por el S.I.I. y la conclusión es que sí, ya que el Servicio de Impuestos Interno tiene potestad tributaria y además facultades claras en el Código Tributario y en la Ley de la Renta.

También se intenta determinar cuál es el precio al que se debe ceder la opción de compra, si corresponde a lo menos al valor de las cuotas efectivamente pagadas o a otro mecanismo de valorización y para ello proponemos una forma de entender cómo explicar ese precio.

La enajenación de la opción de compra puede ser tasada por el Servicio de Impuestos Internos, en base a su potestad tributaria y además facultades claras en el Código Tributario y en la Ley de la Renta, pero sólo podrá tasar cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- El precio de la opción de compra sea notoriamente inferior al valor corriente en plaza, y
- Cuando el SII cuente con antecedentes suficientes para fundar la tasación.

Para contestar a la pregunta ¿cuál es el precio al que se debe ceder la opción de compra? y si corresponde a lo menos al valor de las cuotas efectivamente pagadas o a otro mecanismo de valorización, se deben tener en cuenta las facultades del SII, la norma NIIF 16 y que, si el precio no es el valor razonable del activo, o las cuotas de arrendamiento no son de mercado, se deben realizar ajustes para reflejar estas circunstancias. El precio propuesto en esta tesis recoge esos ajustes.

Las ventajas para las partes, es que implica contabilizaciones más reales para comparar en el sistema financiero global. Habrá comparables. En este aspecto hemos concluido que no basta con tasar al valor de la última cuota o del total de las cuotas efectivamente pagadas porque la norma tributaria lo que busca es establecer que el precio o valor de enajenación de la opción de compra refleje a lo menos el avalúo fiscal e idealmente el valor de mercado, tal como lo hace al exigir la valorización económica de las acciones o derechos sociales que se enajenan o ceden y que las partes libremente han acordado en el

respectivo contrato, instrumento u operación, para de ese modo reconocer y determinar los incrementos patrimoniales.

La facultad de tasación con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos, es claramente reconocida como una medida anti elusiva particular en nuestra legislación, conforme a lo dispuesto en los incisos 3° y siguientes del artículo 64 del Código Tributario y en el inciso 4°, del N° 8, del artículo 17 de la Ley de la Renta, es amplia y está acorde a las modificaciones que a nivel global se introducen en la Contabilidad, es así como ahora la NIIF 16, en el caso del arrendatario vendedor y si incluye una venta y si el precio no es el valor razonable del activo, o las cuotas de arrendamiento no son de mercado, se deben realizar ajustes para reflejar estas circunstancias, es decir, los pagos anticipados de las cuotas de arrendamiento o la el financiamiento adicional proporcionado por el arrendador comprador, respectivamente.

Establecer que el precio de la cesión de derechos, como elemento del hecho gravado, para ejercer la opción de compra sea igual al valor corriente en plaza o valor de mercado, proporciona ventajas para las partes porque implica contabilizaciones más depuradas y financieras acorde a las normas NIIF, lo que facilita que el mercado tenga datos más reales para comparar transacciones similares; sin embargo, debe ajustarse a las circunstancias efectivas de cada transacción.

Para fines tributarios, la cesión del derecho de opción de compra del leasing sólo podría ser tasada conforme con el artículo 64 del Código Tributario si se la califica como una **cesión de créditos**, y en tal caso, el Servicio de Impuestos Internos debe, fundamentar fehacientemente, la forma de determinar el precio, por cuanto los Tribunales también han señalado que podría ser a lo menos el Avalúo Fiscal del bien, tal como sostiene la sentencia del Tribunal Tributario Aduanero citada en este estudio y con mayor razón debe sustentar su tasación si lo que pretende fijar como diferencia de precio está basado en el valor corriente en plaza.

Las diferencias en el precio que tase el Servicio de Impuestos Internos tendrán efectos en la determinación del artículo 21 de la Ley de Renta, con un Impuesto sanción bastante alto de un 40%, y esa misma diferencia de precio, será nuevamente objeto de tributación cuando el cesionario sea el que

enajene el activo subyacente en una transacción posterior, oportunidad en la que el costo de la transacción será el que quedó fijado al cederse la opción de compra y que no se alteró pese a la tasación del Servicio de Impuestos Internos.

Además, para esta investigación, resulta arbitraria esa posición del Servicio de Impuestos Internos, en los casos de operaciones de enajenación o cesión de opciones de compra en los contratos de Leasing, al fijar una nueva valorización a un activo subyacente, el cual si se trata de bienes corporales muebles puede estar parcial o totalmente depreciado, por lo que si se pretende tasar y establecer un valor corriente en plaza que no se haga cargo de esa condición se genera para los contribuyentes, indistintamente el que cede o adquiere la opción, un efecto de doble tributación.

Reconociendo que las miradas financieras y tributarias convergen, estando por iniciarse la aplicación de la NIIF 16 en Chile y para aclarar también esta eventual doble tributación a la que hacemos mención en este estudio, el Servicio de Impuestos Internos, debería realizar un nuevo análisis y cambiar su criterio respecto al tratamiento en la Ley de la Renta de la enajenación de la opción de compra en el leasing.

La facultada de tasación está claramente reconocida como una medida anti elusiva especial y en consecuencia esperamos que el precio al enajenar la opción de compra en el leasing sea revisado y reinterpretado, este estudio pretende aportar en esa línea de discusión.

E. BIBLIOGRAFIA

1. Código Tributario
2. Código Civil
3. Código de Comercio
4. Decreto Ley N° 824, de 1974.
5. Circular 3444 Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.
6. Circular 3521 Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras.
7. Ley N° 20.855 Regula el alzamiento de Hipotecas y prendas que caucionen créditos.
8. Ley N° 19.496 Establece normas sobre protección de los derechos de los consumidores.
9. Boletín N° 22 del Colegio de Contadores.
10. NIC 17 sobre Arrendamientos.
11. Antonio Ortúzar Solar. Libro “El Contrato de Leasing”
12. Libro Teoría del Contrato y Contratos en Particular. Profesor Juan Orrego.
13. Cabello Palma, Juan Pablo. Tesis “La Facultad de Tasación del Servicio de Impuestos Internos”.
14. Gutiérrez M., Hernán y Vergara B., Evelyn. Tesis Efectos Tributarios de la Reforma Ley 20.780 y 20.899 en los Contratos de Leasing Inmobiliario, Habitualidad y Normas para Determinar la Base Imponible de IVA.
15. Vergara Hernández, S. (2010). Tasación fiscal como medida antielusión o antievasión. *Revista de Estudios Tributarios*, (2), pág. 87-180. Consultado de <http://www.revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41224/42759>.
16. Jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos:
 - a. Oficio N° 2799 del año 1990
 - b. Oficio N° 3747 del año 1999
 - c. Oficio N° 4.639, del 23.12.1999
 - d. Oficio N° 2832 del año 2003
 - e. Oficio N° 1664 del año 2004

- f. Oficio N° 2728 del año 2007
- g. Oficio N° 191 del año 2014
- h. Oficio N° 1835 del año 2015
- i. Ord. N° 26 del año 2016.

17. Tribunal Tributario y Aduanero de Temuco – 30.05.2012 – RIT GR-08- 00061-2011 – Juez Titular Sr. Orlando Cuevas Reyes.

18. Tribunal del Biobío / Procedimiento general de reclamación / 13-9-0001531-8 / GR-10-00148-2013 / 14-05-2013.

19. Tribunal de la Araucanía / Procedimiento general de reclamación / 14-9-0000992-6 / GR-08-00060-2014 / 30-10-2014.

20. Tribunal de la Araucanía / Procedimiento general de reclamación / 11-9-0000260-4 / GR-08-00061-2011 / 30-05-2012.