

EXCEPCIONES A LA FACULTAD DE TASAR DEL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Gonzalo Vergara Quezada

Gerente en PWC Consultores Auditores SpA
Profesor LLM Pontificia Universidad Católica de Chile.
Máster en Derecho con Mención en Derecho Tributario,
Pontificia Universidad Católica de Chile
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.
gavergara@uc.cl

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

Palabras claves: valorización; tasación; valor corriente en plaza; excepciones a la facultad de tasar.

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 64 del Código Tributario contempla a partir de su inciso tercero la regulación de la facultad de tasar que, en esencia, permite a la administración fiscal, para efectos de determinar la base imponible de algún tributo, impugnar el valor acordado por las partes, porque él es notoriamente inferior al valor corriente en plaza.

A pesar de la importancia que tiene esta potestad, ella está escuetamente regulada y, si tomamos prestada la terminología usada por los estudiosos del derecho constitucional, no parece aventurado decir que el artículo 64 del Código Tributario carece de la adecuada densidad normativa, porque se limita a otorgar una facultad

a la administración fiscal, sin que el ordenamiento en su conjunto contemple parámetros objetivos para su aplicación¹.

Lo dicho resulta más evidente aún si comparamos la facultad de tasación con las reglas sobre precios de transferencia, normativa en la que el legislador fue mucho más cuidadoso respecto de las facultades entregadas a la administración fiscal para revisar las transacciones entre empresas nacionales y sus matrices u otras relacionadas extranjeras.

Así, de revisar los conceptos utilizados como comparables en ambas regulaciones, o la metodología para establecer el valor, es posible advertir el notable contraste entre la comentada facultad de tasación y las más precisas normas sobre precios de transferencia².

A falta de parámetros objetivos contemplados en nuestro ordenamiento jurídico, el valor de un mismo tipo de bien ha sido determinado de las formas más diversas. Así, por ejemplo, para establecer el valor corriente en plaza de acciones de sociedades anónimas cerradas, se ha utilizado el valor patrimonial proporcional, que estaba contemplado en el artículo 41 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³, el capital propio tributario de la sociedad emisora de los títulos⁴ y el patrimonio financiero⁵.

Ello parece ser una muestra de la deuda que tiene el legislador con los contribuyentes nacionales, que quedan a merced de reglas compuestas, en el mejor de los casos, por conceptos jurídicos indeterminados, como lo es el concepto de valor corriente en plaza.

Por estos motivos, resulta tan relevante analizar las excepciones y restricciones más recurrentes a la aplicación de la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario⁶.

¹ Tribunal Constitucional, 9 de enero de 2014, sentencia rol N° 2.299.

² Flores D., Gloria y Vergara Q., Gonzalo. Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control. Santiago, Thomson Reuters, pp. 123-145, 2014.

³ Inversiones Negocios Corporativos con SII (2005): Corte Suprema, 27 de septiembre de 2005 (casación en el fondo), rol N° 1.240-2005 y Servicios de Inversiones Marítimas Ltda. con SII (2014): Corte Suprema, 23 de octubre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 2.553-2010.

⁴ Inversiones Santa Ana Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 6 de octubre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 6.292-2013; Inmobiliaria Fic con SII (2015): Corte Suprema, 20 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.114-2014.

⁵ Inversiones Barakaldo Ltda. con SII (2015): Corte Suprema, 29 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.159-2015.

⁶ Quedará para un estudio posterior la exposición de los problemas que ocasiona la técnica legislativa usada al redactar el artículo comentado.

Pero antes de ocuparnos de las limitaciones a la regla estudiada, es importante revisar brevemente el origen y ámbito de aplicación del artículo 64 del Código Tributario, para contextualizar mejor las restricciones que son el objeto de este trabajo.

2. ORIGEN DE LA FACULTAD DE TASACIÓN DEL ART. 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En 1960, se dictó el Código Tributario⁷ que trató de reunir en un solo cuerpo legal las normas que otorgaban facultades a la administración fiscal, sin embargo, por motivos que no es del caso analizar aquí, no se innovó en el texto de las reglas recopiladas⁸.

Por ello, la tasación, entendida como facultad de impugnar el valor acordado por las partes y determinar uno diferente para efectos de aplicar un tributo⁹, fue tomada del artículo 55 de la Ley de Impuestos a las Compraventas y otras Convenciones¹⁰, que permitía a la administración fiscal “tasar, conforme a los procedimientos reglamentarios respectivos, los tributos contemplados en esta ley, cuando, a juicio de esa repartición, el precio convenido o el valor fijado a las especies contratadas, sean notoriamente inferior al corriente en plaza para un determinado artículo”.

Por ese motivo el Código Tributario, en su versión original, incorporó la norma anterior en el inciso tercero del artículo 64, que decía: “Servicio podrá tasar además, conforme a los procedimientos reglamentarios respectivo, los precios o valores de las especies afectas al tributo contemplado en la Ley de Impuestos a las Compraventas y otras Convenciones, cuando a juicio de esa repartición, el precio

⁷ Decreto con Fuerza de Ley N° 190, de 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

⁸ Charad D., Emilio; Rojas L., Luis y Valdés B., Mario. El Código Tributario. Santiago, Impresora Lautaro, 1976, pp. 7-10.

⁹ Debido a que los dos primeros incisos del artículo 64 del Código Tributario se originan en los artículos 37 y 38 de la Ley N° 3.996, publicada en el Diario Oficial el 2 de enero de 1924, en los que el término tasar es usado como sinónimo de estimar, ellos facultan a la autoridad para hacer una estimación de la base imponible cuando se cumplen los requisitos que contemplan. Instituto de Investigación Rafael Lapesa. Mapa de diccionarios. Madrid, Real Academia Española, 2013 [en línea] <<http://web.frl.es/ntllet>> [Consulta: 11 de febrero de 2017]; Charad D., Emilio; Rojas L., Luis y Valdés B., Mario. El Código Tributario. Santiago, Impresora Lautaro, 1976, pp. 339-354 y Aguilera J., Alberto; Rojas L., Luis y Valdés B., Mario. Manual de la Ley de Impuesto a la Renta. Santiago, Prensa Latinoamericana, 1969, pp. 703-705.

¹⁰ Ley N° 12.084, publicada en el D. O. el 18 de agosto de 1956.

convenido o el valor fijado a las especies contratadas, sea notoriamente inferior al corriente en plaza para un determinado artículo. Igual norma se aplicará para los efectos de la determinación del impuesto a la producción de cerveza contemplado en el artículo 52 de la Ley de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, cuando el precio convenido o el valor fijado a dicho producto sea notoriamente inferior al corriente en plaza para él”.

Entonces, en su primera etapa, la regla comentada solamente facultaba a la administración para impugnar los valores acordados por las partes en casos muy específicos.

Recién el Decreto Ley N° 830, de Hacienda de 1974, modificó el espectro de los impuestos respecto de los que se podía ejercer la facultad de tasación, con lo que este inciso pasó a ser una norma de aplicación general, lo que es concordante con la naturaleza misma del Código Tributario.

Posteriormente, el legislador intentó aclarar el texto de la norma, con un resultado no muy afortunado, como veremos. De la misma forma, para el caso de reorganizaciones empresariales el Congreso puso limitaciones a la facultad, recurriendo para ello a conceptos del derecho extranjero, provocando gran confusión en el sistema tributario, como igualmente revisaremos más adelante.

En los últimos años el legislador parece haber olvidado que el Código Tributario establece disposiciones de aplicación general, y ha reiterado esta regla, como si ella siguiera siendo una regla específica. Solamente en la Ley sobre Impuesto a la Renta se ha repetido por parte Ley N° 20.630, que la incluyó en los artículos 10, 15, 31 y 38, por la Ley N° 20.469, que la repitió en el 64 ter, y por la Ley N° 20.712, que hizo lo propio con el artículo 104.

De los casos antes mencionados, parece justificable la repetición en el artículo 31, porque el efecto de la tasación es diferente en aquel caso; respecto del artículo 38, la repetición de la regla igualmente tendría una justificación, porque en la asignación no existe enajenación, en consideración a que la matriz y el establecimiento permanente son la misma persona. En contraste, en los demás casos, esta reiteración de una regla general, como si fuera una norma específica, no tiene ningún sentido¹¹.

¹¹ Sobre los problemas que ocasionan las repeticiones de reglas generales como si fueran reglas específicas ver Vergara Q., Gonzalo. Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago, Libromar, 2016, pp. 127-128 y Oelckers C., Osvaldo et al. La técnica legislativa ante la elaboración de la ley. Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso, pp. 1-8, 1988.

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA TASACIÓN

El artículo 1 del Código Tributario fija el ámbito de aplicación de sus normas, por lo que la tasación de su artículo 64 puede ser ejercida respecto de todos los impuestos establecidos a favor del fisco cuya administración esté entregada al Servicio de Impuestos Internos, conforme a lo dispuesto en ese artículo.

Por ello, el ámbito de aplicación personal y territorial del artículo comentado alcanza incluso a personas y bienes que se encuentren fuera del territorio nacional lo que, por ejemplo, ocurrirá cuando alguien sea dueño bienes afectos a impuestos en Chile, porque en ese caso se presenta un factor de conexión¹² contemplado en una ley impositiva.

En otras palabras, el ámbito de aplicación personal y territorial de la tasación del artículo 64 del Código Tributario dependerá de los factores de conexión que la ley impositiva específica utilice como base o como elemento para determinar un tributo que, conforme a las reglas generales, pueda ser fiscalizado por el Servicio de Impuestos Internos.

Ahora, debido a que la tasación del artículo 64 del Código Tributario es la norma de valorización más general, ella podrá ser ejercida cuando no exista otra disposición sobre esa materia más precisa, como es el caso de los precios de transferencia, que proceden ante supuestos más específicos. Pero la norma sobre tasación comentada es especial en relación con la normativa antielusiva general del Código Tributario, por lo que la tasación prima sobre ella. Todo esto, conforme a las reglas generales y particulares sobre especialidad¹³.

3.1 Facultad de tasación en el tiempo: la prescripción

Continuando con las reglas que van delimitando la facultad de tasar estudiada, corresponde examinar el ámbito de aplicación temporal del artículo 64 del Código Tributario, que se ve restringido por la prescripción extintiva.

¹² Antes analizamos ejemplos en el caso del impuesto adicional. Vergara Q., Gonzalo. Factores de conexión en el impuesto adicional. Revista de Estudios Tributarios 8: 55-130, 2013. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

¹³ La especialidad es uno de los principios más antiguos de nuestro derecho y, aun así, fue reiterado por la Ley N° 20.780. Chacón, Jacinto. Esposición razonada i studio comparado del Código Civil chileno, Tomo I. 2ª ed. Valparaíso, Imprenta del Mercurio, 1881, p. 26; Claro S., Luis. Explicaciones de derecho civil chileno y comparado, Tomo Primero. 1ª ed., Santiago, Establecimiento Poligráfico Roma, 1898, p. 39; Barros Errázuriz, Alfredo. Curso de derecho civil. Tomo I, 1ª ed., Santiago, Imprenta Cervantes, 1907, p. 36; Vodanovic H, Antonio. Curso de derecho civil basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somariva Undurraga, Tomo I. 1ª ed., Santiago, Editorial Nascimento, 1939, pp. 211-212, etc.

Al respecto, la Corte Suprema ha resuelto de forma sistemática que las restricciones a la prescripción de la acción de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos deben ser aplicadas restrictivamente¹⁴, lo que está completamente justificado, debido a que la prescripción es una institución de orden público destinada a dar certeza a las relaciones jurídicas¹⁵.

Lo dicho, no difiere de lo afirmado por el Servicio de Impuestos Internos, que ha instruido a los funcionarios de la institución, que ninguno de ellos “puede invocar la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario y liquidar, o redeterminar impuestos en los períodos que se encuentran amparados por la prescripción”¹⁶.

Es decir, una vez que se cumple el plazo de prescripción, la administración fiscal no puede impugnar los valores de las operaciones que afectaron el resultado del ejercicio respecto del cual la acción de fiscalización está prescrita.

Sin perjuicio de lo anterior, si los resultados de aquella operación afectan períodos vigentes, por ejemplo, porque la empresa ha sufrido pérdidas que se compensan con las utilidades de un período no prescrito, el contribuyente deberá acreditar que las operaciones ocurrieron, según las reglas generales de prueba, porque lo que no puede ser cuestionado es el valor de la operación, pero de todas formas se debe acreditar que ella aconteció¹⁷.

En este punto, es necesario indicar que utilizar las reglas sobre aceptación de los gastos para impugnar el costo de un bien que es enajenado, que se considera muy alto, en rigor es una infracción a la regla de prescripción, considerando que el precio, que ahora pasa a ser el costo del bien, debió ser tasado dentro de los plazos de prescripción para poder impugnar que no corresponde a un valor de mercado¹⁸.

Además, ese tipo de impugnación es una infracción a las reglas sobre prueba,

¹⁴ Ver el considerando décimo cuarto de Jaime Illanes Piedrabuena con SII (2016): Corte Suprema, 11 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 5.316-2016.

¹⁵ Rioseco E., Emilio. La prescripción extintiva ante la jurisprudencia. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 2ª ed., 2004, pp. 9-10.

¹⁶ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 851 del 25 de abril de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja851.htm>> [consulta: abril de 2017].

¹⁷ Algo similar ocurre con la calificación, que no puede ser alterada después de los plazos de prescripción. Empresas Carozzi S.A. con SII (2014): Corte Suprema, 7 de octubre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 12.282-2013.

¹⁸ Lo que ocurrió en la causa Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 32.130-2015.

porque, como se ha resuelto, la distorsión entre el valor acordado y el corriente en plaza debe ser demostrada por la administración¹⁹, debido a que lo normal es que las convenciones lleguen a valores de mercado²⁰, y la carga de la prueba recae sobre quien afirma una proposición contraria al estado normal de los hechos²¹.

4. EXCEPCIONES A LA FACULTAD DE TASAR DEL ART. 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Ahora se analizarán las principales excepciones al ejercicio de la facultad de tasación contemplada en el artículo 64 del Código Tributario²².

Revisaremos las restricciones que contempla la propia norma y, brevemente, la nueva limitación contemplada en la Ley sobre Impuesto a la Renta para el caso de la adjudicación tras el término de giro.

4.1 Rango de diferencias toleradas

Debido a que la regla general en nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta es que los tributos se aplican sobre los valores efectivamente acordados por las partes, no toda diferencia entre este último valor y el corriente en plaza debería dar origen a una tasación.

Es más, si la regla fuera opuesta a la señalada, el impuesto a la renta se debería determinar de forma similar a como se realiza el accertamiento de los gravámenes aduaneros.

¹⁹ Maderas Cóndor S.A. con SII (2012): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010.

²⁰ En Chile la excepción son los precios regulados y diversas normas, incluso penales, están orientadas a proteger la formación del precio y los elementos que permiten que el mercado funcione dentro de parámetros de libertad. Salazar C., Andrés. La alteración de precios como fraude: Comentarios acerca del origen histórico del artículo 285 del Código Penal chileno y su interpretación. *Política Criminal* 11 (22): 391-438, 2016 y Alvear T., Julio. Hacia una concepción comprehensiva de la libertad económica. Un paradigma a desarrollar. *Estudios Constitucionales* 13(1): 321-372, 2015.

²¹ Alessandri R., Arturo; Somarriva U., Manuel; y Vodanovic H., Antonio. *Tratado de derecho civil. Parte preliminar y general*, Tomo II. 7ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2011, p. 420; Peñailillo A., Daniel. *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general*. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1993, pp. 52-53 y Nespresso Chile S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

²² Así, por ejemplo, no se abordará la excepción prevista en el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899.

Por lo mismo, el artículo 64 del Código Tributario establece una exigencia respecto de la diferencia entre el valor acordado y el *corriente en plaza*, a saber, que el primero sea *notoriamente* inferior al segundo.

Entonces, surgen dos problemas ¿qué es notoriamente inferior? y ¿cuál es el valor corriente en plaza?, como no existe una respuesta a estas preguntas en la ley, se entiende que estamos ante conceptos jurídicos indeterminados. Al respecto, en nuestro medio se ha sostenido²³ que estos conceptos jurídicos indeterminados servirían para que la norma se adapte a los casos futuros.

Sin embargo, en este caso debemos hacer interactuar a dos conceptos jurídicos indeterminados, porque según el *Diccionario de la lengua española*, notorio significa público y sabido por todos, claro, evidente, importante, relevante o famoso, por lo que, descartando la primera acepción (público y sabido por todos), los demás significados no parecen ser elementos propiamente descriptivos, sino que valorativos²⁴.

En otras palabras, el término describiría la apreciación que se haga de comparar los valores, uno conocido, el que se ha acordado, y otro desconocido, el corriente en plaza, pero la ley no contempla un método para determinarlo.

Por eso, el uso de la expresión notoriamente inferior presenta el mismo problema que el concepto que ella intenta morigerar, ya que ambos dependerán, en definitiva, de la apreciación de quien ejerza la facultad de tasar, y luego lo quedarán sujetos a la apreciación de quien deba controlar el acto administrativo en que se ejerce esta facultad, conociendo de los recursos administrativos y judiciales que se puedan interponer²⁵.

4.2 Las circunstancias en las que se realiza la operación

En el inciso tercero del artículo comentado se dispone que se deberán considerar *las circunstancias en las que se realiza la operación*, lo que permite restringir

²³ Cordero Q., Eduardo. Sanciones administrativas y mercados regulados. Revista de derecho (Valdivia) 26(1): 119-144, 2013. Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile.

²⁴ Ossandón W., María Magdalena. Los elementos descriptivos como técnica legislativa: consideraciones críticas en relación con los delitos de hurto y robo con fuerza. Revista de derecho (Valdivia) 22(1): 159-183, 2009. Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile.

²⁵ Bermúdez S., Jorge. Discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados en la actuación pública. Revista de Derecho Administrativo 7: 3-26, 2012.

la facultad comentada por hechos del caso que, evidentemente, podrán ser tan variados que no pueden ser previstos en la norma.

Por su parte, el actual inciso sexto del artículo comienza con la expresión “En igual forma”, la cual busca, igualmente, evitar que esta regla se aplique por el solo hecho que el precio corriente en plaza o el precio de bienes de similares características sea superior al precio o valor acordado, permitiendo que se justifique este menor valor²⁶.

Las interpretaciones de la administración fiscal deberían producir en los contribuyentes la confianza legítima que en el futuro sus actuaciones serán coherentes con sus opiniones²⁷, y la facultad de tasación se ejercerá conforme a lo indicado en ellas, debido a que el Servicio de Impuestos Internos queda vinculado por sus pronunciamientos²⁸. Por lo mismo es relevante estudiar los criterios administrativos sobre la materia.

Al respecto, el Servicio de Impuestos Internos ha considerado que algunas de estas circunstancias son los acuerdos de financiamiento conocidos comúnmente como *leaseback*²⁹, que debemos aclarar no es una retrocompra, porque no tiene efectos resolutorios³⁰, sino que son una compraventa celebrada entre la empresa que financia como comprador y la financiada como vendedor, seguida de un arrendamiento con opción de compra en la que la empresa que entrega los recursos es el arrendador y la que los recibe el arrendatario, y pueden concluir con la compra del bien, esta vez siendo el comprador la empresa financiada y el vendedor la que financia.

Si bien, para poder determinar la tributación de estos contratos ellos se califican de forma individual, para poder establecer si las circunstancias de la operación

26 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.538 del 22 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3538.htm>> [consulta: abril de 2017].

27 Cuando un criterio posterior le da la razón al contribuyente, dicho criterio debe ser aplicado, a diferencia de lo que ocurre con los cambios de criterio perjudiciales que no pueden ser aplicados de forma retroactiva. Jaime Francisco Rossel Galdámez con SII (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de mayo de 2014 (apelación), rol N° 1.514-2014.

28 Bermúdez S., Jorge. Derecho administrativo general. Santiago, 3ª ed., Legal Publishing – Thomson Reuters, pp. 110-125, 2014.

29 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.539 del 22 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3539.htm>> [consulta: abril de 2017].

30 Alessandri R., Arturo. De la compraventa y de la promesa de venta, Tomo II. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003.

justifican ejercer la facultad de tasación se deben analizar de forma conjunta, porque no es posible negar que corresponden a una serie de actos relacionados entre ellos por una misma finalidad, a saber, otorgar una garantía al financista mejor que la hipoteca o la prenda.

La administración fiscal no está sola al reconocer que este tipo de acuerdos no pueden ser analizados si no se tiene en cuenta que es una forma de financiamiento, porque nuestros tribunales han emitido opiniones similares³¹.

Otra circunstancia que permite justificar la diferencia de precio es el contrato de opción para adquirir acciones, que es aleatorio, porque fija el precio de las acciones en un momento determinado³².

Igualmente ha sido considerado un caso en el cual se puede justificar este menor precio que la empresa que enajena el bien susceptible de ser tasado se encuentra en apuros financieros, y requiere de liquidez, por lo que debe vender el mismo a un precio inferior al que podría obtener si esperara encontrar el comprador adecuado, lo que no puede hacer porque requiere de efectivo³³.

4.3 Fusiones y divisiones de sociedades

El inciso cuarto garantiza la neutralidad fiscal de divisiones y fusiones, en la medida que se mantengan los valores que estaban asentados en los registros de las empresas.

Al leer esta parte del artículo surge una duda importante, especialmente en el caso de la división, en el cual es extremadamente claro que no existe un hecho que realice resultado alguno, porque hoy coincide la administración y los

³¹ Abeliuk M., René. Contrato de promesa, de opción y otros acuerdos previos. 3ª ed., Santiago, Abeledo Perrot - Thomson Reuters, 2012, pp. 289-291 y Pablo P., Rodrigo. Interés máximo convencional en los contratos de leasing y otras figuras afines: comentario a la sentencia del tribunal arbitral de segunda instancia compuesto por los árbitros Enrique Barros Bouri, Miguel Luis Amunátegui Mönckeberg y Antonio Bascuñán Valdés, en la causa de autos caratulados: inmobiliaria S.W. Deportes S.A. con Penta Vida Compañía de Seguros de vida S.A. Revista chilena de derecho 42(3): 1097-1116, 2015.

³² Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 186 del 31 de enero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja186.htm>> [consulta: abril de 2017].

³³ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.538 del 22 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3538.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.229 del 3 de julio de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja2229.htm>> [consulta: abril de 2017].

tribunales en que no existe enajenación en las divisiones, sino la especificación de derechos preexistentes³⁴.

En este punto, es importante recordar que las fluctuaciones del valor de mercado de un bien no tienen como efecto jurídico alterar la tributación en nuestro país, debido a que es indispensable que se lleve a cabo un acto que implique el reconocimiento de un resultado -utilidad o pérdida-, lo que es conocido en otros sistemas impositivos como el requisito de la realización³⁵.

Por ello, es necesario preguntar ¿cuál es la consecuencia de no mantener registrado el valor que tenían los bienes en la empresa original? Al parecer, la respuesta a esta interrogante es que la administración fiscal, al revisar el resultado de la posterior enajenación del bien, puede utilizar el costo que él tenía en la sociedad original³⁶, pero, en rigor, antes que esa enajenación ocurra no existe hecho imponible que tasar.

Ahora, si a lo anterior agregamos que, debido a que las reglas financieras que establecen cómo se prepara la contabilidad difieren notablemente de las normas fiscales, la sociedad que nace, probablemente, deberá mantener el registro al que se refiere el artículo comentado de forma separada, si para efectos financieros debe reconocer otro valor, lo que ha sido reconocido y aceptado por la administración fiscal³⁷.

Por otro lado, si bien seguir registrando el mismo valor que tenía el bien en la empresa original no parece ser obligatorio a primera vista, por lo que, en teoría, sería posible reconocer el mayor valor de un bien registrando para efectos fiscales, lo que, al parecer, implicaría a tener que reconocer el correspondiente ingreso

³⁴ Superintendencia de Valores y Seguros. Oficio N° 15.443 del 20 de Julio de 2015. [en línea] <http://www.svs.cl/documentos/ofo/ofo_15443_2015.xml> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.730 del 16 de septiembre de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2730.htm>> [consulta: abril de 2017]. Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 494 del 25 de febrero de 2011. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja494.htm>> [consulta: abril de 2017]; Inversiones Tocopilla Dos-B S.A. con Municipalidad de Las Condes (2012); Corte Suprema, 22 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.354-2011 e Inmobiliaria Uncastillo Ltda. con Fisco (2016); Corte Suprema, 6 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.930-2014.

³⁵ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.172 del 1 de junio de 2000. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/junio07.htm>> [consulta: abril de 2017] y MacDaniel, Paul et al. *Federal Income Taxation*. 6ª ed., Nueva York, Thomson West, 2008, pp. 72-76.

³⁶ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.705 del 20 de septiembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2705.htm>> [consulta: abril de 2017].

³⁷ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.705 del 20 de septiembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2705.htm>> [consulta: abril de 2017].

tributable, los conceptos de fusión y especialmente el de división, como son aceptados actualmente, claramente no son suficientes para ocasionar la realización de un resultado afecto a impuestos³⁸.

Pero, además, reconocer un resultado tributable ocasionará un problema importante, debido a que, como lo ha afirmado el Servicio de Impuestos Internos, la Ley sobre Impuesto a la Renta no admite revalorizaciones diferentes a las legales. Por ello, es altamente probable que pagar el impuesto por un mayor valor ocasionado por una revalorización financiera no garantice que se reconozca el nuevo costo registrado y tributado³⁹, debido a que, en definitiva, se estaría en el caso del pago de lo no debido, por lo que sería necesario solicitar la restitución del impuesto pagado en exceso según las reglas generales.

Entonces, en el evento que la sociedad que nace no mantenga registrado el valor que tenía en la sociedad original, si se sostiene que la administración fiscal puede tasar el valor de un bien asignado en una división, reconociendo el de mercado en vez de corregir el valor diferente al originalmente registrado, se deberían, igualmente, reconocer los nuevos costos de los bienes cuando se paguen los impuestos por las revalorizaciones hechas por el contribuyente al no mantener el valor registrado en la sociedad original⁴⁰, porque el hecho gravado existe o no existe.

Ahora, los incisos cuarto y quinto del artículo 64 del Código Tributario surgen de una indicación del Ejecutivo al proyecto que dio origen a la Ley N° 19.705⁴¹. Esta indicación buscaba proporcionar seguridad jurídica al permitir no realizar una utilidad en el momento del aporte, manteniendo registrado el costo tributario, de manera que el resultado se difiera.

³⁸ Antes de entender que tras la asignación de inmuebles en una división de sociedades era necesario realizar la tradición conforme a las reglas generales, la que se lleva a cabo mediante una nueva inscripción en el registro de propiedad del conservador de bienes raíces competente, y no una mera anotación al margen, hoy esa postura ha sido abandonada. Feliú S., Juan. Manual de estudio de títulos. 3ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008, p. 95; Inversiones Tocopilla Dos-B S.A. con Municipalidad de Las Condes (2012): Corte Suprema, 22 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.354-2011 e Inmobiliaria Uncastillo Ltda. con Fisco (2016): Corte Suprema, 6 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.930-2014.

³⁹ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.705 del 20 de septiembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2705.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁴⁰ Valenzuela C., Rodrigo. Algunas Consideraciones Tributarias Acerca de Aportes de Capital. Revista de Derecho Económico 0(73), pp: 77-86.

⁴¹ Publicada en el Diario Oficial el 20 de diciembre de 2000.

Sin embargo, antes de la entrada en vigencia de esa ley, se reconocían los mismos efectos de neutralidad que hoy garantizan expresamente estos incisos, pero mediante interpretaciones administrativas que, en gran parte, sirvieron de molde a las reglas legales⁴².

Como lo ha hecho presente la doctrina⁴³, en el derecho comparado cuando una entidad que ostenta algún tipo de individualidad para efectos fiscales sufre alteraciones consideradas relevantes por el respectivo sistema jurídico, como normalmente ocurre cuando las sociedades se disuelven, se fusionan, se dividen o se transforman, los atributos fiscales de la entidad, igualmente, tienen algún tipo de alteración, o estos atributos pueden verse afectados por alguna restricción.

Por ello, el aspecto de la tasación que ahora estudiamos toca parte de una materia más amplia, que incluye el estudio de varios de los atributos fiscales de la empresa, particularmente, en qué casos ellos pueden ser traspasados a otro contribuyente. Ejemplos de estos atributos tributarios son los costos de los bienes, los créditos contra impuestos y la pérdida sufrida por la empresa en ejercicios anteriores.

En este punto es preciso aclarar que, en nuestro país, las empresas son, en rigor, actividades, que pueden ser llevadas a cabo por personas jurídicas o personas naturales, individualmente o agrupadas sin formar una persona diferente. El contrato proveniente del derecho extranjero conocido como *joint venture* es un ejemplo clásico de una actividad empresarial realizada por personas jurídicas que, al menos en nuestro derecho, no crea una persona diferente de sus integrantes, pero puede formar una sociedad de hecho o una comunidad, lo que origina un contribuyente diferente a las partes en ese acuerdo⁴⁴.

Paralelamente, nuestra Ley sobre Impuesto a la Renta establece tributos

⁴² Circulares N° 68, de 1996 y N° 2, de 1998.

⁴³ Ault, Hugh y Arnold, Brian. *Comparative Income Taxation*. 3ª ed., Nueva York, Wolters Kluwer, 2010, p. 393.

⁴⁴ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 188 del 31 de enero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja188.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.650 del 16 de septiembre de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja1650.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 407 del 15 de marzo de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja407.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 264 del 26 de enero de 2006. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1096.htm>> [consulta: abril de 2017], etc.

reales, es decir, deja afectas a impuestos actividades, sin importar, por regla general⁴⁵, quién las realiza⁴⁶. En consecuencia, puede ser un contribuyente tanto la persona natural como un grupo de ellas que realizan una actividad en común con el fin de repartir los beneficios de ella, que la administración fiscal trata como sociedades de hecho o comunidades, dependiendo de las circunstancias particulares de cada caso.

Por esos motivos, en nuestro país una persona jurídica será un contribuyente debido a las actividades que desarrolle, más que por el estatuto aplicable.

Lo dicho, nos llevaría a pensar que las reglas sobre tasación, al igual que las excepciones a ellas, deberían aplicarse a todo tipo de contribuyentes, salvo que exista un motivo relevante para que eso no ocurra. Sin embargo, como veremos, el legislador olvidó lo explicado cuando se redactó la excepción del inciso quinto.

Pasando ahora de plano a las reorganizaciones de las empresas, podemos señalar que muchos países han dictado leyes que contienen reglas especiales sobre la materia, las que son más o menos detalladas, y pueden referirse tanto a los aspectos civiles y comerciales, como pueden exclusivamente normar las consecuencias fiscales de las reorganizaciones empresariales, lo que dependerá de muchos factores.

Así, por ejemplo, la legislación impositiva federal norteamericana es particularmente minuciosa respecto de los efectos fiscales de fusiones, divisiones, cambios de

⁴⁵ Una excepción, al menos aparente, es la actual legislación sobre fondos de inversión. Aparente, porque a pesar de la redacción de la ley, que establece que no son contribuyentes del impuesto de primera categoría, las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta son aplicadas de forma subsidiaria y como si la regulación fuera una exención con requisitos específico, que si no se cumplen, el fondo respectivo debería tributar, siendo la sociedad administradora el contribuyente en este caso, en virtud de la definición legal del término, que incluye a los administradores de bienes ajenos.

⁴⁶ Así, serán contribuyentes las asociaciones de funcionarios, las iglesias, las municipalidades, entidades sin fines de lucro, etc. Esto es válido para todos los tributos nacionales que gravan actividades. Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.821 del 14 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1821.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.808 del 13 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1808.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.773 del 20 de julio de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja1773.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1.134 del 15 de mayo de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja1134.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.998 del 25 de octubre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2998.htm>> [consulta: abril de 2017]; Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 847 del 18 de abril de 1997. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/otras/may10.htm>> [consulta: abril de 2017].

propiedad y otras alteraciones a las estructuras empresariales⁴⁷, debido a que las normas que regulan las formas asociativas en ese país son estatales, lo que impide, como regla general, que el derecho federal pueda recurrir al derecho común estatal aplicable en la especie⁴⁸.

En cambio, en el caso de Alemania, las leyes tributarias federales deben ser concordadas con una ley especial, pero, a diferencia del caso norteamericano, ella es igualmente federal⁴⁹. Esta ley regula detalladamente los efectos civiles y comerciales de transformaciones, fusiones, y divisiones, distinguiendo, además, por tipo de forma asociativa. Las mencionadas regulaciones buscan favorecer la neutralidad tributaria, permitiendo que no se realicen resultados afectos a impuestos por las alteraciones a las formas asociativas, lo que se logra, principalmente, permitiendo mantener inalterado el costo tributario de los bienes de las empresas en sus registros. Igualmente, estas leyes contemplan una serie de reglas para prevenir abusos, por lo mismo, ellas permiten a los contribuyentes obtener pronunciamientos previos de la autoridad con lo que se provee seguridad jurídica en una materia tan relevante para el buen desempeño de la economía⁵⁰.

En contraste, nuestra ley tributaria no regula en detalle qué ocurre con los atributos fiscales de los bienes de las empresas cuando ellas sufren alteraciones, por lo que para establecer las consecuencias de las fusiones y divisiones de sociedades el Servicio de Impuestos Internos ha aplicado las leyes que operan como derecho común en cada caso, lo que se ha luego analizado a la luz de la facultad de tasación.

Sin perjuicio de ello, la Ley N° 20.899 tuvo que regular las relaciones entre los diferentes regímenes tributarios en casos de fusiones y divisiones de sociedades, aplicando en muchos casos el impuesto del término de giro contemplado en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta cuando desaparece una sociedad producto de una fusión. Ahora, al establecer esta ley que los bienes se asignan tras el término de giro al valor que tenían en la empresa (costo tributario), las fusiones podrán seguir siendo neutras en ese aspecto.

⁴⁷ Ault, Hugh y Arnold, Brian. *Comparative Income Taxation*. 3ª ed., Nueva York, Wolters Kluwer, 2010, pp. 393-394.

⁴⁸ Vergara Q., Gonzalo. *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar, 2016, pp. 239-240.

⁴⁹ Es posible consultar la traducción al inglés en el sitio del Ministerio Federal de Justicia y Protección del Consumidor alemán. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. *Transformation Act, 2017*. [en línea] <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_umwg/> [consulta: 11 de abril de 2017].

⁵⁰ Amann, Robert (ed.). *German Tax Guide*. La Haya, Kluwer Law International, 2001, pp. 405-461.

En Chile, la jurisprudencia administrativa se ha pronunciado sobre diversos efectos de las reestructuraciones sociales sobre los atributos fiscales de las empresas y respecto de las limitaciones a las facultades de tasación, todo ello, considerando en qué tipo de reestructuraciones existe propiamente una enajenación, la que es vista en oposición a la asignación, junto con las consecuencias de la persistencia de la personalidad jurídica.

Lo dicho, sin perjuicio del hecho que cuando la ley tiene en cuenta el tipo social para aplicar algún tributo, normalmente, el cambio en ese tipo social obligará a determinar un resultado y comenzar a determinar uno nuevo⁵¹.

En general, los efectos más neutros de estos cambios podían ser encontrados al examinar las divisiones, en las cuales los bienes de las empresas, en general, pueden mantener sus atributos fiscales (costo⁵², modo y fecha de adquisición⁵³, régimen de depreciación⁵⁴). Más restrictivo fueron considerados los efectos de las fusiones donde, si bien los bienes pueden mantener su costo⁵⁵, modifican su modo y fecha de adquisición⁵⁶, por lo mismo, cambia su régimen de depreciación⁵⁷.

Existen reglas particulares respecto de cómo se distribuyen las utilidades acumuladas en las empresas en casos de divisiones⁵⁸. La idea general de estas normas es que los llamados tributos finales que se aplicarían cuando las utilidades acumuladas se distribuyeran, siguieran a los recursos de la empresa, de manera de evitar que se registraran utilidades pendientes de la tributación final, pero no se contara con los recursos para realizar la distribución que devengaría esos impuestos.

⁵¹ Esto ocurría ya con la ley de 1964. Adriasola N., José Manuel. La transformación de la empresa. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1971, pp. 157-185.

⁵² Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.654 del 5 de diciembre de 1995. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA1404.pdf>> [consulta: abril de 2017].

⁵³ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.730 del 16 de septiembre de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2730.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁵⁴ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 677 del 2 de abril de 1997.

⁵⁵ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.414 del 20 de agosto de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2414.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁵⁶ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 4.966 del 27 de diciembre de 2006. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4030.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁵⁷ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 6.348 del 12 de diciembre de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/renta6348.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁵⁸ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.422 del 29 de diciembre de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/renta/ja3422.htm>> [consulta: abril de 2017].

Respecto de créditos fiscales y pérdidas sufridas por la empresa que desaparece, las interpretaciones administrativas han sostenido sistemáticamente que la regla es que ellos no pueden ser transmitidos ni transferidos a otra persona jurídica. Ahora, es importante anotar que esto no ocurre debido a que una norma fiscal expresa así lo disponga, sino que es, principalmente, el producto de la aplicación de reglas del derecho común por parte de la administración tributaria⁵⁹ y, actualmente, de una teoría bastante llamativa, en la que aplica normas más propias del derecho de familia a las sociedades, a saber, la teoría de los derechos personalísimos⁶⁰.

4.4 Otras reorganizaciones

Veamos ahora qué actos podrían quedar amparados por la limitación a la regla de tasación contemplada en el inciso quinto del artículo 64 del Código Tributario.

El acto que por excelencia queda cubierto por esta norma, y que por lo demás es el de ocurrencia más común, es el aporte, pero en rigor el artículo solamente se puede referir al aporte en especie, considerando que el dinero no se puede tasar, porque un peso no vale más que su valor facial.

Ahora, cuáles serían los procesos de reorganización empresarial en los que ocurre este tipo de aportes. Bueno, evidentemente lo son el pago en especie de las acciones que se suscriben en la constitución de una sociedad de capital o en el aumento del mismo. Igual circunstancia se presenta respecto del pago del capital de las sociedades de personas.

El otro acto que queda comprendido dentro de este inciso es la fusión internacional. Ello, debido a que la Superintendencia de Valores y Seguros, que tiene la facultad de interpretar la Ley N° 18.046, ha afirmado que el artículo 99 de dicho estatuto solamente regula la fusión de sociedades anónimas constituidas en Chile, por lo que no resulta aplicable a la fusión entre una sociedad chilena y una constituida en el extranjero, entre otros motivos, porque nuestra ley no es aplicable a estas

⁵⁹ Ver, por ejemplo, Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 68 del 28 de noviembre de 1996. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1996/68.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 2 del 2 enero de 1998. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1998/circu02.htm>> [consulta: abril de 2017], en las que se reconocen los efectos impositivos de la Ley sobre Sociedades Anónimas.

⁶⁰ Ej. Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.126 del 15 de noviembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3126.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 313 del 22 de enero de 2001. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja153.htm>> [consulta: abril de 2017].

últimas compañías⁶¹. Así las cosas, la llamada fusión internacional sería una especie de acuerdo innominado, debido a que no está regulado expresamente por nuestra legislación.

Es necesario advertir que en algunos casos podrían primar sobre el artículo 64 del Código Tributario las reglas sobre precios de transferencia, en la medida, obviamente, que se presenten todos los elementos que hacen procedente aplicar aquella normativa.

Vale la pena comentar en este punto las características principales del sistema que se ha implementado a raíz de la directiva de la Unión Europea aplicable a los principales aspectos tributarios de las reorganizaciones internacionales, que busca facilitar la libertad de movimiento de las empresas.

La Directiva 90/434/CEE del Consejo⁶², instauró en la Unión Europea un régimen voluntario para los contribuyentes, basado sobre el principio de neutralidad tributaria de las reorganizaciones internacionales, que permite que en dichas operaciones se mantengan los atributos fiscales de las empresas, con lo que pueden diferir la realización de plusvalías latentes, en la medida que los bienes respectivos se mantengan sometidos a la jurisdicción de la empresa que desaparece, manteniéndolos vinculados a un establecimiento permanente.

Es decir, la entidad cambia, por ejemplo, porque es absorbida por una empresa extranjera, pero los activos y pasivos de la entidad que desaparece pasan a ser los activos y pasivos de un establecimiento permanente de la empresa absorbente en la jurisdicción en la que la entidad absorbida era un contribuyente. Si bien esta regulación no persigue una armonización exhaustiva de todos los aspectos fiscales, ella establece normas que facilitan puntos muy relevantes para las empresas, por ejemplo, se permite que, dadas ciertas condiciones, que la pérdida que pueda haber sufrido la empresa se mantenga registrada por el establecimiento permanente.

⁶¹ Superintendencia de Valores y Seguros. Oficio N° 4.616 del 26 de febrero de 2015 [en línea] <http://www.svs.cl/portal/principal/605/articles-16389_recurso_4616.pdf> [consulta: abril de 2017] y Superintendencia de Valores y Seguros. Oficio N° 2.718, del 26 de junio de 2011. En contraste, la administración fiscal ha aplicado la Ley sobre Sociedades Anónimas. Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 592 del 27 de febrero de 1988. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JCT072.pdf>> [consulta: abril de 2017].

⁶² Posteriormente modificada por Consejo de la Unión Europea. Directiva 2005/19/CE del 17 de febrero de 2015. [en línea] <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0019&qid=1503412108114&from=EN>> [consulta: mayo de 2017].

Si bien el ámbito de aplicación de este régimen es bastante amplio, tanto por las entidades como los actos que puede regular (fusiones, divisiones, divisiones parciales, aportes, canje de acciones, transformación de sucursales extranjeras en filiales, cambio de domicilio social), principalmente busca diferir los impuestos aplicables a las ganancias de capital⁶³.

Como se puede observar, recurrir a la formación de un establecimiento permanente es una solución bastante eficiente para poder mantener la neutralidad y controlar el momento posterior en el que se realicen las plusvalías, facilitando la continuidad de la actividad empresarial.

La comentada directiva cuenta con una norma de control que hace referencia a motivos económicos válidos. Al respecto, se ha anotado que la ausencia de ellos “implica una presunción (relativa) de evasión fiscal, debe ser interpretada en el contexto de los objetivos perseguidos por la Directiva, que establece un régimen fiscal neutral, constituyendo dichos objetivos un instrumento importante a los fines de la valoración de operaciones que buscan eludir el impuesto”⁶⁴, lo que es otra muestra de la importancia del fin de las normas para establecer las infracciones indirectas a ellas.

Volviendo al derecho nacional, en otros casos de reorganizaciones empresariales, las llamadas fusiones impropias, si bien cuentan con una reglamentación que permite algún tipo de neutralidad fiscal, en general pueden provocar efectos tributarios relevantes, entre los que se cuentan los llamados goodwill y badwill, que han sido objeto de modificaciones recientes que restringen el uso de las pérdidas que en estos procesos se puedan sufrir.

4.5 Contra excepción y la legítima razón de negocios

En relación con el aporte de activos de la empresa, es posible indicar que la ley ha establecido limitaciones a la tasación antes mencionada que, en esencia, permiten diferir la realización del eventual mayor valor que los activos tendrían si ellos se enajenaran a un valor de mercado⁶⁵.

⁶³ Georgaki, Vera. El principio de neutralidad en las operaciones extraordinarias. En: Di Piero, Adriano y Tassani, Thomas (dir.). Los principios europeos del derecho tributario. Barcelona, Atelier, 2015, pp. 185-208 y Terra, Ben y Wattel, Peter. European Tax Law. 6ª ed., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2012, pp. 653-657.

⁶⁴ Georgaki, Vera. El principio de neutralidad en las operaciones extraordinarias. En: Di Piero, Adriano y Tassani, Thomas (dir.). Los principios europeos del derecho tributario. Barcelona, Atelier, 2015, p. 192.

⁶⁵ Historia de la Ley N° 19.705, pp. 419-420.

Así, el inciso 5° del artículo 64 del Código Tributario restringe la facultad de tasar en el caso del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, que resulte de reorganizaciones empresariales diferentes de la división y fusión de sociedades, en la medida que (1) obedezca a una legítima razón de negocios, (2) subsista la empresa aportante, (3) implique un aumento de capital de una sociedad preexistente o la constitución de una nueva, (4) no se originen flujos de dinero a la aportante, (5) se hagan y registren los aportes al valor contable o tributario que tenían en la empresa aportante, lo que debe quedar en la respectiva escritura que dé cuenta del aporte.

Para los efectos anteriores, la ley solamente considera empresas a la empresa individual, societaria y los establecimientos permanentes de contribuyentes extranjeros, por lo que personas jurídicas sin fines de lucro constituidas en Chile no se benefician con esta restricción a la facultad de tasar⁶⁶.

A raíz de consultas sobre reorganizaciones internacionales, el Servicio de Impuestos Internos ha agregado el requisito adicional que los efectos de la reorganización se produzcan y agoten dentro de Chile⁶⁷.

De los requisitos antes enumerados, la legítima razón de negocios es la más difícil de acreditar, debido a que no corresponde propiamente a la descripción de un hecho, como es el caso de los demás requisitos, sino que requiere valorar las motivaciones que llevaron a realizar el aporte.

El legislador nacional no dio explicación alguna respecto de qué es la legítima razón de negocios⁶⁸, pero ella podría haber tenido como referente al llamado propósito de negocios del derecho tributario de Estados Unidos de Norteamérica, institución que se relaciona con la doctrina de la sustancia económica, y encuentra su justificación dentro de la tradición jurídica de ese país, siendo una de las formas de evitar que los contribuyentes burlen el propósito de la legislación, recurriendo a transacciones artificiosas, que solamente buscan obtener una ventaja fiscal, las que, si bien cumplen con la letra de la ley, infringen sus fines⁶⁹.

⁶⁶ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 840 del 25 de abril de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja840.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁶⁷ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.156 del 3 de octubre de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja2156.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 115 del 22 de enero de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/otras/ja115.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁶⁸ Historia de la Ley N° 19.705, pp. 419-520.

⁶⁹ Federal Income Taxation por Paul MacDaniel, et al. 6ª ed., Nueva York, Thomson West, 2008.

Si la legítima razón de negocios es un derivado del propósito de negocios, parece una elección legislativa poco afortunada, porque dicha institución surgió para resolver casos en los que se aplican las complejas reglas contenidas en el Código Tributario norteamericano, que están repletas de beneficios fiscales hechos a la medida de ciertos grupos, lo que aumenta exponencialmente las posibilidades de usar estas normas de manera artificiosa⁷⁰.

Además, son abismales las diferencias entre nuestro sistema jurídico y el ordenamiento de Estados Unidos de Norteamérica respecto de la interpretación de la ley, el rol de los jueces y la relación de ellos con la administración fiscal⁷¹. Por lo mismo, la institución de la legítima razón de negocios presenta severos problemas de compatibilidad con nuestro sistema jurídico, lo que puede explicar los erráticos alegatos en los que ella ha sido invocada⁷².

Sin embargo, actualmente podemos observar algunos puntos comunes con esos sistemas. Así, por ejemplo, respecto de la necesidad de examinar el propósito con el que fue establecida una regla para poder definir correctamente la elusión, es destacable que incluso en sistemas jurídicos como el australiano, se distingue entre planificaciones agresivas, que constituirían elusión, y no agresivas, que serían planificación, precisamente, recurriendo al fin de las leyes para poder establecer aquella diferencia.

De esta forma, las planificaciones calificadas como agresivas para aquel sistema son las que buscan aprovechar deficiencias en la ley, recurriendo a actos que se conforman con la letra de ella, pero exceden su espíritu⁷³. Por lo mismo, la doctrina de ese país promueve eliminar las restricciones a la interpretación teleológica de la ley, que solamente autoriza en ciertas circunstancias a apartarse de las interpretaciones literales, todo ello, reconociendo las deficiencias e incoherencias propias de las leyes tributarias⁷⁴ que, en el mejor de los casos, son sistemas históricos⁷⁵.

⁷⁰ Hall, Robert y Rabushka, Alvin. *The Flat Tax*. 2ª ed., Stanford, Hoover Institution Press, 2007, pp. 1-34.

⁷¹ Vergara Q., Gonzalo. *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar, 2016, pp. 238-258.

⁷² Probablemente el más excéntrico se presentó mientras se impugnaba la veracidad de unas facturas, quedando registrado que la administración fiscal cuestionó los documentos "por una legítima razón de negocio, ya que parte de las facturas señalan adquisición de paltas, siendo las mismas que vende al supuesto proveedor". Mauricio Frez Venegas con SII (2011): TTA de Iquique, 1 de septiembre de 2011 (reclamo tributario), RUC 10-9-000027-K, RIC GR-02-00009-2011.

⁷³ Tooma, Rachel Anne. *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam, IBF, 2008, pp. 17, 27, 36-37.

⁷⁴ Tooma, Rachel Anne. *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam, IBF, 2008, pp. 171-173.

⁷⁵ Schmolders, Günter. *Teoría general del impuesto*. 3ª ed., Madrid, traducción del alemán de Luis Martín Merino, Editorial de Derecho Financiero, 1962, pp. 221-234.

Por su parte, estudios de derecho comparado han asimilado esta institución anglosajona al abuso de los derechos⁷⁶ o, recurriendo a una expresión más apropiada a nuestro sistema jurídico, han señalado su similitud con el fraude a la ley⁷⁷.

Esta última institución tiene contenidos dispares en las principales tradiciones jurídicas de Europa continental, a saber, la francesa y la alemana, siendo mucho más objetiva esta institución en los sistemas que se inspiran en el Código Civil germano, debido a que en dichos ordenamientos jurídicos se exige que la violación indirecta de la ley se realice recurriendo a caminos tortuosos, lo que busca disminuir el riesgo de la actuación arbitraria de quien debe resolver en caso concreto basándose solamente sobre los indicios que revelarían la intención del contribuyente⁷⁸, porque la intención es un proceso mental, por lo mismo, no es perceptible por los sentidos.

A nivel internacional la terminología y el contenido de las instituciones que podrían ser asimilables al propósito de negocios varía. Sin embargo, factores comunes han sido observados en estudios recientes, que muestran que las instituciones destinadas a evitar estos abusos de los derechos tienen en común contemplar la artificialidad del medio utilizado por el contribuyente para obtener la ventaja tributaria, medir el rol de juega la intención del contribuyente y utilizar el elemento teleológico en la metodología jurídica⁷⁹, porque es necesario conocer el propósito que buscaba conseguir del legislador⁸⁰, para evitar que, en la práctica, se terminen derogando administrativamente los llamados gastos fiscales y otros beneficios que, en más de una ocasión, producen un beneficio solamente al aplicar la ley impositiva⁸¹.

⁷⁶ Como se ha hecho presente, a nivel de principios europeos, es entendida esta expresión en un sentido totalmente diferente al que tenía en la literatura jurídica clásica francesa y alemana. Gordley, James. *Abuse of Right in the Civil Law Tradition*. En: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (Eds.). *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law, 2011, pp. 33-46.

⁷⁷ Ward, David, et al. *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*. *Taxation in Australia* 20(8): 497, 1986.

⁷⁸ Vergara Q., Gonzalo. *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago, Libromar, 2016, pp. 221-223.

⁷⁹ Freedman, Judith. *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level*. En: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (Eds.). *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law, 2011, pp. 365-380.

⁸⁰ Vogenauer, Stefan. *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*. En: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (Eds.). *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law, 2011, pp. 532-534.

⁸¹ Surrey, Stanley y MacDaniel, Paul. *Tax Expenditures*. Cambridge, Harvard University Press, 1985, pp. 25-27; McMahon Jr., Martin. *Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters*. *Tax Notes* 94 (8): 1017-1026, 2002.

De hecho, si en general no consideráramos el propósito del legislador y solamente examináramos el propósito del contribuyente, llegaríamos a toda clase de conclusiones que no resisten mucho análisis, por ejemplo, se debería concluir que asignar bienes a una empresa individual es un acto elusivo, porque el empresario individual es una institución que solamente produce efectos fiscales⁸², igualmente se concluiría que la depreciación acelerada es elusiva, porque solamente tiene efectos impositivos, lo que demuestra la insuficiencia de toda definición relacionada con la materia más amplia de la elusión que excluya el examen del propósito demostrable de la ley que indirectamente se infringe.

Volviendo a nuestro país, en el aspecto negativo del contenido que se podría dar a la legítima razón de negocios, el Servicio de Impuestos Internos ha indicado que solamente pagar menos impuestos no se conforma con ella, lo que podría ocurrir al aportar bienes a una sociedad que registra una pérdida tributaria que compensará las utilidades en una venta posterior de ellos⁸³.

En su lado positivo, si bien la administración fiscal fue reticente a emitir pronunciamientos previos sobre la materia, recientemente señaló que es una legítima razón de negocios incorporar nuevos socios, explorar financiamiento según áreas distintas de negocios, separar resultados, riesgos operacionales y financieros de cada uno de ellos, son una legítima razón de negocios, sin embargo, esta valorización de las motivaciones puede ser realizada considerando hechos anteriores, coetáneos o posteriores al aporte⁸⁴, por lo que, mientras estén pendientes los plazos de prescripción contemplados en el artículo 200 del Código Tributario, dentro de los cuales puede tasar el aporte, la administración considera que está facultada para pronunciarse al respecto⁸⁵.

A pesar que la legítima razón de negocios es una institución limitada a restringir la facultad de tasar del Servicio de Impuestos Internos, en la práctica, ella ha sido invocada en tribunales por los funcionarios de la administración fiscal a raíz de casos que nada tienen que ver con la tasación, en lo que parecen ser fallas en

⁸² Adriasola N., José Manuel. La transformación de la empresa. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1971, pp. 35-36.

⁸³ Servicio de Impuestos Internos. Circular N° 45 del 16 de julio de 2001. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu45.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁸⁴ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.649 del 18 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1649.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁸⁵ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 308 del 19 de febrero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja308.htm>> [consulta: abril de 2017].

el control interno de aquel organismo, considerando que su posición oficial de la autoridad tributaria es que la legítima razón de negocios “no es un requisito que se exija cuando se dan las reorganizaciones empresariales a que se refiere el inciso cuarto del artículo 64 del Código Tributario (división y fusión), sino que es una condición a cumplir cuando se trate del aporte total o parcial de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulten de otros procesos de reorganización de grupos empresariales que obedezcan a una legítima razón de negocios”⁸⁶. Es decir, si no es un requisito aplicable a toda tasación, menos puede ser un requisito aplicable más allá del ámbito de los aportes.

A pesar de ello, la legítima razón de negocios ha sido objeto de las más variadas declaraciones en tribunales, especialmente a nivel de las cortes de apelaciones, siendo invocada en casos sobre gastos rechazados⁸⁷ e incluso respecto de delitos tributarios⁸⁸. Esas materias perfectamente pueden ser resueltas sin recurrir a dicha institución, como en los hechos ha ocurrido cuando estas causas son casadas, como se puede observar al analizar los fundamentos sobre los que la Corte Suprema las resolvió aplicando las reglas generales, sin recurrir a aquella institución cuya aplicación, en rigor, es especial.

Ahora, entre las sentencias contrarias al Servicio de Impuestos Internos en las que se ha analizado la institución, es posible mencionar un fallo de la Corte de Apelaciones de Santiago en el que se indicó que “el Servicio de Impuestos Internos, para efectos de considerar incluso al contribuyente en el impuesto del artículo 21 de la referida Ley de la Renta, entra a escrutar, a desentrañar, la *ratio negoti*, esto es, si la operación, al momento en que se gestó, tenía una causa comercial eficiente para los efectos de resolver acerca de la pertinencia del gasto, para lo cual se vale del concepto de la legítima razón de negocio, establecido en el artículo 64 inciso quinto del Código tributario”. Luego continúa el resolutivo señalado que el “referido concepto jurídico, es utilizado por la Ley para efectos específicos, y lo desarrolla en el contexto normativo de la reorganización de empresas, de forma tal, que ese proceso de planificación tributaria tenga una lógica de eficiencia, de racionalización, que tienda al mejoramiento de la organización empresarial y no esconda en cambio un fraude a la ley; una mera alteración de la cadena de tributación

⁸⁶ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 857 del 25 de abril de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja857.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁸⁷ Comercial Caracol Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.566-2014.

⁸⁸ Inmobiliaria e Inversiones Santa Lucía Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 8 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 8.219-2015.

en base a operaciones tras las cuales subyace un interés distinto al declarado, esto es, cuando el único motivo que sostiene las referidas operaciones sea la elusión y no el resultado de un ahorro impositivo como consecuencia de un proceso serio”⁸⁹.

Resulta destacable la sentencia anterior, precisamente porque ella se pronuncia sobre la especificidad de la norma, afirmando que la aplicación del concepto de legítima razón de negocios procede solamente en un ámbito especial. Además, con bastante acierto la sentencia establece la relación entre la legítima razón de negocios y el fraude a la ley, que como vimos, es uno de los equivalentes que los estudiosos del derecho tributario comparado han encontrado de este concepto anglosajón en los sistemas jurídicos basados sobre el derecho civil europeo continental.

Así las cosas, ha sido un gran acierto de esta sentencia poner luces sobre la excepcionalidad de la aplicación del concepto de legítima razón de negocios, lo que es posible reforzar recurriendo a los principios generales de nuestro derecho, en el que no es aceptable que el fraude se presuma, lo que sería el efecto de exigir probar respecto de todo acto de una empresa la inexistencia del fraude a la ley mediante los hechos positivos que lo descarten, que sería la consecuencia de considerar que la legítima razón de negocios es una institución de aplicación general en nuestro derecho tributario, por lo que el contribuyente estaría compelido a acreditar que tras cada anotación en su contabilidad existe una legítima razón de negocios.

Entonces, los criterios oficiales del Servicio de Impuestos Internos parecen estar acotando el concepto de la legítima razón de negocios en un sentido correcto, sin perjuicio de ello, aún se observa poca claridad respecto de la aplicación de dichos criterios a nivel de los funcionarios, especialmente en relación con el ámbito de aplicación de la institución.

Sin perjuicio de lo indicado, en el caso del aporte, el requisito de la existencia de una legítima razón de negocios es plenamente aplicable para restringir la facultad de tasar.

4.6 El término de giro

La Ley N° 20.899 modificó el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta y restringió la facultad de tasación en el caso de la adjudicación de bienes a los dueños, comuneros, socios o accionistas de las empresas que ponen término de giro, permitiendo que la adjudicación se realice al costo tributario de los bienes.

⁸⁹ Considerando tercero, causa Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (casación en el fondo) rol N° 7.682-2013.

En esencia, esto permite que la diferencia que pueda existir entre el costo tributario y el valor de mercado sea realizada en un momento posterior por la persona a la que le sea adjudicado el bien respectivo.

Antes de esta norma existían dudas respecto de la posibilidad de tasar en el caso de la adjudicación de un bien que perteneció a la sociedad disuelta, ocurrida a raíz del proceso de partición que sigue a la disolución de las sociedades civiles⁹⁰.

En cambio, el caso de las sociedades comerciales, era claro que, al persistir la personalidad jurídica para efectos de la liquidación⁹¹, siempre estábamos ante una enajenación, por lo que la adjudicación era tasable⁹².

5. CONCLUSIONES

El ámbito de aplicación de la facultad de tasar contemplada a partir del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario es muy amplio, ya que comprende a todos los gravámenes que son administrados por el Servicio de Impuestos Internos, pero la mencionada disposición no contempla una metodología para su aplicación, y el resto del ordenamiento no llena este vacío, lo que es descrito por los constitucionalistas como una inadecuada densidad normativa. Por ello, son tan relevantes las restricciones a esa facultad.

La primera limitación a esta potestad es la prescripción extintiva de las facultades de fiscalización, que deja firmes las relaciones jurídicas, e impide que se pueda cuestionar el valor acordado tras el transcurso de los plazos contemplados en el

⁹⁰ Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.687 del 6 de octubre de 1988. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/oct05.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2.889 del 26 de octubre de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja2889.htm>> [consulta: abril de 2017].

⁹¹ Puga V., Juan Esteban. La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el derecho chileno y comparado. Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile, Tomo II pp. 829-831, 2013; Palma R., Gabriel. Derecho Comercial. Santiago, Editorial Nascimento, Tomo II p. 171, 1941; Eyzaguirre E., Rafael. Derecho Comercial. Santiago, Editorial Universitaria, p. 307, 1959 y Varela V., Raúl. Derecho comercial. Santiago, Editorial Universitaria, pp. 191-194, 1966.

⁹² Sin perjuicio de contradicciones que han estado presentes en algunos pronunciamientos del SII. Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.083 del 3 de abril de 2000. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1655.pdf>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 3.032 del 26 de agosto de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja339.htm>> [consulta: abril de 2017].

artículo 200 del Código Tributario. Por lo que, si el valor acordado durante un período prescrito ocasiona un resultado en un período vigente, solamente se puede exigir que se acredite que la operación existió, pero no se puede impugnar que dicho valor debió ser diferente.

Respecto de las excepciones, algunas de ellas adolecen del mismo problema que tiene la regla general, a saber, la falta de densidad normativa, porque están compuestas por conceptos jurídicos indeterminados, como es el caso del uso del término notoriamente para describir las diferencias toleradas entre el valor corriente en plaza y el valor acordado y las circunstancias en las que se realiza la operación.

Respecto de este último concepto, los pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos deberían proporcionar la seguridad jurídica que nace de la confianza legítima en que se actuará de forma coherente a los pronunciamientos anteriores. Por ello, por ejemplo, varios acuerdos financieros, que normalmente contemplan precios diferentes a los de mercado, quedan protegidos por los criterios oficiales de la autoridad fiscal.

En el caso de divisiones y fusiones, es importante resaltar que la administración fiscal no acepta una revalorización voluntaria de los bienes de las sociedades, por lo que la facultad de tasar parecería estar entendida como la potestad para devolver los valores al que tenían registrados los bienes en la sociedad original.

En relación la excepción aplicable a otras reorganizaciones, el acto que con mayor frecuencia debería quedar cubierto es el aporte. Por su parte, la contra excepción a esta norma contiene uno de los conceptos jurídicos indeterminados que ha provocado más confusión en nuestro medio: la legítima razón de negocios. Este concepto es parte de una contra excepción especialísima y, a pesar de ello, ha sido alegada en casos que ninguna relación tienen con ella.

La administración fiscal solamente en el último tiempo ha desarrollado un poco más el contenido de este concepto jurídico indeterminado, señalando ejemplos de una legítima razón de negocios como incorporar nuevos socios, explorar financiamiento según áreas distintas de negocios, separar resultados, riesgos operacionales y financieros de cada uno de ellos, pero estos motivos requieren una apreciación según los hechos y circunstancias de cada caso.

Por último, la nueva excepción que restringe la facultad de tasar cuando se adjudican los bienes al costo tributario que tenían registrados en la empresa que pone término a su giro, permiten que la diferencia entre dicho costo y el valor de mercado pueda ser realizada por quien se adjudica el bien.

6. BIBLIOGRAFÍA

ABELIUK M., René. Contrato de promesa, de opción y otros acuerdos previos. 3ª ed., Santiago, Abeledo Perrot - Thomson Reuters, 2012.

ADRIASOLA N., José Manuel. La transformación de la empresa. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1971.

AGUILERA J., Alberto; ROJAS L., Luis y Valdés B., Mario. Manual de la Ley de Impuesto a la Renta. Santiago, Prensa Latinoamericana, 1969.

ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; y VODANOVIC H., Antonio. Tratado de derecho civil. Parte preliminar y general, Tomo II. 7ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2011.

ALESSANDRI R., Arturo. De la compraventa y de la promesa de venta, Tomo II. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003.

ALVEAR T., Julio. Hacia una concepción comprehensiva de la libertad económica. Un paradigma a desarrollar. Estudios Constitucionales 13(1): 321-372, 2015.

AMANN, Robert (ed.). German Tax Guide. La Haya, Kluwer Law International, 2001.

AULT, HUGH Y ARNOLD, Brian. Comparative Income Taxation. 3ª ed., Nueva York, Wolters Kluwer, 2010.

BARROS ERRÁZURIZ, Alfredo. Curso de derecho civil. Tomo I, 1ª ed., Santiago, Imprenta Cervantes, 1907.

BERMÚDEZ S., Jorge. Derecho administrativo general. Santiago, 3ª ed., Legal Publishing – Thomson Reuters, 2014.

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

BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRAUCHERSCHUTZ. Transformation Act, 2017. [en línea] <http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_umwg/> [consulta: 11 de abril de 2017].

CLARO S., Luis. Explicaciones de derecho civil chileno y comparado, Tomo Primero. 1ª ed., Santiago, Establecimiento Poligráfico Roma, 1898.

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA. Directiva 2005/19/CE del 17 de febrero de 2015. [en línea] <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32005L0019&qid=1503412108114&from=EN>> [consulta: mayo de 2017].

CORDERO Q., Eduardo. Sanciones administrativas y mercados regulados. Revista de derecho (Valdivia) 26(1): 119-144, 2013. Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile.

CHACÓN, Jacinto. Esposición razonada i studio comparado del Código Civil chileno, Tomo I. 2ª ed. Valparaíso, Imprenta del Mercurio, 1881.

CHARAD D., Emilio; ROJAS L., Luis y VALDÉS B., Mario. El Código Tributario. Santiago, Impresora Lautaro, 1976.

EYZAGUIRRE E., Rafael. Derecho Comercial. Santiago, Editorial Universitaria, 1959.

FELIÚ S., Juan. Manual de estudio de títulos. 3ª ed. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2008.

FLORES D., Gloria y VERGARA Q., Gonzalo. Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control. Santiago, Thomson Reuters, 2014.

FREEDMAN, Judith. The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level. En: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (Eds.). Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law, 2011, pp. 365-380.

GEORGAKI, Vera. El principio de neutralidad en las operaciones extraordinarias. En: Di Piero, Adriano y Tassani, Thomas (dir.). Los principios europeos del derecho tributario. Barcelona, Atelier, 2015, pp. 185-208

GORDLEY, James. Abuse of Right in the Civil Law Tradition. En: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (Eds.). Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law, 2011, pp. 33-46.

HALL, Robert y Rabushka, Alvin. The Flat Tax. 2ª ed., Stanford, Hoover Institution Press, 2007.

INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN RAFAEL LAPESA. Mapa de diccionarios. Madrid, Real Academia Española, 2013 [en línea] <<http://web.frl.es/ntllet>> [Consulta: 11 de febrero de 2017].

MACDANIEL, Paul; MCMAHON, Martin; SIMMONS, Daniel y POLSKY, Gregg. Federal Income Taxation. 6ª ed., Nueva York, Thomson West, 2008.

MCMAHON JR., Martin. Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters. Tax Notes 94 (8): 1017-1026, 2002.

OELCKERS C., Osvaldo et al. La técnica legislativa ante la elaboración de la ley. Valparaíso, Centro de Estudios y Asistencia Legislativa Universidad Católica de Valparaíso, 1988.

OSSANDÓN W., María Magdalena. Los elementos descriptivos como técnica legislativa: consideraciones críticas en relación con los delitos de hurto y robo con fuerza. Revista de derecho (Valdivia) 22(1): 159-183, 2009. Valdivia, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile.

PABLO P., Rodrigo. Interés máximo convencional en los contratos de leasing y otras figuras afines: comentario a la sentencia del tribunal arbitral de segunda instancia compuesto por los árbitros Enrique Barros Bourri, Miguel Luis Amunátegui Mönckeberg y Antonio Bascuñán Valdés, en la causa de autos caratulados: inmobiliaria S.W. Deportes S.A. con Penta Vida Compañía de Seguros de vida S.A. Revista chilena de derecho 42(3): 1097-1116, 2015.

PALMA R., Gabriel. Derecho Comercial. Santiago, Editorial Nascimento, Tomo II, 1941.

PEÑAILILLO A., Daniel. La prueba en materia sustantiva civil. Parte general. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1993.

PUGA V., Juan Esteban. La sociedad anónima y otras sociedades por acciones en el derecho chileno y comparado. Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile, Tomo II, 2013.

RIOSECO E., Emilio. La prescripción extintiva ante la jurisprudencia. Santiago, Editorial Jurídica de Chile. 2ª ed., 2004.

SALAZAR C., Andrés. La alteración de precios como fraude: Comentarios acerca del origen histórico del artículo 285 del Código Penal chileno y su interpretación. Política Criminal 11 (22): 391-438, 2016

SCHMÖLDERS, Günter. Teoría general del impuesto. 3ª ed., Madrid, traducción del alemán de Luis Martín Merino, Editorial de Derecho Financiero, 1962.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 2 del 2 enero de 1998. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1998/circu02.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 45 del 16 de julio de 2001. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu45.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 68 del 28 de noviembre de 1996. [en línea] <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/1996/68.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.083 del 3 de abril de 2000. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JI1655.pdf>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.649 del 18 de junio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1649.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.650 del 16 de septiembre de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/ventas/ja1650.htm>> [consulta: abril de 2017].

Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 1.773 del 20 de julio de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/ventas/ja1773.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.808 del 13 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1808.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.821 del 14 de julio de 2015. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2015/renta/ja1821.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 115 del 22 de enero de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/otras/ja115.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 186 del 31 de enero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja186.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 188 del 31 de enero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja188.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.156 del 3 de octubre de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja2156.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.229 del 3 de julio de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja2229.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.414 del 20 de agosto de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2414.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.687 del 6 de octubre de 1988. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1998/renta/oct05.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.705 del 20 de septiembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2705.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.705 del 20 de septiembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2705.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.730 del 16 de septiembre de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja2730.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.889 del 26 de octubre de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja2889.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.998 del 25 de octubre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2998.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 264 del 26 de enero de 2006. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja1096.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.032 del 26 de agosto de 2002. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2002/renta/ja339.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.126 del 15 de noviembre de 2007. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja3126.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.422 del 29 de diciembre de 2016. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2016/renta/ja3422.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.538 del 22 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3538.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.539 del 22 de diciembre de 2009. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2009/renta/ja3539.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 3.654 del 5 de diciembre de 1995. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JA1404.pdf>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 308 del 19 de febrero de 2014. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/renta/ja308.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 4.966 del 27 de diciembre de 2006. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4030.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 407 del 15 de marzo de 2010. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja407.htm>> [consulta: abril de 2017] y Servicio de Impuestos Internos.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 494 del 25 de febrero de 2011. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja494.htm>> [consulta: abril de 2017];

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 592 del 27 de febrero de 1988. [en línea] <<http://home.sii.cl/sacn/oficios/JCT072.pdf>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 6.348 del 12 de diciembre de 2003. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2003/renta/renta6348.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 677 del 2 de abril de 1997.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 840 del 25 de abril de 2013. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja840.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 847 del 18 de abril de 1997. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/1997/otras/may10.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 851 del 25 de abril de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja851.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 857 del 25 de abril de 2008. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2008/renta/ja857.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N°1.134 del 15 de mayo de 2012. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2012/renta/ja1134.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 2.172 del 1 de junio de 2000. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2000/renta/junio07.htm>> [consulta: abril de 2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 313 del 22 de enero de 2001. [en línea] <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2001/renta/ja153.htm>> [consulta: abril de 2017].

SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS. Oficio N° 15.443 del 20 de Julio de 2015. [en línea] <http://www.svs.cl/documentos/ofo/ofo_15443_2015.xml> [consulta: abril de 2017].

SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS. Oficio N° 2.718, del 26 de junio de 2011.

SUPERINTENDENCIA DE VALORES Y SEGUROS. Oficio N° 4.616 del 26 de febrero de 2015 [en línea] <http://www.svs.cl/portal/principal/605/articles-16389_recurso_4616.pdf> [consulta: abril de 2017].

SURREY, STANLEY Y MACDANIEL, Paul. Tax Expenditures. Cambridge, Harvard University Press, 1985.

TERRA, Ben y WATTEL, Peter. European Tax Law. 6ª ed., Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2012.

TOOMA, Rachel Anne. Legislating Against Tax Avoidance. Amsterdam, IBF, 2008.

VALENZUELA C., Rodrigo. Algunas Consideraciones Tributarias Acerca de Aportes de Capital. Revista de Derecho Económico 0(73), pp: 77-86.

VARELA V., Raúl. Derecho comercial. Santiago, Editorial Universitaria, pp. 191-194, 1966.

VERGARA Q., Gonzalo. Factores de conexión en el impuesto adicional. Revista de Estudios Tributarios 8: 55-130, 2013. Santiago, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

VERGARA Q., Gonzalo. Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias. Santiago, Libromar, 2016.

VODANOVIC H, Antonio. Curso de derecho civil basado en las explicaciones de los profesores de la Universidad de Chile Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somariva Undurraga, Tomo I. 1ª ed., Santiago, Editorial Nascimento, 1939.

VOGENAUER, Stefan. The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law. En: De la Feria, Rita y Vogenauer, Stefan (Eds.). Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Oxford, Oxford Institute of European and Comparative Law, 2011, pp. 521-571.

WARD, David, et al. The Business Purpose Test and Abuse of Rights. Taxation in Australia 20(8): 497-525, 1986.

Jurisprudencia citada:

Tribunal Constitucional, 9 de enero de 2014, sentencia rol N° 2.299.

Comercial Caracol Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 30 de diciembre de 2014 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 5.566-2014.

Empresas Carozzi S.A. con SII (2014): Corte Suprema, 7 de octubre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 12.282-2013.

Inmobiliaria e Inversiones Santa Lucía Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 8 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 8.219–2015.

Inmobiliaria Fic con SII (2015): Corte Suprema, 20 de agosto de 2015 (casación en el fondo), rol N° 23.114-2014.

Inmobiliaria Herseim La Reserva Ltda. con SII (2016): Corte Suprema, 12 de diciembre de 2016 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 32.130–2015.

Inmobiliaria Las Pataguas S.A. con SII (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 22 de julio de 2014 (casación en el fondo) rol N° 7.682-2013.

Inmobiliaria Uncastillo Ltda. con Fisco (2016): Corte Suprema, 6 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 24.930-2014.

Inversiones Barakaldo Ltda. con SII (2015): Corte Suprema, 29 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.159-2015.

Inversiones Negocios Corporativos con SII (2005): Corte Suprema, 27 de septiembre de 2005 (casación en el fondo), rol N° 1.240-2005.

Inversiones Santa Ana Limitada con SII (2014): Corte Suprema, 6 de octubre de 2014 (casación en el fondo), rol N° 6.292-2013.

Inversiones Tocopilla Dos-B S.A. con Municipalidad de Las Condes (2012): Corte Suprema, 22 de noviembre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 8.354-2011

Jaime Francisco Rossel Galdámez con SII (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de mayo de 2014 (apelación), rol N° 1.514-2014.

Jaime Illanes Piedrabuena con SII (2016): Corte Suprema, 11 de mayo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 5.316-2016.

Maderas Cóndor S.A. con SII (2012): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010.

Mauricio Frez Venegas con SII (2011): TTA de Iquique, 1 de septiembre de 2011 (reclamo tributario), RUC 10-9-0000027-K, RIC GR-02-00009-2011.

Nespresso Chile S.A. con SII (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

Servicios de Inversiones Marítimas Ltda. con SII (2014): Corte Suprema, 23 de octubre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 2.553-2010.

