

**ANÁLISIS CRÍTICO DE LA TASACIÓN DEL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO  
TRIBUTARIO**  
*CRITICAL ANALYSIS OF VALUATION IN ARTICLE 64 OF THE CHILEAN TAX CODE*

Gonzalo Vergara Quezada<sup>1</sup>

**RESUMEN:** estudio sobre las reglas de valoración contenidas en el artículo 64 del Código Tributario chileno, para establecer si ellas tienen la densidad normativa necesaria, que permitiría evitar el uso arbitrario de la norma, y prevenir que, ante la ausencia de parámetros legales objetivos, las diversas unidades de la administración fiscal la apliquen que formas distintas, lo que atenta en contra del principio de igualdad ante la ley, debido a que casos iguales se resuelven de distintas maneras.

**PALABRAS CLAVES:** valorización, valor corriente en plaza, efectos tributarios de la valoración, artículo 65 del Código Tributario chileno.

**ABSTRACT:** study on the valuation rules contained in article 64 of the Chilean Tax Code, to establish if they have the necessary normative density, which would avoid the arbitrary use of the rule, and prevent that, in the absence of objective legal parameters, the various units of the tax administration apply it in different ways, which attempts against the principle of equality before the law, because equal cases are resolved in different ways.

**KEYWORDS:** valuation, market value, tax effects of valuation, article 64 of the Chilean Tax Code.

## 1. INTRODUCCIÓN

Muchas veces, para tratar de llamar la atención del lector se recurre a un lenguaje figurado que, si bien puede parecer poco afortunado desde el punto de vista académico, e incluso peligroso, porque puede ocultar muchas de las distinciones que es necesario hacer para solucionar problemas jurídicos, cumple una función útil: lograr presentar un problema complejo en términos simples, lo que facilita su comprensión y retención en la memoria.

En el derecho tributario es posible encontrar un ejemplo de ello en el concepto de *erosión de la base imponible*, que se originó en el coloquial lenguaje jurídico anglosajón<sup>2</sup> y fue recientemente popularizado por organismos internacionales<sup>3</sup>.

En el derecho constitucional encontramos otro ejemplo, la figura llamada *densidad normativa adecuada*, con la que se da cuenta del nivel de precisión del texto de una norma que recae sobre una materia que la Constitución somete al principio de reserva legal o que regula garantías comprendidas en el catálogo de derechos fundamentales<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Abogado, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Máster en derecho con mención en derecho tributario, Pontificia Universidad Católica de Chile. Profesor LLM UC. Abogado en PwC. Correo gonzalo.vergara@cl.pwc.com. Recibido el 7 de agosto de 2018, aceptado el 21 de noviembre de 2018.

<sup>2</sup> BITTKER, Boris (1967): “A ‘Comprehensive Tax Base’ as a goal of income tax reform”, Harvard Law Review, Vol. 80, N° 5 pp. 925-985.

<sup>3</sup> FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Legal Publishing Thomson Reuters) 82-84.

<sup>4</sup> ALDUNATE LIZANA, Eduardo. (2010): “Aproximación conceptual y crítica al neoconstitucionalismo”, *Revista de derecho* (Valdivia), Vol. 23 N° 1: pp. 79-102.

La teoría del contenido esencial, que trata de explicar este concepto, señala que la ley debe contemplar todo aquello que es esencial para el ejercicio de los derechos fundamentales<sup>5</sup> y, en materia tributaria, el ejercicio de las facultades de fiscalización afecta, entre otros derechos fundamentales, al derecho de propiedad y al derecho de igualdad en la repartición de las cargas públicas.

Ahora, si podemos resumir la utilización del concepto comentado, diremos que la densidad normativa sería adecuada si el texto legal contiene los elementos esenciales de la regulación correspondiente, de manera que ninguno de ellos deba ser, en definitiva, establecido mediante el uso de la potestad reglamentaria o, peor aún, fijado a través de interpretaciones administrativas.

El Tribunal Constitucional ha empleado la expresión comentada en diversos fallos, señalando que la “exigencia de la debida densidad normativa pretende que la norma legal que forme parte de la reserva legal establecida por el constituyente contenga un mandato que impida a normas infralegales o decisiones administrativas disponer del objeto regulado con una potestad equivalente a la del legislador”<sup>6</sup>.

Así las cosas, no parece aventurado afirmar que las normas positivas aplicables a materias fiscales deberían tener siempre una densidad normativa suficiente, considerando que el establecimiento de tributos<sup>7</sup> y el otorgamiento de facultades<sup>8</sup> a la administración fiscal son materias que se encuentran bajo el principio de legalidad y, además, los procedimientos administrativos se deben conformar con las reglas del debido proceso<sup>9</sup>.

Por lo mismo, es muy importante examinar si las disposiciones que facultan a la administración fiscal para fijar diferencias de impuestos, debido a que el valor acordado por las partes en un acto jurídico es inferior al de mercado, satisfacen la mencionada exigencia de una debida densidad normativa.

Entonces, a la luz de lo señalado, podemos sostener que una sana técnica legislativa en materia de impuestos debería contemplar en sus reglas sobre valorizaciones, al menos, los siguientes elementos: (1) el concepto de valor, (2) el hecho que implica la realización del resultado afecto a impuestos, (3) el objeto de la valorización, (4) cómo se determina el costo de dicho objeto, (5) el régimen fiscal al que se someten las partes que llevan a cabo el acto valorizado, (6) el método para determinar el valor de mercado, (7) las consecuencias fiscales de la valorización y (8) y las excepciones a la regla.

---

<sup>5</sup> MAURER, Hartmut (2011): *Derecho administrativo. Parte general* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech et al., Marcial Pons) p. 152-155.

<sup>6</sup> Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 2.643, de 26 de enero de 2015, considerando cuadragésimo quinto.

<sup>7</sup> EVANS ESPÍÑERA, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 102-105.

<sup>8</sup> Ferrada Bórquez, Juan Carlos (2011): “Los procesos administrativos en el derecho chileno”, *Revista de Derecho* de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXXVI, 1er Semestre: pp. 251 – 277.

<sup>9</sup> Dictámenes CGR N° 1.795, de 2016, N° 3.426, de 2016, N° 29.429, de 2017; ISENSEE RIMASSA, Carlos (2016): “Debido proceso y su recepción en la Ley N° 19.880: valoración y estándar de prueba en sede administrativa”, *Revista de Derecho Público*, Vol. 84, pp. 85-97; Sentencias Tribunal Constitucional rol N° 616, rol N° 766 y N° 1.223; VERDUGO MARINKOVIC, Mario (2011): La potestad administrativa sancionadora en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Asociación Chilena de Derecho Constitucional (ed.) *Estudios sobre justicia constitucional. Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 355-365 y FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol.2, pp. 8-42.

De no estar previstas expresamente en el texto de la regla legal uno de aquellos elementos, sería necesario poder determinar el mismo recurriendo a otras disposiciones de rango legal, que sean aplicables en subsidio según las reglas generales.

Antes de iniciar el análisis, es importante indicar que la expresión *podrá*, empleada en el artículo 64 comentado, indica la presencia de discrecionalidad respecto del ejercicio de la tasación. Es decir, ante la ocurrencia del supuesto de hecho previsto en la norma, la administración puede tasar o abstenerse de hacerlo. La discrecionalidad no debe ser confundida con arbitrariedad, por lo mismo, es imperativo que cuando se ejerza la facultad de tasar, en el acto administrativo se expresen las motivaciones que justificaron ese ejercicio<sup>10</sup>.

Con todo lo dicho en mente, pasamos a analizar en detalle las normas del artículo 64 que se refieren a la valorización, para establecer si se presentan todos los elementos que deberían estar presentes en la ley para poder aplicar correctamente esta facultad.

## 2. EL CONCEPTO DE VALOR

A partir del inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario podemos encontrar las reglas que facultan a la administración fiscal para impugnar los valores acordados por las partes, por lo mismo, el concepto de valor debería ser determinable para efectos de aplicar esta regulación.

Sin embargo, como lo ha hecho presente la doctrina<sup>11</sup>, en una acepción amplia<sup>12</sup>, valorizar implica establecer un intervalo de valores posibles de un bien en consideración a alguna de sus características, para lo que, normalmente, un experto emite una opinión sobre su valor intrínseco, opinión que contiene algunos elementos subjetivos y, en definitiva, da cuenta de una posibilidad.

Por lo mismo, lo indicado antes difiere del significado más preciso y objetivo del mismo término, cuando se especifica que se intenta determinar el valor de mercado del mismo bien, porque esto último supone conocer las conductas y fuerzas de compradores y de vendedores<sup>13</sup>. Entonces, debido a lo dicho, por regla general, el valor y el precio de un bien no coincidirán.

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

---

<sup>10</sup> Se ha resuelto que “las liquidaciones de impuestos, sean consecuencia o no de la tasación del artículo 64 del Código Tributario, deben contener los fundamentos de hecho y de derecho en que se basan”. Oficio N° 2.771, de 2007. En el mismo sentido, el antiguo *Manual de instrucciones de la administración fiscal* señalaba al respecto “que el funcionario respectivo que considere que los precios o valores asignados a las especies afectas son notoriamente inferiores a los corrientes en plaza, hará una estimación fundada de éstos y procederá a determinar los impuestos respectivos”. Servicio de Impuestos Internos (1963): *Manual de instrucciones*, N° 7315.04.

<sup>11</sup> PÉREZ-COTAPOS MARÍN, Gerardo y SILVA PALAVECINOS, Berta (2009): *Valorización de empresas: la aplicación de una metodología* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso) p. 15.

<sup>12</sup> En el derecho y en la economía podemos encontrar otras acepciones de valor, pero son más útiles en temas relacionados con la libre competencia. VALDÉS PRIETO, Domingo (2006): *Libre competencia y monopolio* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 153-166.

<sup>13</sup> PÉREZ-COTAPOS y SILVA PALAVECINOS (2009) pp. 15-16.

La importancia de la metodología no puede ser exagerada, debido a que ella permitirá establecer de forma objetiva si el resultado de una valorización es correcto<sup>14</sup>. El uso de una metodología supone seguir un procedimiento que permita a terceros reproducir las operaciones ejecutadas para llegar a establecer el valor, corroborando la validez del resultado, descartando de esta forma el actuar arbitrario de quien fijó el valor.

En los últimos años, la ciencia contable ha propuesto el concepto de valor razonable para la preparación de los estados financieros, que puede llevar a reconocer una utilidad o una pérdida. Dicho valor no coincidirá con el costo histórico al que se solían registrar los activos de las empresas. Determinar este valor razonable presenta el mismo problema, a saber, encontrar una técnica o metodología apropiada, ya que en muchos casos puede corresponder a una apreciación poco objetiva o arbitraria del valor, especialmente ante la inexistencia de transacciones reales de mercado de los bienes valorizados<sup>15</sup>.

Evidentemente, el concepto de valor razonable previsto por la actual ciencia contable no pudo estar contemplado en el artículo 64 del Código Tributario, dado que la norma legal antecede en muchas décadas a la utilización en Chile del concepto antes mencionado<sup>16</sup>.

Al no existir una metodología para fijar el valor corriente en plaza, o el valor que se cobren en convenciones de similar naturaleza, el difícil llegar a una conclusión respecto del significado de valor. Es grande el contraste de esta circunstancia con la que se presenta en el caso de los llamados precios de transferencia, ya que respecto de ellos están establecidas metodologías transaccionales, es decir, que buscan establecer el precio o valor de mercado<sup>17</sup>. Por ello, comienza a ser negativa la evaluación de la norma a la luz de la requerida densidad normativa.

### **3. EL HECHO QUE IMPLICA LA REALIZACIÓN DEL RESULTADO AFECTO A IMPUESTOS**

En este punto, es necesario hacer presente que en nuestro país las fluctuaciones del valor de mercado de un bien no tienen como efecto jurídico alterar la tributación<sup>18</sup>. Ello, 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,

---

<sup>14</sup> CAYO ARAYA, Teodosio (2012) *Tasación de bienes raíces urbanos. Criterios y procedimientos practico* (Santiago, CIPOD) pp. 89-90.

<sup>15</sup> JEPPESEN, Kim y VAN LIEMPD, Dennis (2015): “El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría”, (trad. Catherine Moreno y Jesús Suarez; rev. téc. Rafael Franco). *Revista Científica General José María Córdova*, Vol. 13 N° 16: pp. 135-171.

<sup>16</sup> La tasación, entendida como facultad de impugnar el valor acordado por las partes y determinar uno diferente, proviene del artículo 55 de la Ley N° 12.084, sobre impuestos a las Compraventas y otras Convenciones, publicada en el D. O. el 18 de agosto de 1956. Esa facultad fue incorporada al Código Tributario en su primer texto, promulgado mediante el Decreto con Fuerza de Ley N° 190, de 1960, publicado en el Diario Oficial el 5 de abril de 1960.

<sup>17</sup> PÉREZ-COTAPOS MARÍN, Gerardo (2016): “Métodos residuales de precios de transferencia y su aplicación bajo el artículo 41°E de la Ley de la Renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11, pp. 9-61.

<sup>18</sup> Una excepción a este principio la podemos encontrar en la Ley N° 20.544, que obliga a los contribuyentes que declaran sus rentas efectivas de la primera categoría según contabilidad completa a reconocer una utilidad o una pérdida por la fluctuación del llamado valor justo o razonable de los instrumentos derivados. La aplicación de esa normativa es bastante compleja, precisamente debido a la dificultad que presenta demostrar aquel valor.

precisamente, como el requisito de realización<sup>19</sup>. En nuestro derecho fiscal, normalmente<sup>20</sup>, ese acto será la enajenación del respectivo bien.

Por lo expuesto, el Servicio de Impuestos Internos, acertadamente, ha sostenido que la Ley sobre Impuesto a la Renta “no grava las utilidades mientras éstas no se realizan, tampoco dicho cuerpo legal permite descontar las pérdidas eventuales mientras éstas no se generen”<sup>21</sup>. Ahora, al ocurrir el acto que permite realizar un resultado, es posible que la administración fiscal estime que el valor otorgado por las partes al bien no coincide con el valor de mercado que tenga en ese momento, en cuyo caso puede ejercer la facultad de tasar.

Entonces, junto con este valor corriente en plaza, será importante para poder establecer el resultado de la enajenación el régimen fiscal al que están sometidas las partes y el costo del vendedor. Más adelante explicamos con mayor detalle a esto.

Esto no siempre fue así, de hecho, bajo la vigencia de la antigua Ley sobre Impuesto a la Renta por seis categorías de rentas, cuando los accionistas suscribían acciones a un precio preferencial, menor al de mercado, se consideraba que esta diferencia era un beneficio gravado con la antigua segunda categoría que afectaba las rentas de los valores mobiliarios<sup>22</sup>.

De una breve reflexión podemos concluir que cobrar tributos por comprar barato tiene el mismo efecto que tasar, la única diferencia está en que en este caso el afectado es el comprador, mientras que la tasación afecta al vendedor. Sin embargo, bajo la misma ley antes mencionada se consideraba que en el caso de las variaciones por tipo de cambio de depósitos se requería la percepción del dinero, sin que existiera una obligación tributaria antes de la ocurrencia de aquel hecho<sup>23</sup>, lo que demuestra lo confusas que pueden llegar a ser estas reglas.

Este tipo de criterios regularmente obedecen a verdaderos resquicios legales empleados por la administración fiscal, por ejemplo, al interpretar ciertas normas sobre títulos mercantiles, que buscan aplicar tributos cuando se compre un título de crédito bajo el valor par<sup>24</sup>. Ello es otra muestra de cómo el formalismo puede beneficiar al interés fiscal<sup>25</sup>.

Parece inadecuado emplear este tipo de razonamientos, al menos como regla general, ya que, por ejemplo, llevaría a tener que pagar impuestos cada vez que algo se compre en una oferta, es decir, cuando el precio pagado sea menor al valor de mercado. A grandes rasgos, parece que nuestra legislación suple adecuadamente este elemento de la facultad de tasar.

---

<sup>19</sup> MACDANIEL, Paul; MCMAHON, Martin; SIMMONS, Daniel y POLSKY, Gregg (2008): *Federal Income Taxation* (Nueva York, 6ª ed., Thomson West) pp. 72-76.

<sup>20</sup> En el caso de la tasación del establecimiento permanente el caso es diferente, porque él y su matriz son la misma persona, por lo que no estamos ante una enajenación, debido a que no se altera el dominio por su asignación al establecimiento permanente o a la matriz.

<sup>21</sup> Oficio N° 2.172, de 2000.

<sup>22</sup> PANTOJA CERDA, Samuel (1942): *Nuestra actual legislación tributaria* (Santiago, Talleres Gráficos “La Nación” S.A.) p. 186 y BRAVO PÉREZ DE ARCE, Alfonso (1940): *Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia* (Santiago, Dirección General de Prisiones) pp. 20-23 y 40-41.

<sup>23</sup> PANTOJA CERDA (1942) pp. 224-225.

<sup>24</sup> Lo que ocurre por regla general. Oficio N° 827, de 2016.

<sup>25</sup> VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias* (Santiago, Libromar) pp. 267-287.

#### **4. EL OBJETO DE LA VALORIZACIÓN**

En el inciso tercero del artículo 64 se contempla la regla aplicable a la enajenación de bienes muebles y la prestación de servicios, y en el inciso sexto se regula la tasación de los inmuebles. En ambos casos se exige que el valor de dichos bienes sirva de base o sean uno de los elementos para determinar un impuesto.

Ahora, la doctrina más autorizada ha señalado que la división de los objetos del derecho que hace nuestro Código Civil tiene como propósito exponer de forma metódica que ciertas instituciones jurídicas, como el estado civil y la capacidad, han sido establecidas en consideración de las personas y sus cualidades, mientras que otras instituciones apuntan a la relación entre las personas y las cosas. Por ello, las cosas que prestan una utilidad a las personas se clasifican como bienes, y se incorporan al patrimonio, creando derechos sobre aquellos bienes y acciones para poder defender estos derechos cuando son puestos en peligro por otros.<sup>26</sup>

En la visión clásica, los bienes corporales eran las cosas que podían ser apropiadas que eran perceptibles por los sentidos, mientras que los bienes incorporeales eran meros derechos, relaciones o facultades de las personas con respecto de las cosas corporales. Nuestro Código Civil fue más allá del derecho romano, e incluyó entre las cosas incorporeales al dominio, derecho que los romanos confundían con la cosa misma sobre la que recaía, por lo que nuestro derecho no sigue la concepción materialista romana<sup>27</sup>.

A lo señalado, es posible agregar el fenómeno descrito por el profesor Alejandro Guzmán Brito como la inflación de los derechos, en la cual cualquier pretensión subjetiva ha alcanzado muchas veces el estatus de bien incorporal a la luz del artículo 19 de la Constitución Política de la República<sup>28</sup>, por lo que no se puede descartar de plano que el concepto de bien incorporal comprenda incluso la calidad de parte de un contrato que es el objeto de un acto jurídico, como veremos más adelante.

Ahora, al analizar la redacción del artículo 64 del Código Tributario, de inmediato vemos que adolece de bastante imprecisión, ya que comienza haciendo referencia al “objeto de la enajenación”, lo que muestra una precaria técnica legislativa, considerando que en nuestro derecho el acto jurídico tiene propiamente un objeto, que es la prestación que se debe, que puede ser una cosa, un hecho o una abstención<sup>29</sup>.

Entonces, vale la pena preguntarse si el legislador trata de lograr un propósito especial con esta poco afortunada elección de palabras, o si ella, en cambio obedece, al decir de Kruse, a la miseria<sup>30</sup> de la legislación tributaria, que suele estar en deuda<sup>31</sup> con los llamados

---

<sup>26</sup> CLARO SOLAR, Luis (1930): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, Imprenta Cervantes) Tomo sexto. De los bienes I, p. 6.

<sup>27</sup> CLARO SOLAR (1930) Tomo Sexto. De los bienes I, p. 11-12.

<sup>28</sup> GUZMÁN Brito (2006): *Las cosas incorporeales en la doctrina y en el derecho positivo* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 101-105.

<sup>29</sup> Lo que nuestro Código Civil repite respecto de la obligación. León Hurtado, Abelino (1958): *El objeto en los actos jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 13-15.

<sup>30</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, Editoriales de Derecho Reunidas) p. 182.

<sup>31</sup> Editorial Revista de Derecho Universidad de Concepción (1935): “Régimen tributario”, *Revista de Derecho Universidad de Concepción* N° 12, año III, pp. III-IV; MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de derecho tributario* (Santiago, LegalPublishing-Thomson Reuters) Tomo I, pp. 201-205.

principios superiores de la tributación<sup>32</sup>, especialmente respecto de la seguridad, que exige rigurosidad jurídica al redactar las normas<sup>33</sup>.

Dicho lo anterior, es necesario observar que el artículo 64 agrega después del término *muebles*, los adjetivos *corporales e incorpales*, lo que en rigor es inútil, porque si no distingue el tipo de bien, en este caso *muebles*, siguiendo los argumentos básicos de interpretación<sup>34</sup> nos deben llevar a concluir que solamente se excluye del ámbito de aplicación de esta facultad a los bienes *inmuebles* que, por lo demás, están regulados en un inciso posterior.

Los primeros estudios sobre el derecho nacional que surgió en nuestro país tras la independencia<sup>35</sup>, muestran a los académicos nacionales quedaron deslumbrados por el genio de Andrés Bello y el arduo trabajo que durante años tomó preparar el Código Civil<sup>36</sup>, por lo que en el análisis de las reglas sobre interpretación de la ley, si bien no descartaba los errores, que expresamente estaban contemplados en las normas positivas<sup>37</sup>, se esperaba una extrema prolijidad jurídica de parte del legislador, y nada preparó a los primeros comentaristas de nuestras leyes para enfrentar los errores de la legislación fiscal.

Dicho lo anterior, un error evidente en la redacción del artículo 64 del Código Tributario es intentar comprender todas las cosas que no son inmuebles dentro de la expresión “especie mueble, corporal o incorpala”, porque habría bastado decir muebles.

Ahora, como está presente la distinción, es posible plantear, por ejemplo, la duda de si están comprendidos o no los derechos derivados de las leyes que regulan las llamadas cosas intelectuales, que no son cosas corporales y tampoco son incorpales<sup>38</sup>. En otras palabras, si solamente examinamos los términos usados en el artículo, podemos cuestionar que la administración fiscal esté facultada para tasar los acuerdos recaídos sobre privilegios industriales, sobre derechos de autor y sobre derechos conexos que, en rigor, no quedan comprendidos en la distinción de mueble e inmueble.

Luego, el artículo comentado agrega a *los servicios prestados* dentro de las, valga la redundancia, prestaciones contractuales tasables. Esta expresión, como veremos, podría ayudar a resolver algunos de los aparentes vacíos en esta regulación.

Entonces, si nos limitamos a revisar el texto del artículo 64 del Código Tributario, la conclusión a la que llegaríamos sería que no toda prestación podría ser tasada, ya que, por ejemplo, el texto no comprende la cesión de la posición contractual, que no corresponde

---

<sup>32</sup> VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1 pp. 37-47.

<sup>33</sup> WAGNER, Adolph (1909): *Traité de la science des finances* (París, trad. del alemán de Jules Ronjat, V. Giard & E. Brière) Vol. 2 pp. 269-271.

<sup>34</sup> ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; y VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de derecho civil. Parte preliminar y general* (Santiago 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo I p. 199.

<sup>35</sup> Academia de Leyes i Ciencias Políticas (1882): *Explicaciones de Código Civil destinadas a los estudiantes del ramo en la Universidad de Chile* (Santiago, Imprenta Cervantes) pp. 106-115.

<sup>36</sup> El Código Civil fue publicado en 1856 y su preparación comenzó a principios de la década de 1930. GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Historia literaria del Código Civil de la República de Chile* (Santiago, Producciones Gráficas Ltda.) pp. 10-66.

<sup>37</sup> Por ejemplo, en el artículo 24 del Código Civil, que se refiere a los pasajes contradictorios de las leyes.

<sup>38</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso) pp. 53-81.

propia a la cesión de un derecho<sup>39</sup> y, al menos en una primera aproximación, y no parece ser asimilable a la prestación de un servicio. Además, tampoco parecerían quedar comprendidos los acuerdos sobre privilegios industriales.

Sin embargo, esa conclusión es incorrecta, porque, como revisamos en otras ocasiones<sup>40</sup>, la interpretación de la ley comprende cuatro elementos que son parte de un mismo método<sup>41</sup>, lo que nos obliga a continuar con el análisis.

Por ello, debemos revisar lo que se dijo durante la tramitación de la Ley N° 19.155<sup>42</sup> que, junto con permitir la tasación de servicios, agregó al artículo la poco afortunada expresión “corporal o incorporal”, que es la causa de la confusión anotada. Así, se dijo respecto de la materia comentada que:

El actual artículo 64 del Código Tributario faculta al Servicio de Impuestos Internos para tasar el precio o valor asignado en la enajenación de una especie mueble, cuando éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza; pero no contempla igual facultad respecto de la prestación de servicios y no precisa con claridad si se encuentran comprendidos los bienes incorporales muebles, atendido el texto completo del inciso tercero en actual vigencia y del cual trata la modificación propuesta.

Al respecto, se estima de especial importancia complementar la norma en referencia, pues no existe ninguna razón para excepcionar [sic<sup>43</sup>] de este procedimiento a las operaciones señaladas, ya que también se utilizan normalmente en las actividades comerciales y pueden constituir, asimismo, base imponible de un impuesto directo o indirecto.

Se hace presente que las tasaciones que practica el Servicio de Impuestos Internos en virtud de la facultad contenida en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario, pueden ser impugnadas por el contribuyente a través del procedimiento general de reclamaciones.<sup>44</sup>

Como es posible observar, y tal como comentamos en otra oportunidad<sup>45</sup>, lo que intentaba hacer el legislador mediante esta, al decir de los civilistas, poco feliz redacción, era dejar claro que era amplio el espectro de cosas que pueden ser tasadas, incluyendo, además, a los servicios, con lo que, en la práctica, establecía una división muy similar a la que hace la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, que asimila todos los hechos gravados a dos categorías, ventas o servicios, división que en este caso correspondería a enajenaciones y servicios.

En otras palabras, si ignoramos por un momento la precisión, que en este caso es inconducente, que hace el artículo al distinguir entre especies muebles corporales e incorporales, podremos observar una oposición entre los conceptos de enajenación y servicios. Sin embargo, a pesar que podemos dar una explicación de lo que intentaba hacer

---

<sup>39</sup> Se ha señalado que la cesión del derecho de opción es perfectamente tasable. Cabello Palma, Juan Pablo (2001): *La facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile) pp. 106-108.

<sup>40</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 101-107.

<sup>41</sup> CLARO SOLAR, Luis (1942) Tomo Primero p. 121 y ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel y VODANOVIC H., Antonio (2011) p. 173.

<sup>42</sup> Publicada en el Diario Oficial el 13 de agosto de 1992.

<sup>43</sup> Debería decir eximir.

<sup>44</sup> Historia de la Ley N° 19.155 p. 10.

<sup>45</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 118-123.



el legislador, es necesario hacer presente que esta terminología sigue siendo bastante insatisfactoria, como pasamos a ver.

Recurriendo a lo que la doctrina más autorizada entiende puede ser objeto del tráfico jurídico, veremos que los actos con un contenido patrimonial recaen sobre cosas, derechos y hechos, siendo las cosas la materia perceptible por los sentidos, los derechos las cosas incorporales y los hechos son, en un sentido amplio, lo que se entiende por servicios<sup>46</sup>.

La explicación anterior podría ayudar a resolver los problemas expuestos, porque los contratos relacionados con las cosas intelectuales no recaen sobre ellas, sino sobre los derechos que con las mismas se relacionan.

Igualmente, la explicación de la doctrina respecto de los objetos del tráfico jurídico parece ayudar a resolver el problema de la tasación de la cesión de la posición contractual, que analizaremos más adelante con mayor detención, que podría ser comprendida dentro del concepto amplio de servicio, considerando que transferir la calidad de parte en el contrato sería el hecho que el cedente debe al cesionario.

En definitiva, se ha aceptado el ámbito objetivo de la tasación del artículo 64 del Código Tributario es bastante amplio y, por lo mismo, han sido objeto del ejercicio de esta facultad las cosas y actos más variados, como los bienes objeto de una distribución en especie<sup>47</sup>, el derecho real de usufructo<sup>48</sup>, la nuda propiedad<sup>49</sup>, las cuotas del dominio de un bien raíz<sup>50</sup>, distribuciones de utilidades en especie<sup>51</sup>, etcétera.

A pesar de ello, algunos casos requieren un estudio particular, como ocurre con la cesión de la posición contractual y con los contratos gratuitos diferentes de la donación<sup>52</sup>.

#### **4.1. LA CESIÓN DE LA POSICIÓN CONTRACTUAL**

El problema de la cesión de la posición contractual fue objeto de parte importante en la discusión judicial de la causa *Sociedad Transportes Licanco Ltda. con SIF*<sup>53</sup>, en la que se planteó por el contribuyente que el Servicio de Impuestos Internos no estaba facultado para tasar la referida cesión.

Al respecto, se afirmó que al no ser la calidad de parte en un contrato un bien mueble, no era posible aplicar la tasación. En definitiva, el problema analizado no fue objeto de una decisión judicial precisa, debido a que en la causa se resolvió que lo que se había cedido era

---

<sup>46</sup> GUZMÁN BRITO, Alejandro (2013): “Tipo, función y causa en la negociabilidad”, *Revista de derecho* (Valparaíso), N° 41, pp. 39-67.

<sup>47</sup> *Inmobiliaria Elqui S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de julio de 2015 (casación en la forma y en el fondo) rol N° 7.557-2015.

<sup>48</sup> *Inmobiliaria Peñablanca S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 11 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.048-2015.

<sup>49</sup> *Eduardo Otto Keim Braener con SII* (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 24.425-2014

<sup>50</sup> *José Ramiro Castro Pezoa con SII* (2005): Tribunal, 26 de enero de 2005 (casación en el fondo), rol N° 1.399-2004.

<sup>51</sup> *Inmobiliaria Elqui S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de julio de 2015 (casación en la forma y en el fondo) rol N° 7.557-2015.

<sup>52</sup> Recordemos que al contrato de donación aplica un tributo especial que tiene reglas de valoración que priman por especialidad sobre la valoración que estudiamos.

<sup>53</sup> *Sociedad Transportes Licanco Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 17.890-2015.

el derecho adquirir vehículos motorizados y no el contrato, porque todas las demás prestaciones habían sido cumplidas.

Es posible indicar que existe un gran problema en el razonamiento que sirvió para decidir el litigio anterior, porque, tal como lo explicó magistralmente el profesor de la Universidad de Chile, Gonzalo Figueroa Yáñez, en su obra *La asunción de deudas y la cesión de contrato*, la principal diferencia entre la cesión de contrato y la cesión de un crédito, es que la cesión de la posición contractual incluye todos los derechos potestativos derivados del contrato, por lo que ella comprende las acciones de nulidad, rescisión y resolución que derivan del contrato cedido, junto con las facultades, acciones, garantías, excepciones y otra serie de deberes emanados del contrato<sup>54</sup>.

Entonces, el mero hecho que se cumpliera las otras prestaciones contempladas en el texto del contrato cedido, restando el derecho para adquirir un bien, no transforma la cesión del mismo en una cesión de un crédito, porque junto con la posición contractual se ceden todas las acciones y derechos potestativos antes mencionados.

Tal vez, el caso anterior podría haber encontrado una mejor resolución, por ejemplo, si se hubiera analizado el sentido y alcance de la expresión servicios prestados en el artículo 64 del Código Tributario, como vimos antes.

Otro punto muy importante que el fallo podría haber tocado, es la extensión del concepto de bien incorporal, particularmente, si el término en este artículo es usado en una acepción más amplia que la que ha sido fruto del desarrollo del recurso de protección.

El punto anterior no es menor, porque si la calidad de parte no queda comprendida dentro del concepto de bien incorporal que, por ejemplo, contempla la Constitución, la expropiación de esta calidad no tendría una protección en nuestro sistema constitucional, por lo que privar a alguien de ella sería una manera indirecta de violar los derechos que se garantizan a todas las personas en nuestro país.

#### **4.2. CONTRATOS GRATUITOS**

Merece ser mencionado el caso de los contratos gratuitos, como el mutuo sin interés, el comodato, el depósito, el mandato gratuito, la fianza, la prenda, etc., que son aquellos que solamente reportan utilidad a una de las partes, sufriendo la otra el gravamen<sup>55</sup>, que como podemos recordar no son donaciones<sup>56</sup>, porque la donación es un contrato diferente<sup>57</sup>, así que vale la pena detenerse un instante en ellos.

Así, por un lado, si alguien sostuviera que los contratos gratuitos, como el comodato, son tasables, en la práctica estaría afirmando que ellos deberían ser onerosos, lo que implica

---

<sup>54</sup> FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1980): *La asunción de deudas y la cesión de contrato* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 46-48.

<sup>55</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (2010): *Los contratos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 22-27.

<sup>56</sup> *Jorge Díaz Rivera con María Chávez Astorga* (2007): Corte Suprema, 26 de abril de 2007 (casación en el fondo), rol N° 2.039-2005.

<sup>57</sup> El Código Civil expresamente lo dispone en varios casos, por ejemplo, respecto del comodato en el artículo 1395. Sin embargo, algunos actos implican una donación, por ejemplo, los artículos 403 y 1653 del Código Civil disponen que la remisión gratuita de un derecho se sujeta a las reglas de la donación, por lo que requiere del trámite de insinuación.

usar la analogía en materia fiscal, lo que violenta los principios básicos que sustentan nuestro derecho tributario<sup>58</sup>.

Por otro lado, el valor corriente en plaza de un contrato gratuito es igual a cero, por lo que tan solo aplicando las reglas del artículo 64 del Código Tributario se demuestra el absurdo de tasarlos.

Lo dicho no implica que los contratos gratuitos no tengan efectos fiscales, que son muy variados. Así, por ejemplo, si una empresa que determina su renta líquida imponible mediante contabilidad completa, entrega uno de los bienes que componen su activo fijo a otra empresa en comodato, por regla general, no podrá rebajar la depreciación del bien por el período de tiempo que dure ese contrato.

Sin embargo, lo dicho se debería ver alterado cuando el comodato es celebrado en el contexto de otros acuerdos que lo vuelven necesario para producir rentas gravadas<sup>59</sup>, por ejemplo, si el proveedor de un producto debe entregar en comodato un bien de la empresa porque ello permite la distribución o conservación de los productos que ella vende<sup>60</sup>, lo que parece más que justificar la excepción a la regla mencionada, porque la necesidad para producir la renta de los gastos relacionados con el bien entregado en comodato en esas condiciones no se determina exclusivamente en función de la causa de dicho contrato, sino que se establece siguiendo parámetros mucho más amplios, que deben considerar la necesidad de contar con una apropiada cadena de distribución.

Ahora, si se entregan en comodato bienes de la empresa a sus dueños, se aplicará la tributación que el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta<sup>61</sup>.

En el caso del interés en contratos consensuales, como el de cuenta corriente, en los que el cobro por el uso del dinero no es un elemento de la esencia del contrato, es interesante resaltar que la posición de la administración fiscal es que “si bien la existencia de un contrato ‘consensual’ implica que para su perfeccionamiento no requiere constar por escrito, la invocación de dicho carácter consensual, no libera de la necesidad, en su caso, de acreditar su existencia por los medios establecidos en la ley, la que en el presente caso excluye expresamente al medio de prueba consistente en la declaración de testigos. Por otra parte, debe además tenerse presente que los intereses en este tipo de cuenta no son de la esencia del contrato, por lo que su existencia debe ser expresamente acreditada”<sup>62</sup>. La misma lógica se aplica al contrato real de mutuo.

---

<sup>58</sup> EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 25-28 y AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, 2ª edición, Editorial Jurídica de Chile) pp. 183-211.

<sup>59</sup> Ej. oficios N° 3.529, de 2006; N° 184, de 2001; N° 297, de 1996.

<sup>60</sup> Por ejemplo, las máquinas que mantienen fríos productos lácteos o bebidas refrescantes que produce la empresa en una sala de exhibición ajena, o los estanques que almacenan combustibles como el gas en un inmueble ajeno para que lo consuma un cliente.

<sup>61</sup> El artículo 21 inciso tercero numeral iii) grava el uso de los bienes de la empresa por parte de ciertas personas relacionadas con ella, cuando no es necesario para producir la renta obviamente, indicando que ese gravamen se aplicará incluso cuando no exista título alguno, lo que parece ser otra muestra de la defectuosa técnica legislativa fiscal, porque siempre existe un título, incluso ante la ignorancia del dueño -que en este caso es la empresa-, ya que precisamente se configura el comodato precario, tal como lo dispone el inciso segundo del artículo 2195 del Código Civil.

<sup>62</sup> Oficio N° 277, de 2009.

Como se puede apreciar de la transcripción hecha en el párrafo anterior, en los casos de financiamientos la administración fiscal impugna que ellos sean onerosos, por lo que claramente prefiere la gratuidad de estos acuerdos.

Sin embargo, tanto la lógica anterior como la normativa aplicable cambian en los casos sobre precios de transferencia, en los que el Servicio de Impuestos Internos ha sostenido que podrá impugnar los contratos gratuitos, como lo indicó después de afirmar que no debe reconocerse un ingreso tributable en el caso que las partes en un contrato de mandato comercial acuerden que no él será remunerado<sup>63</sup>.

La posición del Servicio de Impuestos Internos tiene sentido, tanto por las diferencias en las regulaciones, como porque los contratos gratuitos son una forma mediante la cual las empresas foráneas pueden obtener ingresos, que no tributan en nuestro país, por una actividad que es ejecutada por una empresa local.

A modo de conclusión en este punto se puede indicar que, si bien es poco afortunada la técnica legislativa, se cumpliría con un estándar mínimo respecto de la exigencia de una debida densidad normativa.

## **5. CÓMO SE DETERMINA EL COSTO**

Para establecer un resultado afecto a impuestos es necesario comparar el costo para efectos fiscales con el valor de enajenación. Es importante indicar que nuestro derecho tributario ha tomado prestadas de la ciencia contable algunas instituciones, como el costo, que permite establecer el resultado de un negocio mediante una comparación entre el sacrificio para obtener un bien y el beneficio al desprenderse de él<sup>64</sup>.

Ahora, la Ley sobre Impuesto a la Renta contempla reglas particulares que difieren cada vez más de las normas contables, que han cambiado mucho en el último tiempo. Por ello, el costo de los bienes para efectos tributarios perfectamente puede ser diferente al costo desde el punto de vista contable<sup>65</sup>.

De esta forma, junto con ejemplos evidentes, como las normas para establecer el costo de las acciones y los derechos sociales, encontramos reglas sobre existencias<sup>66</sup>, cuyo valor es ajustado por las compras de períodos posteriores, y las reglas sobre depreciación, tanto normal como acelerada, que alteran el costo del bien del activo fijo al que se aplican, todas ellas presentan diferencias con los principios que actualmente se aplican para determinar los resultados financieros<sup>67</sup>.

Si bien parece ser evidente que si del valor asignado a una operación no se descuenta el costo, podemos hablar de ingreso, pero no de renta, al leer el artículo N° 17 de la ley del ramo vemos que legislador parecería extraviarse y disponer que es un ingreso no renta lo que corresponde, en rigor, al costo de algunos bienes contemplados en esa normativa.

---

<sup>63</sup> Oficio N° 823, de 2015.

<sup>64</sup> IRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Aníbal (2010): *Contabilidad* (Santiago, 6ª ed., Ediciones UC) pp. 233-240.

<sup>65</sup> Estas diferencias son registradas en la contabilidad con el nombre de impuestos diferidos.

<sup>66</sup> Artículo 41 N° 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

<sup>67</sup> Estas diferencias, que pueden ser permanentes o temporales, son comunes, por motivos evidentes, los estándares de los reportes financieros son confeccionados según reglas locales, como típicamente ocurre con las normas contables generalmente aceptadas en un país, o ellos se llevan a cabo siguiendo estándares internacionales, como las International Financial Reporting Standards. CHOPPING, David (2015): "Book-to-Tax Differences: Permanent and Temporary", en BAKKER, Anuschka *et al.* (ed.): *Tax Accounting* (Amsterdam, IBFD) pp. 63-76.

Esta regla procede del antiguo capítulo sobre el impuesto a las ganancias de capital de la ley que rigió entre 1964 y 1974<sup>68</sup>, en la que fueron establecidas normas especiales sobre reajustes, debido a que las disposiciones generales eran insuficientes<sup>69</sup>, de manera que su texto hoy solamente dispone algo que, a primera vista, parece obvio, que hasta el valor del costo reajustado no existe renta<sup>70</sup>. Sin embargo, la disposición comentada tiene un sentido, y es liberar de tributación al mayor costo que supone aplicar el reajuste, considerando como una máxima que no existe costo sin tributación<sup>71</sup>.

Volviendo al artículo 64 del Código Tributario, debido a que no establece cómo se determina el costo, en esta parte, la norma debe ser integrada por las reglas correspondientes del impuesto que se aplique en el caso concreto.

Así, por ejemplo, si se tasa una transacción a la que se aplica el impuesto de primera categoría, se deberá distinguir si quien la realiza lleva o no contabilidad. Si no lleva contabilidad, el costo será el valor pagado actualizado conforme a las reglas generales. En cambio, si está obligado a llevar contabilidad, el costo variará según sean o no aplicables las reglas sobre depreciación, que tienen como efecto ir disminuyendo el costo del bien. Otros bienes tienen reglas especiales para poder establecer el costo, como es el caso de las acciones y los derechos sociales.

Las normas generales, en definitiva, permiten que reglas de rango legal completen los vacíos que, de otra forma, surgirían en la aplicación de la tasación en este punto.

## **6. EL RÉGIMEN FISCAL AL QUE SE SOMETEN LAS PARTES**

El régimen fiscal al que quedan sometidas las partes debería ser uno de los elementos considerados al momento de tasar, porque ya no parece tener mucho sentido impugnar los valores considerados menores a los de mercado cuando ambas partes determinan su renta efectiva de la primera categoría según contabilidad completa, debido a que para el adquirente del bien el menor precio será un menor costo, por lo mismo, cuando lo enajene tendrá una mayor utilidad.

Gran parte de la lógica de la tasación se justificaba por el principio de conmutación de ingresos y gastos<sup>72</sup>, más, porque se implementó cuando regía en el país el sistema de impuestos cedulares por categorías de renta, en el que el vendedor podía estar sometido a un régimen diferente al del comprador.

Sin embargo, solamente cuatro años después que se dictó el Código Tributario la Ley sobre Impuesto a la Renta fue modificada, simplificándose el sistema al reducirse a dos las categorías de rentas. Pero en dicha modificación se estableció el impuesto a las ganancias de

---

<sup>68</sup> Entre la vigencia de la Ley N° 15.564, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964, y la vigencia del Decreto Ley N° 824, de 1974, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.

<sup>69</sup> ARAYA SCHNACKE, Gabriel (1974): *Síntesis explicativa de las modificaciones tributarias de un año de gobierno* (Santiago, Contable Chilena - Editores) pp. 29-30.

<sup>70</sup> PÉREZ CALDERÓN, Lindor; Parga Gacitúa, José y Pérez Calderón, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 45-51.

<sup>71</sup> VALENZUELA CORI, Rodrigo (2001): "Algunas consideraciones tributarias acerca de aportes de capital", *Revista de Derecho Económico*, N° 73, pp. 77-86.

<sup>72</sup> Oficina de Estudios Tributarios (1960): *El sistema tributario chileno. Análisis, evaluación, alternativas de reforma* (Santiago, segunda edición, Talleres Gráficos La Nación) Tomo I, p. 118

capital, que contemplaba una tributación diversa en la enajenación de dichos bienes, lo que mantuvo parte del problema.

En 1974, si bien formalmente se derogó el impuesto a las ganancias de capital, en la práctica, la lógica de ese tributo se mantuvo bajo la forma del impuesto de primera categoría en carácter de único, al que se sumó el tratamiento de ingreso no renta para las ganancias de capital en determinadas condiciones, lo que justificó implementar una tasación dirigida precisamente a estos diferentes tratamientos fiscales en el artículo 17 N° 8 inciso cuarto (actual quinto modificado)<sup>73</sup>.

Hoy, en cambio, casi todas las rentas quedan sometidas al mismo régimen, por lo que, especialmente cuando las partes no están relacionadas, parece faltar a la tasación una justificación adicional, considerando que la Ley sobre Impuesto a la Renta no se determina sobre valores diferentes a los acordados por las partes, como, en contraste, ocurre en el caso de los aranceles aduaneros.

Una justificación se podría encontrar en las circunstancias particulares en las que se encuentren las partes, que pueden tener un efecto similar a estar sometidas a diferentes regímenes fiscales.

Un ejemplo de las circunstancias que justifiquen la tasación podría ser la pérdida tributaria del comprador, que le permitiría compensar la utilidad que corresponda a la diferencia entre el valor al que adquirió el bien y el valor corriente en plaza. Sin ir más lejos, precisamente el Circular N° 45, de 2001, al referirse a la legítima razón de negocios, señaló que no lo era efectuar un aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria, para que ella venda los bienes aportados dentro del período de revisión a un mayor valor, que es absorbido por dicha pérdida.

En un interesante artículo que muestra la urgente necesidad de proporcionar fundamentos para el ejercicio de la facultad estudiada, un autor sugirió que sería esencial examinar la relación que tengan las partes para justificar la tasación, pero reconoce que ello no corresponde a una exigencia de la regla positiva<sup>74</sup>.

Por último en este punto, es importante recalcar que, a diferencia de gravámenes como el arancel aduanero, el impuesto a la renta no se determina sobre la base de valores diferentes a los acordados por las partes, por lo mismo, la tasación debería tener una justificación en las normas vigentes, de lo contrario, al igual que ocurre con muchas reglas fiscales que buscan que se cumplan fines abandonados por el legislador, no pasará de ser una trampa para las empresas que se encuentren en apuros financieros, que suelen enajenar bienes a precios menores de los que podrían cobrar si pudieran esperar al comprador correcto.

En este punto se observa un vacío importante en la legislación, que podría ser controlado por el juez aplicando el principio de proporcionalidad, que dispone que toda actuación de la administración debe ser adecuado a las circunstancias concretas<sup>75</sup>, lo que hace repudiable aplicar la tasación solamente para conseguir una doble tributación económica.

---

<sup>73</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 299-301.

<sup>74</sup> VERGARA HERNÁNDEZ (2010) p. 174.

<sup>75</sup> ARNOLD, Rainer; MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio y ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2012): “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *Estudios constitucionales*, 10(1), pp. 65-116.

## **7. CÓMO SE DETERMINA EL VALOR CORRIENTE EN PLAZA**

Si analizamos las instrucciones oficiales destinadas a establecer parámetros dentro de los cuales se debería ejercer la facultad de tasación del artículo 64 del Código Tributario, podremos observar que no se aborda la metodología para poder establecer el valor corriente en plaza de los bienes y servicios que pueden ser el objeto de la tasación.

Entonces, pasando al método mediante el cual se determina el valor corriente en plaza, el artículo 64 en estudio en su inciso tercero se limita a señalar objetivos, determinar dos posibles valores, el corriente en plaza o el que se cobre en convenciones de similar naturaleza. Estos valores permiten llevar a cabo una comparación entre el valor fijado en la convención impugnada y el valor anterior, que sirve de baremo para determinar si existen diferencias notorias entre ambos.

Pero el inciso no contiene metodología alguna para poder establecer estos valores, a pesar de ello, la referencia a convenciones de similar naturaleza obligaría a la administración a acreditar la existencia de esas convenciones, sin perjuicio que la similitud de la naturaleza será, en definitiva, un tema sujeto a cierto nivel de apreciación.

Por su parte, el inciso sexto del artículo 64 del Código Tributario impone al menos un requisito que podríamos considerar de validez de la comparación al exigir que el “valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva”. Sin embargo, la Corte Suprema ha validado que un usufructo sobre un inmueble sea comparado con arrendamientos de inmuebles cuando la localidad específica parecía no ofrecer comparables para el valor de ese derecho real<sup>76</sup>.

Es necesario indicar que el artículo 64 comentado no fue construido teniendo como referente la regulación de los llamados precios de transferencia, en las cuales se intenta establecer las condiciones que tendría una operación si se llevara a cabo en condiciones de plena competencia, para lo cual, en los métodos de determinación más simples y objetivos, se requiere contar con información proveniente de operaciones que puedan ser consideradas comparables, lo que requiere preparar análisis sofisticados respecto de información que sea confiable<sup>77</sup>.

De hecho, incluso al aplicar la tasación el artículo 35 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se ha exigido a la administración fiscal que efectúe comparaciones válidas. Es decir, no se ha tolerado, por ejemplo, que compare una actividad que, si bien era lucrativa, se desarrollada dentro del marco de capacitaciones de caridad, por lo que se resolvió que no era válido compararla con actividades que buscaban un fin exclusivamente lucrativo<sup>78</sup>, y tampoco se ha permitido que la administración fiscal compare empresas pequeñas con otras que son grandes, aunque realicen, en general, actividades similares<sup>79</sup>.

---

<sup>76</sup> *Inmobiliaria Peñablanca S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 11 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.048–2015.

<sup>77</sup> FLORES DURÁN, Gloria y Vergara Quezada, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos objetivos y control* (Santiago, Thomson Reuters) pp. 136-137.

<sup>78</sup> *Fundación Solidaridad con SII* (2016): Corte Suprema, 2 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 991–2015.

<sup>79</sup> *Sociedad Constructora Proessa Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 25 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 1732–2015.

En cambio, la tasación del artículo 64 del Código Tributario no está sujeta a una metodología establecida por la ley y, como veremos, muchas veces ni siquiera se hace una comparación válida con algún tercero para fijar el valor corriente en plaza.

Ante la ausencia de un procedimiento fijado por la ley, se ha tasado un mismo tipo de bien usando diferentes métodos.

Así, se ha utilizado el valor patrimonial proporcional, que estaba contemplado en el artículo 41 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, para determinar el valor de mercado de las acciones<sup>80</sup>, afirmándose que debido a que el artículo 64 no establece parámetros para determinar el valor de mercado y el valor patrimonial proporcional es un dato entregado por el propio contribuyente en su contabilidad sobre el valor de dicha inversión, se resolvió que era un método válido para determinar el valor corriente en plaza que permitió tasar acciones, ello, sin perjuicio que el contribuyente tenía la posibilidad de acreditar un valor diferente<sup>81</sup>. Igualmente ha aceptado como valor de acciones el que se pueda obtener del capital propio tributario de la sociedad emisora de esos títulos<sup>82</sup>. En otra ocasión aceptó el patrimonio financiero de la sociedad anónima respectiva como parámetro para establecer el valor<sup>83</sup>.

Las operaciones que se utilizan para establecer el valor de mercado son anteriores<sup>84</sup> o posteriores<sup>85</sup> a la que es objeto de la tasación. No existe claridad respecto de cuánto tiempo puede pasar entre las operaciones cuyos valores se comparan, porque en una sentencia reciente no fue considerado el valor alegado por el contribuyente porque se consideró que seis meses era mucho tiempo como para estimar que se mantenía el valor de una empresa<sup>86</sup>, lo que no coincide con lo que se resolvió cuando el mismo criterio beneficiaba a la administración fiscal<sup>87</sup>.

En materia de liquidación de sociedades conyugales, la Corte de Apelaciones de Santiago corrió la actuación del director regional actuando como juez tributario, para que aceptara la postura oficial de la propia institución, que había dado la razón al reclamante.<sup>88</sup>

---

<sup>80</sup> *Inversiones Negocios Corporativos con SII* (2005): Corte Suprema, 27 de septiembre de 2005 (casación en el fondo), rol N° 1.240-2005.

<sup>81</sup> *Servicios de Inversiones Marítimas Ltda. con SII* (2014): Corte Suprema, 23 de octubre de 2012 (casación en el fondo), rol N° 2.553-2010.

<sup>82</sup> *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.

<sup>83</sup> *Inversiones Barakaldo Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 29 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.159-2015.

<sup>84</sup> *Sociedad Inmobiliaria San Francisco Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 2.772-2012; *Inversiones Barakaldo Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 29 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.159-2015.

<sup>85</sup> *Juan Abaroa Vergara con SII* (2000): Corte Suprema, 16 de marzo de 2000 (casación en el fondo), rol N° 1.920-1999; *Inversiones Barakaldo Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 29 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.159-2015.

<sup>86</sup> *Ganadera y Forestal Nacional II S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 28 de marzo de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.078-2015.

<sup>87</sup> *Sociedad Inmobiliaria San Francisco Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 2.772-2012

<sup>88</sup> *Jaime Francisco Rossel Galdámez con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Santiago, 19 de mayo de 2014 (apelación), rol N° 1.514-2014.



## **8. LA PRUEBA DE LOS HECHOS QUE PERMITEN DETERMINAR EL VALOR CORRIENTE EN PLAZA**

Partiendo por las reglas básicas, es importante recordar que lo normal será que en las convenciones se acuerden valores de mercado<sup>89</sup>, por lo que quien sostenga lo contrario debería acreditarlo, considerando que la carga de la prueba recae sobre quien afirma una proposición contraria al estado normal de los hechos<sup>90</sup>.

Por lo mismo, sin duda alguna, uno de los casos más importantes en esta materia es *Maderas Cóndor S.A. con SII*, en el cual se analizó la carga de la prueba en las tasaciones. En esa causa, la Corte Suprema dictaminó en el considerando noveno que “el legislador exige al ente fiscalizador la realización de una actividad concreta destinada a establecer cuál es el valor del bien mueble enajenado y para ello da parámetros objetivos que permiten establecerlo, como lo son el precio corriente de plaza o el que normalmente se cobra en convenciones de similar naturaleza, atendidas las circunstancias en que se realiza la operación”, luego agregó en el considerando undécimo que “tampoco resulta acertado lo concluido por los jueces de fondo, en orden a que es el contribuyente quien debe probar ante el ente fiscalizador que el valor fijado en el acto o contrato corresponde al valor corriente de plaza o al que normalmente se cobra en operaciones de similar naturaleza”<sup>91</sup>.

Así lo dicho, en materia de tasaciones el Servicio de Impuestos Internos debe producir pruebas respecto del valor corriente en plaza, por ejemplo, mediante “los antecedentes probatorios los que habrán de servirle de base para la fijación del valor real, en la especie, los informes de tasación comercial, la tasación de predios no agrícolas, la declaración sobre enajenación e inscripción de bienes raíces, el informe de avalúos fiscales practicado por los funcionarios fiscalizadores y la tasación bancaria efectuada a los inmuebles”<sup>92</sup>. Ahora, respecto de qué exactamente es lo que esos informes deben probar se presenta un problema no menor, causado por la ausencia de una metodología fijada en la ley.

Como se ha destacado, el ejercicio de una facultad legal obliga a la administración a encontrar e interpretar las normas vinculantes aplicables y, además, a aplicar los principios y reglas que con ellas se relacionan. Paralelamente, la administración debe determinar los hechos acaecidos conforme a las normas sobre prueba. Con lo que está en condiciones de subsumir los hechos acreditados a las normas y principios que le permiten ejercer la respectiva facultad<sup>93</sup>.

---

<sup>89</sup> 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 CÁDIZ, Andrés. (2016): “La alteración de precios como fraude: Comentarios acerca del origen histórico del artículo 285 del Código Penal chileno y su interpretación”, *Política Criminal*, Vol. 11(22), 391-438 y Alvear Téllez, Julio (2015): “Hacia una concepción comprehensiva de la libertad económica. Un paradigma a desarrollar”, *Estudios Constitucionales*, Año 13, N° 1, 2015, pp. 321-372.

<sup>90</sup> ALESSANDRI R., SOMARRIVA U., VODANOVIC H. (2011) Tomo segundo p. 420; PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) 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.

<sup>91</sup> *Maderas Cóndor S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010.

<sup>92</sup> Considerando sexto de la sentencia *Inversiones Hermanos Leiva Céspedes Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 23 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 16.930-2016.

<sup>93</sup> SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard (2003): *La teoría general del derecho administrativo como sistema* (Buenos Aires, trad. del alemán Barnés Vásquez, Javier et al. Marcial Pons) pp. 61-63.

Ahora, si trasladamos lo antes señalado a la aplicación del artículo 64 del Código Tributario, enfrentaremos una serie de problemas, porque no son claros los supuestos de la norma, por lo que no parecer ser evidente qué hechos se deben acreditar para que la facultad se ejerza correctamente.

Por ejemplo, no es posible afirmar o negar de plano que el Servicio de Impuestos Internos deba encontrar una transacción realizada por terceros que sea comparable con aquella cuyo valor está cuestionando.

De hecho, en muchos casos la comparación no es efectuada con transacción alguna, sino con los datos contables del propio contribuyente. Es decir, el Servicio de Impuestos Internos tasa bienes objeto de un acto jurídico que implicaba su enajenación, recurriendo al valor registrado en la contabilidad de la empresa que era dueña de ellos<sup>94</sup>.

En otras ocasiones la operación que se utiliza para realizar la comparación es realizada por una empresa relacionada. Así, encontramos casos en los que una persona natural vendió a una sociedad relacionada con él derechos de aguas que, durante el mismo año, la adquirente volvió a enajenar, pero esta vez a una empresa sanitaria con la que no estaba relacionada, ahora a un precio muy superior. Por ello, en las primeras ventas efectuadas por la persona natural las utilidades fueron más bajas, siendo mucho mayores en las segundas ventas, con lo cual, de no mediar la tasación, solamente se difería la tributación del impuesto global complementario o adicional. En el caso se resolvió que administración fiscal puede utilizar operaciones posteriores para tasar una que ha ocurrido previamente, y que la segunda operación servía para tasar la primera<sup>95</sup>.

En general se ha aceptado la comparación con contratos anteriores y posteriores a aquel que es tasado por el Servicio de Impuestos Internos<sup>96</sup>.

Se ha fallado que procede la tasación de un aporte de acciones con cotización bursátil a la constitución de una sociedad, en cuyo caso ese valor sirvió de referente.<sup>97</sup>

Tratándose de inmuebles, se han aceptado elementos objetivos para tasar sus valores, como su ubicación o el posible cambio en el uso del suelo<sup>98</sup> o por los registros contables de la empresa enajenante<sup>99</sup>.

En definitiva, debido a que el artículo 64 del Código Tributario no establece una metodología para determinar el valor corriente en plaza, y autoriza al Servicio de Impuestos Internos a tasar con los antecedentes que tenga, la Corte Suprema ha dictaminado que basta que la administración establezca un valor a partir de los antecedentes con los que cuente, y

---

<sup>94</sup> *Viña Casal de Gorchs S.A. con SII* (2013): Corte Suprema, 10 de junio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 9.303-2011.

<sup>95</sup> *Juan Abaroa Vergara con Fisco* (2000): Corte Suprema, 16 de marzo de 2000 (casación en el fondo contra), rol N° 1.920-1999.

<sup>96</sup> *Sociedad Inmobiliaria San Francisco Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 2.772-2012 e *Inmobiliaria Icom Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 1 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.574-2014.

<sup>97</sup> *Maximiliano Genskowsky Moggia con Fisco* (2002): Corte Suprema, 29 de enero de 2002 (casación en el fondo), rol N° 4.426-2000.

<sup>98</sup> *Sociedad de Inversiones Maravilla Ltda. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Concepción, 29 de julio de 2010 (apelación), rol N° 1.753-2009 y *Sociedad de Inversiones Maravilla Ltda. con SII* (2010): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2010 (casación en el fondo), rol N° 7.268-2010.

<sup>99</sup> *Inversiones Mall Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 5.564-2012.

que el contribuyente no acredite que el corriente en plaza es diferente, para que la tasación sea válida.

Por esos motivos, en la práctica, las pruebas acompañadas a cada procedimiento administrativo condicionan cómo se ejerce la facultad, lo que lleva a la inexistencia de una metodología asentada para establecer valores de un mismo tipo de bien, por lo que casos idénticos se pueden fallar de maneras completamente diferentes, lo que perturba la necesaria igualdad ante la ley en materia tributaria.

Finalmente, utilizar las reglas sobre aceptación de los gastos para impugnar el costo, es una infracción a las reglas sobre prueba y, como vimos antes, a las reglas sobre prescripción, porque se invierte la carga de la prueba y se impugna el precio bajo la excusa que ahora es el costo en la enajenación<sup>100</sup>.

En materia de metodología es donde encontramos que es extremadamente insuficiente la densidad normativa del artículo 64 del Código Tributario y, efectivamente, se llega a resultados diversos en circunstancias muy similares, tan solo porque se aplican diferentes metodologías sin una justificación racional para ello.

## **9. CUÁLES SON LAS CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA VALORIZACIÓN DEL ARTÍCULO 64**

Antes de la Ley N° 20.630, en el caso de contribuyentes que determinaban su resultado según contabilidad completa, la tasación podía ser aplicada en una resolución o en una liquidación, dependiendo de si el efecto de tasar solamente disminuía la pérdida tributaria o si procedía cobrar un impuesto<sup>101</sup>.

En cambio, el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no resulta aplicable al caso de una persona natural que no está obligada a determinar sus rentas afectas al impuesto de primera categoría mediante contabilidad completa, por lo que respecto de ella la tasación debería seguir operando como lo hacían antes de la modificación de la Ley N° 20.630.

Las circunstancias de los contribuyentes a los que aplica el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta cambió con la Ley N° 20.630, la referida disposición, de manera que a los contribuyentes sujetos a aquel artículo hoy se les aplica un impuesto único con una tasa vigente del 40% sobre las cantidades que se determinen aplicando las diferentes reglas sobre valorizaciones mencionadas en la norma comentada.

Lo dicho es importante porque al revisar los pagos provisionales por utilidades absorbidas, era común que el Servicio de Impuestos Internos tasara la operación que ocasionaba la pérdida, con lo que determinaba un nuevo resultado en la resolución respectiva, y denegaba la devolución, en consideración al nuevo resultado<sup>102</sup>.

Debido a que el adquirente del bien no es parte del procedimiento administrativo ni judicial, en la práctica, puede que no tenga noticia alguna de la impugnación del valor. Ahora, justamente porque no es parte de los procedimientos, no se ve afectado por ellos, y cuando

---

<sup>100</sup> Esto lo analizamos con mayor detalle en VERGARA QUEZADA (2016) pp. 294-297. Como señalamos, lo dicho 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.

<sup>101</sup> Oficio N° 2.771, de 2007.

<sup>102</sup> *Inversiones Barakaldo Ltda. con SII* (2015): Corte Suprema, 29 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 13.159-2015.

enajene el bien respectivo, solamente podrá rebajar el costo histórico según las reglas generales.

En otras palabras, no cuenta con una herramienta como el ajuste correspondiente de los precios de transferencia que, precisamente, evitan la doble tributación económica que puede causar el ejercicio de la facultad de tasar contemplada en el artículo 64 del Código Tributario, lo que es otra muestra de la tendencia del legislador nacional a favorecer a los grandes capitales extranjeros<sup>103</sup>.

En definitiva, con la tasación del artículo 64 del Código Tributario se invierte el principio que no puede existir un aumento del costo sin tributación<sup>104</sup>, porque se produce tributación sin aumento del costo.

A pesar de lo injusta que es la regla, está suficientemente especificado cuales son las consecuencias jurídicas de la aplicación de la tasación.

## **10. EXCEPCIONES A LA FACULTAD DE TASACIÓN**

En este punto analizaremos de forma concisa<sup>105</sup> las principales excepciones al ejercicio de la facultad de tasación contemplada en el artículo 64 del Código Tributario<sup>106</sup>, concentrándonos en la precisión de las reglas examinadas.

### **10.1. RANGO DE DIFERENCIAS TOLERADAS: NOTORIAMENTE INFERIOR AL VALOR CORRIENTE EN PLAZA O A LOS QUE NORMALMENTE SE COBREN EN CONVENCIONES DE SIMILAR NATURALEZA**

Si bien se sostiene que los conceptos jurídicos indeterminados permiten la adaptación de una regla a circunstancias de hecho cambiantes<sup>107</sup>, el artículo 64 del Código Tributario está lleno de conceptos que no son descriptivos, sino valorativos<sup>108</sup>, es decir, que corresponden a la apreciación que alguien haga de un hecho.

Así, la regla comentada exige que la diferencia entre el valor acordado y el corriente en plaza o del que se cobren en convenciones de similar naturaleza sea *notoria*, por lo mismo, no toda discrepancia entre esos valores y el acordado es tasable, con lo que el problema evidente que surge es cómo determinar que estamos frente a una diferencia considerada notoria.

---

<sup>103</sup> Otro ejemplo lo encontramos en que las grandes empresas cuyas matrices están domiciliadas en países con los que Chile ha suscrito un convenio sobre doble tributación, se pueden acoger al sistema parcialmente integrado, sin que la característica contemplada en el nombre del sistema les afecte, ya que pueden diferir la tributación y acreditar todo el impuesto de primera categoría pagado.

<sup>104</sup> VALENZUELA CORI (2001) pp. 77-86.

<sup>105</sup> Para revisar un estudio más extenso sobre las excepciones a la facultad de tasación del artículo 64 comentado ver VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): "Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario", *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 18, pp. 63-101.

<sup>106</sup> Así, por ejemplo, no se abordará la excepción prevista en el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899.

<sup>107</sup> CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): "Sanciones administrativas y mercados regulados", *Revista de derecho* (Valdivia), 26(1), 119-144.

<sup>108</sup> OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. (2009): "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.

La ley no proporciona ningún elemento que permita a la administración fiscal llegar a un resultado uniforme al aplicar esta facultad. Pero, además, la palabra notoriamente da cuenta de la apreciación de un hecho, es decir, no corresponde a la descripción de un suceso externo, sino que a la apreciación que alguien pueda hacer de él.

Por ello, si no existen parámetros objetivos en la ley, se presenta el problema que, ante condiciones iguales, se puede llegar a resultados disímiles tan solo porque la apreciación es realizada por personas distintas que se guían por diferentes estándares.

Lo anterior no implica que el uso de la facultad sea obligatorio para el Servicio de Impuestos Internos, que puede considerar varios elementos de juicio para ejercer o no esta facultad, sino que lo dicho expone el problema de la desigualdad de resultados ante hechos muy similares, ya que al no existir una metodología ni parámetros objetivos que sirvan de guía, casos iguales tendrán resultados diferentes según la apreciación personal del funcionario a cargo del caso.

## **10.2. LAS CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE REALIZA LA OPERACIÓN**

Al igual que en el caso anterior, la ley no proporciona parámetro alguno para que se puedan llegar a conclusiones al menos similares en casos que no difieren mayormente unos de otros.

Salvo por la jurisprudencia administrativa, que se ha referido a actos jurídicos que buscan financiar empresas combinando diversos contratos, como es el caso del llamado *leaseback*<sup>109</sup>, a contratos opciones<sup>110</sup> y a enajenaciones para financiar empresas con problemas de liquidez<sup>111</sup>, no existen referentes para establecer qué circunstancias excluyen el ejercicio de la facultad de tasar.

## **10.3. FUSIONES Y DIVISIONES DE SOCIEDADES**

Más claro es el caso de fusiones y divisiones de sociedades, que son actos jurídicos perfectamente identificables, por lo que el recurso al derecho común aplicable en cada caso, conforme a las reglas generales del artículo 2 del Código Tributario, y según se cumpla con la exigencia de mantener el control de los costos tributarios de los bienes, el texto de esta regulación se conformaría con el nivel de densidad normativa esperada.

Sin embargo, debido a que actualmente existe consenso en que fusiones y divisiones no son actos considerados como suficientes para permitir la realización de un resultado afecto a impuestos<sup>112</sup>, la normativa parece presentar un vacío en el caso que una sociedad no cumpla con el requisito de mantener los registros de los costos.

---

<sup>109</sup> Oficio N° 3.539, de 2009.

<sup>110</sup> Oficio N° 186, de 2014.

<sup>111</sup> Oficios N° 3.538, de 2009 y N° 2.229, de 2009.

<sup>112</sup> Se entendía que la asignación de inmuebles en una división de sociedades precisaba de la tradición, conforme a las reglas generales, que se llevaba a cabo mediante una nueva inscripción en el registro de propiedad del conservador de bienes raíces competente, no siendo suficiente una mera anotación al margen. FELIÚ SEGOVIA, Juan (2008): *Manual de estudio de títulos* (Santiago, 3ª ed. Editorial Jurídica de Chile) p. 95. En cambio, hoy se estima que no existe enajenación en las divisiones, sino la especificación de derechos preexistentes. Oficios SVS N° 952, de 2002 y N° 15.443, de 2015; oficios SII N° 2.730, de 2008 y N° 494, de 2011 y sentencias *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.

Ello, debido a que, de ser reconocido un mayor valor, el mismo no parecería tener efectos impositivos, al no ser admisible, según el criterio oficial del Servicio de Impuestos Internos, que se revaloricen de esta forma los bienes de la empresa<sup>113</sup>.

#### **10.4. APORTE DE ACTIVOS A OTRAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES**

El uso de la expresión *activos de cualquier clase* en esta regla, da cuenta de una terminología contable. Es decir, se refiere a bienes y derechos controlados por una empresa. No quedaría cubierto por esta regla el aporte de industria.

Ahora, casi todos los demás requisitos contemplados en el inciso quinto, que contiene esta excepción, son bastante precisos, a saber, que se trate de un aporte en otros procesos de reorganización empresarial diferentes de fusiones y divisiones, que la empresa individual, sociedad o establecimiento permanente aportante subsista, que aumente el capital de una sociedad, que no se originen flujos de dinero y que se mantenga registrado el costo fiscal de los activos. Sin embargo, un requisito que hemos dejado para el final deja todo lo anterior sometido, nuevamente, a una apreciación: que la reorganización obedezca a una legítima razón de negocios.

La expresión parece haber sido tomada de una de las doctrinas antielusivas desarrolladas por la Corte Suprema norteamericana<sup>114</sup>, lo que es una muestra de la inadecuada selección de sistemas jurídicos, ya que en el nuestro las sentencias judiciales no crean reglas generalmente obligatorias, como lo ha señalado reiteradamente la administración fiscal nacional, que no se inclina ante los criterios uniformes contenidos en las sentencias de nuestra Corte Suprema<sup>115</sup>.

La jurisprudencia administrativa hace poco tiempo ha dado ejemplo de lo que estima es una legítima razón de negocios, señalando que lo es 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, la apreciación de dichas motivaciones, a juicio de la administración, será realizada considerando hechos anteriores, coetáneos o posteriores al aporte<sup>116</sup>, por lo que, mientras no se cumplan los plazos de prescripción contemplados en el artículo 200 del Código Tributario, dentro de los cuales es posible tasar un aporte, las circunstancias podrían ser evaluadas por el Servicio de Impuestos Internos<sup>117</sup>.

---

<sup>113</sup> Oficio N° 2.705, de 2007.

<sup>114</sup> MACDANIEL, Paul; MCMAHON, Martin; SIMMONS, Daniel y POLSKY, Gregg (2008): *Federal Income Taxation* (Nueva York, 6ª ed., Thomson West) pp. 1229-1249.

<sup>115</sup> VERGARA QUEZADA (2016) pp. 252-258.

<sup>116</sup> Oficio N° 1.649, de 2015.

<sup>117</sup> Oficio N° 308, de 2014.

## **10.5. EL TÉRMINO DE GIRO**

Finalmente, la Ley N° 20.899 restringió la facultad de tasación en el caso que se adjudiquen bienes al costo que ellos tenían en la empresa que pone término de giro, lo que permite que el socio que se adjudica el bien sea quién obtenga de terceros el mayor valor que el bien pueda tener en el mercado cuando disponga de él.

Era previsible con esta reforma a la ley que, junto con trasladar la posibilidad de enajenar el bien a terceros obteniendo en ese momento un mayor valor, el socio quedará sujeto al régimen tributario que le corresponda, lo que fue objeto de pronunciamientos del Servicio de Impuestos Internos sobre la adjudicación eran bastante erráticos<sup>118</sup> y, tras esta reforma, la administración sigue interpretando la ley de manera asistemática, ignorando esta norma y las evidentes consecuencias que ella tiene<sup>119</sup>.

Esta excepción parece ser clara, por lo que se satisface el nivel requerido de densidad normativa. Sin embargo, existen varios problemas en el caso que no se cumplan los supuestos de la limitación que, debido a la deficiente técnica legislativa de las reformas de los años 2014 y 2015, no están resueltos en la ley.

El principal inconveniente para aplicar la tasación se presenta porque al disolverse una sociedad civil se produce una comunidad, de manera que, en rigor, no existe enajenación de los bienes que fueron de la compañía disuelta, en consecuencia, no existe un hecho susceptible de ser tasado. En contraste, al disolverse una sociedad comercial, persiste la personalidad jurídica para efectos de la liquidación, por lo que la adjudicación es una enajenación<sup>120</sup> y, por lo mismo, es posible tasar.

Sin embargo, debido a que la tasación implica gravar al enajenante que, en este caso, es la sociedad que pone término a su giro y luego se disuelve, procedimientos que son diferentes y, por ello, el liquidador podría adjudicar bienes al final del procedimiento de liquidación, tras haber pagado todas las deudas de la sociedad, entre las que están los impuestos que surgen del término de giro, hecho previo a la liquidación.

Entonces, solamente cuando se produzca una adjudicación sería posible tasar, pero en ese instante incluso podrían no quedar bienes en la sociedad para pagar el eventual tributo que se determine y, además, es dudoso que sea válida la notificación al liquidador que rindió cuentas de su gestión del inicio del procedimiento administrativo de revisión de la adjudicación.

---

<sup>118</sup> Oficios N° 2.889, de 2012; N° 3.032, de 2002; N° 1.083, de 2000 y N° 2.687, de 1998.

<sup>119</sup> Oficio N° 261, de 2017.

<sup>120</sup> SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2015): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I, pp. 415-420.

## **11. PROBLEMA DE LAS EXCEPCIONES ANALIZADAS**

Finalmente, tras revisar las excepciones a la regla sobre tasación, es posible concluir que en ellas se presenta una gran falencia en la materia analizada, debido al recurrente uso de conceptos que implican apreciar hechos, sin que se establezcan parámetros ni estándares de ningún tipo para llevar a cabo esas apreciaciones, por lo que no es posible aplicar la ley de forma similar a casos similares, debido a que las apreciaciones variarían al no existir referentes ni guías.

## **12. CONCLUSIONES**

Es posible concluir que las reglas sobre tasación del artículo 64 del Código Tributario presentan severos problemas, especialmente si son analizadas a la luz del principio de legalidad y desde el punto de vista de la seguridad jurídica, que es uno de los principios superiores de la tributación, debido a que, utilizando la terminología constitucional, carece de la adecuada densidad normativa.

Ello, porque se limita a otorgar una facultad a la administración fiscal, sin entregar parámetros objetivos para aplicarla, por lo que casos iguales pueden ser resueltos de formas completamente diferentes, tan solo porque el criterio que cada funcionario aplique sea diferente, por lo que no se cumple con el principio de igualdad ante la ley debido a esa deficiencia en la técnica legislativa.

Así, desde los conceptos utilizados como comparables, hasta la metodología para establecerlos, pasando incluso por las excepciones contempladas en la norma, enfrentamos dentro de esta norma, en el mejor de los casos, conceptos jurídicos indeterminados, y en el peor de ellos, vagas guías de acción.

El efecto en el foro de la ausencia de un parámetro para fijar el valor corriente en plaza, ha sido que se ha permitido que la administración utilice cualquier valor, incluso el contabilizado por el propio contribuyente afectado por la facultad de tasación, como valor comparable válido, lo que demuestra la insuficiencia de esta regulación.

En contraste, se observa que el legislador ha sido mucho más cuidadoso al facultar a la administración fiscal para revisar los llamados precios de transferencia, lo que es una muestra de la deuda que tiene con los contribuyentes nacionales, que quedan a merced de reglas compuestas, en el mejor de los casos, por conceptos jurídicos indeterminados.

Por estos motivos, el artículo 64 del Código Tributario es una muestra de las amplísimas facultades que cuenta el Servicio de Impuestos Internos, que le otorgan competencias que parecen estar limitadas a penas por principios generales del derecho, como la obligación de fundar sus actos, lo que a todas luces parece excesivo, por lo que este artículo, en definitiva, requiere ser corregido legalmente, de manera que tenga la llamada densidad normativa necesaria para evitar que la discrecionalidad se convierta en arbitrariedad.



### 13. BIBLIOGRAFÍA

- Academia de Leyes i Ciencias Políticas (1882): *Explicaciones de Código Civil destinadas a los estudiantes del ramo en la Universidad de Chile* (Santiago, Imprenta Cervantes).
- ALDUNATE LIZANA, Eduardo. (2010): “Aproximación conceptual y crítica al neoconstitucionalismo”, *Revista de derecho* (Valdivia), Vol. 23 N° 1: pp. 79-102.
- ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; y VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de derecho civil. Parte preliminar y general* (Santiago 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo I.
- ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo (2010): *Los contratos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 22-27.
- ALVEAR TÉLLEZ, Julio (2015): “Hacia una concepción comprensiva de la libertad económica. Un paradigma a desarrollar”, *Estudios Constitucionales*, Año 13, N° 1, 2015, pp. 321-372.
- ARAYA SCHNACKE, Gabriel (1974): *Síntesis explicativa de las modificaciones tributarias de un año de gobierno* (Santiago, Contable Chilena - Editores).
- ARNOLD, Rainer; MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio y ZÚÑIGA URBINA, Francisco (2012): “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional”, *Estudios constitucionales*, 10(1), pp. 65-116.
- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel (2014): *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión* (Santiago, 2ª edición, Editorial Jurídica de Chile).
- BITTKER, Boris (1967): “A ‘Comprehensive Tax Base’ as a goal of income tax reform”, *Harvard Law Review*, Vol. 80, N° 5 pp. 925-985.
- BRAVO PÉREZ DE ARCE, Alfonso (1940): *Ley de Impuesto a la Renta ante la jurisprudencia* (Santiago, Dirección General de Prisiones).
- CABELLO PALMA, Juan Pablo (2001): *La facultad de tasación del Servicio de Impuestos Internos* (Santiago, memoria de licenciatura, Universidad de Chile).
- CAYO ARAYA, Teodosio (2012) *Tasación de bienes raíces urbanos. Criterios y procedimientos practico* (Santiago, CIPOD).
- CHOPPING, David (2015): “Book-to-Tax Differences: Permanent and Temporary”, en BAKKER, Anuschka *et al.* (ed.): *Tax Accounting* (Amsterdam, IBFD) pp. 63-76.
- CLARO SOLAR, Luis (1930): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, Imprenta Cervantes) Tomo sexto.
- CORDERO QUINZACARA, Eduardo (2013): “Sanciones administrativas y mercados regulados”, *Revista de derecho* (Valdivia), 26(1), 119-144.
- Editorial Revista de Derecho Universidad de Concepción (1935): “Régimen tributario”, *Revista de Derecho Universidad de Concepción* N° 12, año III, pp. III-IV
- EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile) pp. 102-105.
- EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio (2010): *Los tributos en la Constitución* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- FELIÚ SEGOVIA, Juan (2008): *Manual de estudio de títulos* (Santiago, 3ª ed. Editorial Jurídica de Chile).

- FERRADA BÓRQUEZ, Juan Carlos (2011): “Los procesos administrativos en el derecho chileno”, *Revista de Derecho* de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Vol. XXXVI, 1er Semestre: pp. 251 – 277.
- FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1980): *La asunción de deudas y la cesión de contrato* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- FLORES DURÁN, Gloria (2017): “Principios, procedimientos y procesos tributarios”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol.2, pp. 8-42.
- FLORES DURÁN, Gloria y VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2014): *Desafíos en tiempos de reformas tributarias. Fundamentos, objetivos y control* (Santiago, Legal Publishing Thomson Reuters) 82-84.
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Estudios dogmáticos de derecho civil* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2005): *Historia literaria del Código Civil de la República de Chile* (Santiago, Producciones Gráficas Ltda.).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2006): *Las cosas incorporales en la doctrina y en el derecho positivo* (Santiago, 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile).
- GUZMÁN BRITO, Alejandro (2013): “Tipo, función y causa en la negocialidad”, *Revista de derecho* (Valparaíso), N° 41, pp. 39-67.
- Historia de la Ley N° 19.155.
- IRARRÁZABAL COVARRUBIAS, Aníbal (2010): *Contabilidad* (Santiago, 6ª ed., Ediciones UC) pp. 233-240.
- ISENSEE RIMASSA, Carlos (2016): “Debido proceso y su recepción en la Ley N° 19.880: valoración y estándar de prueba en sede administrativa”, *Revista de Derecho Público*, Vol. 84, pp. 85-97;
- JEPPESEN, Kim y VAN LIEMPD, Dennis (2015): “El valor razonable y la conexión perdida entre contabilidad y auditoría”, (trad. Catherine MORENO y Jesús SUAREZ; rev. téc. Rafael FRANCO). *Revista Científica General José María Córdova*, Vol. 13 N° 16: pp. 135-171.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm (1978): *Derecho tributario alemán* (Madrid, trad. de la 3ª edición alemana de 1973 de Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, Editoriales de Derecho Reunidas).
- LEÓN HURTADO, Abelino (1958): *El objeto en los actos jurídicos* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- MACDANIEL, Paul; MCMAHON, Martin; SIMMONS, Daniel y POLSKY, Gregg (2008): *Federal Income Taxation* (Nueva York, 6ª ed., Thomson West).
- MASSONE PARODI, Pedro (2013): *Principios de derecho tributario* (Santiago, LegalPublishing-Thomson Reuters) Tomo I.
- MAURER, Hartmut (2011): *Derecho administrativo. Parte general* (Madrid, trad. de la 17ª ed. alemana de Doménech et al., Marcial Pons).
- Oficina de Estudios Tributarios (1960): *El sistema tributario chileno. Análisis, evaluación, alternativas de reforma* (Santiago, segunda edición, Talleres Gráficos La Nación) Tomo 1.
- OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. (2009): “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.
- PANTOJA CERDA, Samuel (1942): *Nuestra actual legislación tributaria* (Santiago, Talleres Gráficos “La Nación” S.A.).

- PEÑAILILLO ARÉVALO, Daniel (1993): *La prueba en materia sustantiva civil. Parte general* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PÉREZ CALDERÓN, Lindor; PARGA GACITÚA, José y PÉREZ CALDERÓN, Sergio (1966): *Reforma tributaria* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- PÉREZ-COTAPOS MARÍN, Gerardo (2016): “Métodos residuales de precios de transferencia y su aplicación bajo el artículo 41°E de la Ley de la Renta”, *Revista de Estudios Tributarios*, N° 11, pp. 9-61.
- PÉREZ-COTAPOS MARÍN, Gerardo y SILVA PALAVECINOS, Berta (2009): *Valorización de empresas: la aplicación de una metodología* (Valparaíso, Ediciones Universitarias de Valparaíso).
- SALAZAR CÁDIZ, Andrés. (2016): “La alteración de precios como fraude: Comentarios acerca del origen histórico del artículo 285 del Código Penal chileno y su interpretación”, *Política Criminal*, Vol. 11(22), 391-438.
- SANDOVAL LÓPEZ, Ricardo (2015): *Derecho comercial* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) Tomo I.
- SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard (2003): *La teoría general del derecho administrativo como sistema* (Buenos Aires, trad. del alemán Barnés Vásquez, Javier *et al.* Marcial Pons).
- Valdés Prieto, Domingo (2006): *Libre competencia y monopolio* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile).
- VALENZUELA CORI, Rodrigo (2001): “Algunas consideraciones tributarias acerca de aportes de capital”, *Revista de Derecho Económico*, N° 73, pp. 77-86.
- VERDUGO MARINKOVIC, Mario (2011): La potestad administrativa sancionadora en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Asociación Chilena de Derecho Constitucional (ed.) *Estudios sobre justicia constitucional. Libro homenaje a la profesora Luz Bulnes Aldunate* (Santiago, Editorial Jurídica de Chile) pp. 355-365.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2016): Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias (Santiago, Libromar).
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2017): “Excepciones a la facultad de tasar del artículo 64 del Código Tributario”, *Revista de Estudios Tributarios* Universidad de Chile, N° 18, pp. 63-101.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca (2017): “La deuda histórica con los principios superiores de la tributación”, *Revista de Derecho Tributario* Universidad de Concepción, Vol. 1, pp. 37-47.
- WAGNER, Adolph (1909): *Traité de la science des finances* (París, trad. del alemán de Jules Ronjat, V. Giard & E. Brière) Vol. 2 pp. 269-271.
- Sentencias judiciales:**
- 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
- 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.
- Nespresso Chile S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 17 de marzo de 2016 (casación en el fondo), rol N° 3.319-2015.

*Maderas Cóndor S.A. con SII* (2014): Corte Suprema, 31 de julio de 2012 (casación en el fondo), rol N° 3.088-2010.

*Inversiones Hermanos Leiva Céspedes Ltda. con SII* (2017): Corte Suprema, 23 de enero de 2017 (casación en el fondo), rol N° 16.930-2016.

*Viña Casal de Gorchs S.A. con SII* (2013): Corte Suprema, 10 de junio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 9.303-2011.

*Juan Abaroa Vergara con Fisco* (2000): Corte Suprema, 16 de marzo de 2000 (casación en el fondo contra), rol N° 1.920-1999.

*Sociedad Inmobiliaria San Francisco Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 2.772-2012 e *Inmobiliaria Icom Limitada con SII* (2015): Corte Suprema, 1 de diciembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 28.574-2014.

*Maximiliano Genskowsky Moggia con Fisco* (2002): Corte Suprema, 29 de enero de 2002 (casación en el fondo), rol N° 4.426-2000.

*Sociedad de Inversiones Maravilla Ltda. con SII* (2014): Corte de Apelaciones de Concepción, 29 de julio de 2010 (apelación), rol N° 1.753-2009 y *Sociedad de Inversiones Maravilla Ltda. con SII* (2010): Corte Suprema, 11 de noviembre de 2010 (casación en el fondo), rol N° 7.268-2010.

*Inversiones Mall Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 1 de octubre de 2013 (casación en el fondo), rol N° 5.564-2012.

*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.

*Fundación Solidaridad con SII* (2016): Corte Suprema, 2 de agosto de 2016 (casación en el fondo), rol N° 991-2015.

*Sociedad Constructora Proessa Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 25 de enero de 2016 (casación en el fondo), rol N° 1732-2015.

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

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

*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.

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

*Sociedad Inmobiliaria San Francisco Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 2.772-2012;

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

*Juan Abaroa Vergara con SII* (2000): Corte Suprema, 16 de marzo de 2000 (casación en el fondo), rol N° 1.920-1999;

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

*Ganadera y Forestal Nacional II S.A. con SII* (2017): Corte Suprema, 28 de marzo de 2017 (casación en la forma y en el fondo), rol N° 38.078-2015.

*Sociedad Inmobiliaria San Francisco Limitada con SII* (2013): Corte Suprema, 23 de julio de 2013 (casación en el fondo), rol N° 2.772-2012

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

*Inmobiliaria Peñablanca S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 11 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.048-2015.

*Jorge Díaz Rivera con María Chávez Astorga* (2007): Corte Suprema, 26 de abril de 2007 (casación en el fondo), rol N° 2.039-2005.

*Inmobiliaria Elqui S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de julio de 2015 (casación en la forma y en el fondo) rol N° 7.557-2015.

*Inmobiliaria Elqui S.A. con SII* (2015): Corte Suprema, 14 de julio de 2015 (casación en la forma y en el fondo) rol N° 7.557-2015.

*Inmobiliaria Peñablanca S.A. con SII* (2016): Corte Suprema, 11 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 10.048-2015.

*Eduardo Otto Keim Braener con SII* (2015): Corte Suprema, 28 de septiembre de 2015 (casación en el fondo), rol N° 24.425-2014

*José Ramiro Castro Pezoa con SII* (2005): Tribunal, 26 de enero de 2005 (casación en el fondo), rol N° 1.399-2004.

*Sociedad Transportes Licanco Ltda. con SII* (2016): Corte Suprema, 7 de julio de 2016 (casación en el fondo), rol N° 17.890-2015.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 616.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 766.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 1.223.

Sentencia Tribunal Constitucional rol N° 2.643.

**Normas:**

Código Civil.

Código Tributario.

Decreto Ley N° 824, de 1974, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974.

Ley sobre Impuesto a la Renta.

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

Ley N° 15.564, publicada en el Diario Oficial el 14 de febrero de 1964.

Ley N° 19.155, publicada en el Diario Oficial el 13 de agosto de 1992.

Ley N° 20.630, publicada en el Diario Oficial el 27 de septiembre 2012.

Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

**Superintendencia de Valores y Seguros:**

Oficio SVS N° 952, de 2002.

Oficio SVS N° 15.443, de 2015.

**Contraloría General de la República:**

Dictamen CGR N° 1.795, de 2016.

Dictamen CGR N° 3.426, de 2016.

Dictamen CGR N° 29.429, de 2017.

**Servicio de Impuestos Internos:**

*Manual de instrucciones*, N° 7315.04.

Oficio N° 297, de 1996.

Oficio N° 2.687, de 1998.

Oficio N° 1.083, de 2000  
Oficio N° 2.172, de 2000.  
Oficio N° 184, de 2001.  
Oficio N° 3.032, de 2002.  
Oficio N° 3.529, de 2006.  
Oficio N° 2.705, de 2007.  
Oficio N° 2.771, de 2007.  
Oficio N° 2.730, de 2008.  
Oficio N° 277, de 2009.  
Oficio N° 2.229, de 2009.  
Oficio N° 3.538, de 2009.  
Oficio N° 3.539, de 2009.  
Oficio N° 494, de 2011.  
Oficio N° 2.889, de 2012.  
Oficio N° 186, de 2014.  
Oficio N° 308, de 2014.  
Oficio N° 823, de 2015.  
Oficio N° 1.649, de 2015.  
Oficio N° 827, de 2016.  
Oficio N° 261, de 2017.