

Reemplazo del artículo 64 del Código Tributario

Fernando Leigh

Principio general de nuestra legislación tributaria

- La tasación es una de las facultades que la Ley otorga al SII y que se encuentra en distintas disposiciones de nuestra legislación Tributaria, y que se fundamenta en evitar la erosión fiscal en la base imponible u otros elementos para determinar el impuesto a la Renta, IVA y otros impuestos.
- En general, esto se traduce en la aplicación del impuesto correspondiente a la base ajustada administrativamente. Así, en IVA sin bien se tasa la base (art 16 y 17), se aplica dicho impuesto a la nueva base, lo mismo en herencias (art.50), Ley de Timbres (artículo 5) y otros impuestos. Sin embargo en Renta veremos que existe un impuesto único con características que lo hacen especialmente disuasivo.
- El artículo que regula principalmente esta facultad es el 64 del Código Tributario, que fue reemplazado por la ley 21.713 (Ley de cumplimiento tributario), entrando en vigencia el 1 de noviembre de 2024, sin embargo hay falta de armonía con otras normas.

Temas que quedan fuera del nuevo artículo 64

- Pareciera que por error, quedaron fuera del nuevo artículo 64, las facultades del artículo 21 y 22 del Código Tributario. Por lo tanto, estas normas quedan sin aplicación:
- **21:** “El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder.”
- **22:** Si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga.

Por lo tanto solo podrá usar otros medios de fiscalización como el del artículo 35 de la Ley de la Renta y no podrá aplicar este impuesto del 40%.

Así lo reconoce el SII en la circular 23 del 2024, que interpreta administrativamente este nuevo artículo 64.

Tres cambios relevantes en el principio de la tasación

- **El nuevo artículo 64 establece** “Cuando el precio o valor asignado al objeto de un acto, convención u operación sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio podrá tasar, fundadamente, dicho precio o valor en los casos en que éste difiera notoriamente de los valores normales de mercado.”
- **Primero:** el antiguo artículo 64 sólo se aplicaba cuando existía una enajenación o un servicio. Ahora, el nuevo artículo no requiere que exista una enajenación. Basta la realización de actos jurídicos o incluso hechos jurídicos para que opere. En efecto la expresión operación según la RAE significa “acción”.
 - ¿Asignación de bienes a empresa unipersonal?... ¿Base para determinar un impuesto? No pareciera.
 - Diluciones societarias en SA o SpA, me parece que siempre pudo tasar.

Tres cambios relevantes en el principio de la tasación, cont..

- **Segundo:** antes solo se podía tasar cuando el valor era notoriamente inferior al valor de mercado, hoy se amplía a cuando difiera notoriamente (superior o inferior) a los valores normales de mercado.
- ¿en qué quedó el artículo 17 N8? ¿derogado? “El Servicio podrá aplicar lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario, cuando el valor de la enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores que se transfieran sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.”
- ¿en qué quedó el artículo 14 de la Ley de tributación de derivados? Facultades de tasación..... el Servicio de Impuestos Internos, sin necesidad de citación previa, podrá tasar los precios o valores pactados por las partes en los derivados a que se refiere esta ley, en los casos en que sean notoriamente inferiores o superiores a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.
- Otros: Artículo 38 Ley de la Renta, etc..

Tres cambios relevantes en el principio de la tasación, cont..

- **Tercero:** se reemplaza el término corriente en plaza por “valores normales de mercado” y se define esa expresión en la Ley.
- “Aquel que habrían acordado partes no relacionadas en operaciones y circunstancias comparables, considerando, entre otras, las características de la industria, sector o segmento, las funciones, activos o riesgos asumidos por las partes, las características específicas, componentes y elementos determinantes de los bienes, servicios, contratos, o cualquier otra operación que se analice y, en general, cualquier otra circunstancia relevante.”
 - Parece extraño que este concepto se aplique a transacciones entre partes no relacionadas.
 - Los relacionados si bien el artículo no los señala, el SII se refiere a los mencionados en el N° 17 del artículo 8 del CT.
 - El SII señala que la ley da ejemplos, por lo que se pueden impetrar otras razones para determinar el precio.
 - No hay una referencia expresa a métodos de precios de transferencia pero la terminología es similar. De todas maneras, como se dijo, estos son elementos ejemplares para determinar precios.
 - Ya se utilizan algunos métodos para tasar como el valor contable ajustado y flujo de caja descontado.

El impuesto “sanción”

- Entre el valor asignado por el contribuyente y el valor determinado por el SII, se aplica un impuesto de 40%, que no sube el costo del adquirente. Esto, como vimos no aplica a tasaciones de IVA, herencias, Timbres, etc.
- Sin embargo ese impuesto no aplicará en el caso de rectificatorias presentadas por el contribuyente: a) Que las diferencias de valor sean determinadas por el propio contribuyente en declaraciones rectificatorias, b) Que dichas declaraciones rectificatorias sean presentadas antes de un requerimiento del Servicio sobre la materia, c) Que las diferencias que declara el contribuyente impliquen un aumento de su base imponible.
- El SII interpreta que requerimiento del SII es la solicitud de antecedentes conforme al artículo 59 del CT. Esto deja en una situación de incertidumbre al contribuyente.

El procedimiento

- El artículo distingue entre tasaciones de bienes raíces y otras tasaciones.
- Tratándose de bienes raíces se señala que no se requiere citar, sino derechamente emitir la respectiva resolución y giro. En la práctica el no citar afecta el derecho a bilateralidad de la audiencia. Contra la liquidación se puede reclamar según el procedimiento general de reclamaciones sin perjuicio de otros recursos administrativos (RAV).
- Según el artículo aquí ni siquiera se le da la posibilidad al contribuyente de probar que el acto, contrato u operación se efectuó a valores de mercado.

El Procedimiento, cont..

- En los demás casos, se debe citar, y si el contribuyente no prueba el valor normal de mercado, el SII liquida.
- Aquí, en mi opinión, no está tan claro el peso de la prueba. En principio es el contribuyente al contestar la citación el que debe probar que el valor es normal de mercado. El artículo señala que es el **contribuyente quien** “aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar si el acto, convención u operación se ha efectuado a valores normales de mercado. El contribuyente podrá acompañar estudios para acreditar los valores normales de mercado a través de un informe de valoración que dé cuenta de la determinación de los precios o valores del acto, convención u operación bajo análisis. (optativo) .
- **Si el contribuyente no satisface la prueba o no concurre, el SII** “determinará fundadamente tales valores o precios utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente, si los hay, y todo otro antecedente de que disponga. Según se indicó anteriormente, la Circular señala que las liquidaciones y/o resoluciones que se emitan deben ser debidamente fundamentadas, esto es, deberán contener la información suficiente y necesaria que permita comprender al contribuyente los criterios técnicos que se aplicaron para determinación del valor de mercado del bien o los bienes tasados.
- El contribuyente puede reclamar según el procedimiento general de reclamaciones sin perjuicio de otros recursos administrativos.