

DEPARTAMENTO EMISOR Subdirección Jurídica Departamento de Asesoría Jurídica	CIRCULAR N°23.- GE00308534
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 27 DE MARZO DE 2025
MATERIA Imparte instrucciones sobre el nuevo texto del artículo 64 del Código Tributario, reemplazado por la Ley N° 21.713. Deja sin efecto Circular N° 45 de 2001 y numerales 19) y 20) del apartado IV de la Circular N° 23 de 1975.	REF. LEGAL: Artículo 1 de la Ley N° 21.713, publicada en el Diario Oficial el 24 de octubre de 2024. Circulares N° 45 de 2001 y N° 23 de 1975.

I INTRODUCCIÓN

En el Diario Oficial de 24 de octubre de 2024 se publicó la Ley N° 21.713, que dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal (en adelante, “la Ley”).

Entre las diversas modificaciones, la referida Ley reemplazó¹ íntegramente el texto del artículo 64 del Código Tributario (en adelante, “artículo 64” y “CT”), relativo a la facultad de tasación.

Conforme lo anterior, es necesario impartir las instrucciones pertinentes. El texto actualizado de las normas modificadas se contiene en documento anexo a esta circular.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

Como primera cuestión, si bien el artículo 64 contempla hipótesis en que este Servicio se encuentra inhibido de tasar, es pertinente, para los fines de su interpretación sistemática, considerar que dicho artículo se encuentra ubicado en el Título IV del Código Tributario, que trata sobre los “Medios especiales de fiscalización”, párrafo 1° “Del examen y secreto de las declaraciones y de la facultad de tasar”.

En particular, apunta a velar que las transacciones que lleven a cabo los contribuyentes, para efectos impositivos, sean realizadas a valor de mercado, cuando corresponda.

Al respecto, entre las modificaciones introducidas, la Ley incorpora una definición de “valor de mercado”, permite acompañar informes de valoración y agrega expresamente la situación de las reorganizaciones empresariales internacionales entre los casos que inhiben a este Servicio de tasar.

1. TASACIÓN DEL PRECIO O VALOR ASIGNADO AL OBJETO DE UN ACTO, CONVENCION U OPERACIÓN

1.1. Requisitos para ejercer esta facultad

Conforme con el nuevo inciso primero del artículo 64, 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 este difiera notoriamente de los valores normales de mercado.

A diferencia de la redacción anterior, el nuevo texto del artículo 64 modificó su ámbito de aplicación, toda vez que permite tasar el precio o valor asignado a actos, convenciones u operaciones² específicos, que sirvan de base o sean uno de los elementos para determinar un impuesto.

En particular, en los casos de los artículos 21 y 22 del Código Tributario la referencia que se hace al artículo 64 se entiende ha quedado sin aplicación posible. En tal sentido, en dichos casos el Servicio deberá citar y determinar el impuesto adeudado con los antecedentes que tenga en su poder o con los antecedentes de que disponga, según corresponda, no siendo pertinente, usar el método de tasación del artículo 64, y consecuentemente la sanción de su inciso 7°³.

¹ N° 27) del artículo 1 de la Ley.

² Para estos efectos, los vocablos acto, convención u operación deben ser entendidos en un sentido amplio, incluyen cualquier tipo de manifestación unilateral de voluntad y cualquier acuerdo de voluntades entre dos o más partes.

³ Por ejemplo, tratándose de la Ley de Impuesto a la Renta, en las hipótesis que tratan los artículos 21 y 22 del CT, cuando la renta líquida imponible de un contribuyente no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se podrá ejercer la facultad de fiscalización conforme al artículo 35 de la LIR.

Por otra parte, la facultad de tasación se ejerce cuando el precio o valor asignado al objeto del acto, convención u operación es la base imponible sobre la cual se aplica el impuesto o cuando es un elemento que sirve para la fijación de la base imponible de determinado impuesto.

Finalmente, y a diferencia de la redacción anterior de la norma, el nuevo texto permite tasar cuando el precio o valor asignado por el contribuyente “difiere notoriamente” de los valores de mercado, y no solo cuando es “notoriamente inferior” al “corriente en plaza”.

De esta manera, la facultad en comento podrá ser aplicada tanto si los precios o valores son notoriamente superiores, como si son notoriamente inferiores de los “valores normales de mercado”.

Finalmente, la tasación puede formar parte de una resolución, liquidación o reliquidación de impuestos o también constituir un acto autónomo.

1.2. Definición de valor normal de mercado

Además de sustituir la expresión “valor corriente en plaza” por “valor normal de mercado”, el inciso segundo del artículo 64 define este último concepto como aquel que habrían acordado partes no relacionadas⁴, 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.

Ahora bien, para establecer si el precio o valor asignado por el contribuyente es normal de mercado, y conforme la propia norma, se deben considerar los siguientes parámetros o elementos:

- a) las características de la industria, sector o segmento;
- b) las funciones, activos o riesgos asumidos por las partes;
- c) las características específicas, componentes y elementos determinantes de los bienes, servicios, contratos, o cualquier otra operación que se analice; y,
- d) en general, cualquier otra circunstancia relevante⁵.

Según se desprende de lo anterior, esta enumeración es ejemplar, toda vez que se permite considerar cualquier otra circunstancia que para el caso concreto resulte relevante, abarcando aquellas situaciones en que no existe mercado o comparables, sin perjuicio que el acto administrativo correspondiente deba enunciar los parámetros relevantes y fundamentar el ejercicio de la tasación.

1.3. Proceso de fiscalización

Conforme con el inciso tercero del artículo 64, el Servicio deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que aporte todos los antecedentes que sirvan para comprobar si el acto, convención u operación se ha efectuado a valores normales de mercado.

Al tratarse de una citación efectuada en los términos del artículo 63, el contribuyente tendrá el plazo de un mes para responder, prorrogable a solicitud del interesado por una sola vez, hasta por un mes más; con los efectos correspondientes respecto de los plazos de prescripción, en los términos del inciso cuarto del artículo 200 del Código Tributario. Además, este Servicio podrá requerir mayores antecedentes una vez contestada la citación, para efectos de aclarar o complementar su respuesta.

Dentro del proceso de fiscalización, según dispone el referido inciso tercero, el contribuyente podrá acompañar estudios con el fin de 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. La presentación del informe es optativa para el contribuyente, de modo que este siempre podrá probar la naturaleza y monto de las operaciones revisadas por todos los medios probatorios establecidos en la ley y no única o exclusivamente con el referido informe.

⁴ Para estos efectos, se deben tener presente las normas de relación establecidas en el N° 17 del artículo 8° del Código Tributario, e instrucciones sobre la materia, impartidas mediante Circular N° 40 de 2021.

⁵ El contribuyente podrá acreditar durante el proceso de fiscalización razones distintas a las tributarias para vender a precios inferiores a los de mercado. A modo de ejemplo, podrán ser consideradas como circunstancia relevante la venta de activos a precio inferior al de mercado a fin de obtener liquidez para cumplir con obligaciones legales o contractuales.

Con todo, en el análisis y valoración de los antecedentes presentados durante el proceso de fiscalización siempre se deberá considerar la naturaleza y magnitud de las operaciones fiscalizadas, y las características de los contribuyentes fiscalizados.

Adicionalmente, este Servicio puede requerir información a autoridades extranjeras respecto de actos, convenciones u operaciones que sean objeto de fiscalización, conforme lo dispone el inciso cuarto del artículo 64.

Al efecto, cabe tener presente que el contribuyente deberá mantener a disposición de este Servicio la totalidad de los antecedentes en virtud de los cuales se han elaborado dichos estudios, tales como los comparables, los parámetros que se han tomado en cuenta para su confección, los métodos de valoración aplicables y, en general, cualquier otro antecedente que se estime pertinente y que sea necesario para una adecuada comprensión y revisión del informe presentado por el contribuyente.

Ahora bien, si el contribuyente, en respuesta a la citación, no logra acreditar que el acto, convención u operación se ha efectuado a valores normales de mercado, o no concurre o no da respuesta a la citación, conforme con el inciso cuarto del artículo 64, el Servicio determinará fundadamente tales valores o precios utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente, si los hay, y todo otro antecedente de que disponga.

Una vez determinado por el Servicio el valor o precio normal de mercado, se practicará la liquidación de impuestos o se dictará la resolución con la determinación de los ajustes respectivos, y la determinación de los intereses y multas que correspondan.

En la liquidación o resolución que se emita y que dé cuenta de la tasación del precio o valor asignado a la operación realizada por el contribuyente, deben constar cuáles antecedentes –del contribuyente o de terceros– permitieron al Servicio establecer el valor normal de mercado, así como de las razones por las cuales se estima que la respuesta del contribuyente, de existir, no fue suficiente para acreditar que el acto, convención u operación se efectuó a valores de mercado.

Según se indicó anteriormente, 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 podrá presentar en contra de cualquiera de ellas una reposición administrativa voluntaria de conformidad al artículo 123 bis o interponer un reclamo, de acuerdo con el artículo 124 ambos del Código Tributario, además de los recursos administrativos que le franquea la ley, cumpliendo con los requisitos y plazos establecidos para cada uno de ellos.

2. TASACIÓN DEL PRECIO O VALOR ASIGNADO A UN BIEN INMUEBLE

2.1. Requisitos para ejercer esta facultad

El nuevo inciso sexto del artículo 64 establece que, en todos los casos en que corresponda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio podrá tasar dicho precio o valor cuando este difiera notoriamente de los valores de mercado, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente.

La redacción de este nuevo inciso, si bien es similar al anterior texto del artículo 64, modifica su ámbito de aplicación, atendido que permite tasar cuando el precio o valor asignado difiere notoriamente del valor de mercado (no solo cuando se trata de un valor notoriamente inferior) y tampoco se restringe solo a las enajenaciones, sino que se aplica respecto del impuesto cuya determinación se basa en el precio o valor de un bien raíz.

Es importante señalar que, si bien el inciso sexto refiere a “valor de mercado”, dicha expresión debe entenderse en el sentido de “valor normal de mercado” establecido en la norma, en los mismos términos y condiciones referidos en el apartado 1.2. anterior.

2.2. Proceso de fiscalización

En este caso de tasación de bienes inmuebles, el Servicio no está obligado a citar en los términos del artículo 63 del Código Tributario, de modo que, una vez determinado el ajuste podrá emitir y notificar el giro de inmediato y sin trámite previo, juntamente con la resolución de tasación.

De acuerdo al inciso sexto del artículo 64, la resolución⁶ que da cuenta de la tasación y el correspondiente giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del libro Tercero, esto es, a través del procedimiento general de reclamaciones. Lo anterior, sin perjuicio del recurso de

⁶ En los casos de tasación de bienes raíces procede la emisión de una resolución y no una liquidación.

reposición administrativa voluntaria establecido en el artículo 123 bis del mismo cuerpo legal, y los demás recursos administrativos que procedan.

Asimismo, la ley establece que el reclamo se debe dirigir conjuntamente contra la resolución de tasación y el giro, dado que la primera es el fundamento del segundo, y debe contener los antecedentes de hecho y de derecho tenidos a la vista para la emisión del giro reclamado.

3. TRIBUTACIÓN DE LA DIFERENCIA DE PRECIO O VALOR

3.1. Aplicación del impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

Conforme establece el inciso séptimo del artículo 64, las diferencias determinadas entre el precio o valor asignado o pactado por el contribuyente y el determinado por el Servicio se afectarán en el ejercicio que corresponda con el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Esta diferencia, puede haber sido determinada por el Servicio mediante resolución o liquidación.

Asimismo, la norma contempla las diferencias entre el precio o valor asignado o pactado por el contribuyente y,

- a) El propuesto por él en respuesta a la citación, aceptado por el Servicio o,
- b) El propuesto por él mediante declaraciones rectificatorias.

En este último caso, y teniendo presente lo que se explicará en el apartado siguiente, para que la diferencia propuesta mediante declaración rectificatoria quede gravada con el impuesto en comento, esta deberá ser presentada con posterioridad a un requerimiento del Servicio.

Luego, conforme con la norma en cuestión, las diferencias antedichas se gravarán con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, actualmente con una tasa de 40%, con independencia del tipo de contribuyente de que se trate y del impuesto con el cual debió haberse afectado el precio o valor asignado por el contribuyente.

En efecto, la diferencia determinada será la base imponible del impuesto único señalado (tasa 40%), por lo que dichas cantidades no podrán ser afectadas con algún otro impuesto contemplado en la legislación tributaria.

Con todo, en los casos que alguna ley tributaria establezca que se aplicará lo dispuesto en el artículo 64 a fin de determinar diferencias de valor entre el precio fijado por los contribuyentes y el determinado por este Servicio, o se utilice la facultad de tasación como método de valoración, sólo se aplicará el impuesto único del artículo 21 de la LIR cuando la ley en particular se remita en forma expresa a la sanción del inciso 7° del artículo 64⁷.

3.2. Excepción a la aplicación del artículo 21 de la LIR

La propia norma, en su inciso octavo, establece una excepción a la aplicación del artículo 21 de la LIR tratada anteriormente, que opera cuando se dan los siguientes requisitos copulativos:

- 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 requerimiento⁸ del Servicio sobre la materia,
- c) Que las diferencias que declara el contribuyente impliquen un aumento de su base imponible.

Cumplíendose los requisitos anteriores, la norma establece que no aplica la tributación del artículo 21 de la LIR, sino que estas diferencias deberán tributar con los impuestos generales que correspondan al acto, convención u operación objeto de la rectificatoria.

De esta manera, se insta a que los propios contribuyentes que detectan un error de valoración en sus actos, convenciones u operaciones, a rectificar voluntariamente las diferencias que puedan generarse por este concepto, de forma previa a cualquier acción o requerimiento de este Servicio.

⁷ Por ejemplo: artículos 16 y 17 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios; artículo 50 de la Ley de Impuesto a la Herencia, Asignaciones y Donaciones; artículo 5 de la Ley de Timbres y Estampillas; entre otros.

⁸ Para estos efectos se entenderá por requerimiento las notificaciones realizadas al contribuyente conforme al artículo 59 del Código Tributario.

4. EXCEPCIONES A LA FACULTAD DE TASACIÓN

El nuevo artículo 64 establece casos de reorganizaciones empresariales en los cuales no es aplicable la facultad de tasación, siempre que se cumplan los requisitos que para cada caso se establece y que se analizarán a continuación.

4.1. Fusiones y divisiones nacionales e internacionales

Conforme con el inciso noveno y undécimo del artículo 64, no se aplicará la facultad de tasación respecto de fusiones y divisiones, sean nacionales o internacionales, siempre que se mantenga el costo tributario de los activos en la sociedad absorbente o naciente de una fusión o en la o las sociedades que nacen con ocasión de la división.

De esta manera, el requisito que debe cumplir el contribuyente para que la fusión o división no sea tasable es que los activos se mantengan registrados a valor tributario.

Ahora bien, para efectos de establecer cuando hay una fusión o división, debe recurrirse a las definiciones establecidas en la Ley N° 18.046, sobre sociedades anónimas, definiciones que son plenamente aplicable a otro tipo de sociedades contempladas en nuestra legislación.

En este contexto, de acuerdo con el artículo 94 de la referida ley, la división de una sociedad anónima consiste en la distribución de su patrimonio entre sí y una o más sociedades anónimas que se constituyan al efecto, correspondiéndole a los accionistas de la sociedad dividida, la misma proporción en el capital de cada una de las nuevas sociedades que aquella que poseían en la sociedad que se divide.

A su turno, conforme con el artículo 99 de la Ley N° 18.046, la fusión consiste en la reunión de dos o más sociedades en una sola que las sucede en todos sus derechos y obligaciones, y a la cual se incorporan la totalidad del patrimonio y accionistas de los entes fusionados.

La norma distingue entre la fusión por creación, que ocurre cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades que se disuelven, se aporta a una nueva sociedad que se constituye y la fusión por incorporación, que se verifica cuando una o más sociedades que se disuelven, son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

Ahora bien, la norma actual incluye de forma expresa a las divisiones y fusiones que se lleven a cabo fuera del país. Luego, para que respecto de ellas tenga aplicación la norma inhibitoria de la tasación es fundamental que la división o fusión de que se trate se ajusten a los conceptos de los artículos 94 y 99, respectivamente, de la Ley N° 18.046 ya referidos precedentemente.

Es decir, si las divisiones y fusiones de sociedades se efectúan en el exterior compartiendo características equivalentes que en nuestro país, no se aplicará la facultad de tasar en la medida que efectivamente se acredite que los efectos legales de la división o fusión en otro país son análogos a la división o fusión efectuada en conformidad a la legislación chilena, y esas operaciones se efectúan conforme al artículo 64, sin determinarse ganancias ni pérdidas en la operación antedicha, es decir, sin generar efectos tributarios.

Con todo, ello no implica que la división o fusión internacional deba cumplir con las mismas formalidades que se exigen en nuestro país, si es que la referida legislación extranjera no contempla formalidades equivalentes a la nuestra. Tampoco implica, para los fines de la norma, calificar como fusión o división cualquier tipo de reestructuración societaria cuyo resultado final se asemeje a los efectos de una fusión o división.

En definitiva, lo relevante es que las operaciones realizadas en el extranjero tengan efectos análogos a la fusión o división efectuadas en conformidad a la legislación chilena y, además, califiquen como divisiones o fusiones en las respectivas jurisdicciones.

Cuando la legislación extranjera no cumpla con formalidades equivalentes a la legislación nacional, los contribuyentes podrán acreditar con los medios que estimen idóneos el cabal cumplimiento de este requisito, por ejemplo, a través de informes en derecho que serán analizados en su mérito durante el proceso de fiscalización.

En definitiva, solo si se cumple con los requisitos precedentemente expuestos, en la fusión o división nacional o internacional no se aplicará la facultad de tasación; de lo contrario, si no se verifican las condiciones establecidas por la norma, este Servicio podrá ejercer la facultad de tasación conforme con las normas generales, analizadas en los apartados anteriores.

Finalmente, si bien en los casos de división y fusión, nacional o internacional, no se exige acreditar que obedezcan a una legítima razón de negocios, nada impide revisarlas a la luz de la norma general antielusiva.

4.2. Otras formas de reorganizaciones empresariales nacionales

De acuerdo con los incisos décimo y undécimo del artículo 64, tampoco se aplicará la facultad de tasación de otras formas de reorganizaciones empresariales nacionales, tales como conversión a empresario individual o aporte de activos, cuando se cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Sean realizado por personas naturales o jurídicas;
- b) Los bienes sean asignados dentro del territorio nacional;
- c) Obedezcan a una legítima razón de negocios, entendida según los términos establecidos en el inciso décimo cuarto del artículo 64, y que serán analizados en el apartado 4.4. siguiente;
- d) Se mantenga el costo tributario de los activos en la sociedad que recibe el aporte de uno o más activos; y,
- e) No se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.

Según se desprende de lo anterior, conforme con la nueva redacción ya no se exige que subsista la empresa aportante ni que los aportes resulten de un proceso de reorganización empresarial. Consecuente con ello, según texto expreso, ya no será tasable la conversión del empresario individual y los aportes realizados, tanto por personas naturales como personas jurídicas, incluyendo al empresario individual, en la medida que cumpla con los requisitos establecidos por la norma en cuestión.

Asimismo, la norma actual tampoco exige que el aporte implique un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad, ni que el valor tributario al que se registren los activos deba asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas. Con todo, esta modificación no excluye la facultad de tasación de este Servicio cuando los contribuyentes realizan aportes a valores distintos a los tributarios. Tal como se señaló en el apartado 4.1 los activos aportados deberán ser traspasado al valor tributario que éstos tenían en su entidad de origen o al costo tributario al cual fueron adquiridos por la persona natural.

Lo anterior no obsta a que el contribuyente cumpla igualmente con las formalidades previstas en la ley para la materialización de sus actuaciones, conforme con la legislación civil o comercial aplicable. Con todo, para efectos tributarios, deberá acreditar con todos los medios de prueba previstos por la ley el cumplimiento de los requisitos especificados en el artículo 64 para que este Servicio quede inhibido de ejercer su facultad de tasación respecto de la reorganización empresarial de que se trate.

4.3. Otras formas de reorganizaciones empresariales internacionales

El inciso duodécimo del artículo 64 establece que, cuando se trate de reorganizaciones empresariales internacionales, distintas de una fusión o división, no procederá la facultad de tasación siempre que cumplan los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que produzcan efectos en bienes, acciones o derechos situados en el país;
- b) Que exista una legítima razón de negocios, entendida según los términos establecidos en el inciso décimo cuarto del artículo 64 (ver apartado 4.4. siguiente);
- c) Que no se originen flujos de dinero para el aportante;
- d) Se mantenga el costo tributario de los activos que se transfieren, asignen o aporten con ocasión de la reorganización;
- e) Que se haya cumplido con las exigencias legales de la jurisdicción extranjera que corresponda y
- f) Se mantenga o no se afecte la potestad tributaria de Chile, esto es, cuando un posterior aporte o transferencia de los activos que hubieran sido asignados o aportados en el proceso de reorganización sean efectivamente susceptibles de ser gravados en Chile.

Se entiende que no se afecta la potestad tributaria de Chile cuando los efectos tributarios de la reorganización empresarial internacional permiten que un posterior aporte o transferencia de los activos asignados o aportados en el proceso de reorganización puedan ser efectivamente gravados en el país. Así, por ejemplo, si en un proceso de reorganización una sociedad con domicilio en el país aporta un bien situado en el extranjero a una entidad no residente en Chile se estaría afectando la potestad tributaria.

Luego, es esencial que el posterior aporte o transferencia de los activos pueda gravarse en el país, lo cual explica la necesidad de mantenerlos registrados a costo tributario. Si ello no resulta posible, se afecta la potestad tributaria de Chile, de modo que no se cumple con uno de los requisitos para que se inhíba la facultad de tasación de este Servicio.

Finalmente, el contribuyente deberá acreditar con los medios de prueba que resulten pertinentes según las circunstancias del caso, que se ha cumplido con todas las formalidades exigidas por la legislación extranjera para el tipo de reorganización empresarial de que se trate.

4.4. Registro de activos en una reorganización empresarial, fusión o división.

Conforme al texto de los nuevos incisos undécimo y duodécimo del artículo 64, para que no proceda la facultad de tasación en las fusiones y divisiones nacionales o internacionales, así como, en otro tipo de reorganizaciones empresariales nacionales o internacionales, es indispensable que se mantenga el costo tributario de los activos que se transfieran.

Así, las entidades que reciben uno o más activos deberán mantener el costo tributario de activos que se le transfieran, asignen o aporten en ocasión de la reorganización.

En particular, en división de sociedades, la operación no será tasable, siempre y cuando, las nuevas sociedades que nacen producto de la división mantengan los activos y pasivos que se les traspasan registrados al valor tributario que éstos tenían en la sociedad que se divide.

Por su parte, en los casos de fusión de sociedades, ya sea por creación o por incorporación, la operación no será tasable, siempre y cuando, la nueva sociedad que nace producto de la fusión por creación o la que subsiste con motivo de la fusión por incorporación registre los activos y pasivos que se le traspasen al valor tributario que éstos tenían en la sociedad que desaparece o subsiste producto de la fusión.

Es importante mencionar que, las sociedades divididas o fusionadas pueden traspasar los activos o pasivo a las nuevas sociedades que nacen o subsisten al valor en el cual éstos figuran contabilizados en sus registros contables (valor financieros), pero es indispensable, para que no sea aplicable la facultad de tasación, que las sociedades que reciben los activos y pasivos mantengan en sus registros contables en forma separada de su valor tributario, con fin de que puedan dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias respecto de dicho valor, como por ejemplo, para los fines de revalorización del artículo 41 de la LIR, depreciación según el artículo 31 N°5 de la misma ley, determinación del menor o mayor valor que se pueda obtener en el caso de su enajenación a terceros o por cualquier otra circunstancia.

Finalmente, resulta relevante recordar que la contabilidad registra los hechos económicos desarrollados por los contribuyentes y, dicha contabilidad debe ser coherente con su documentación de respaldo. En consecuencia, a fin de inhibir la facultad de tasación de este Servicio, es necesario que el registro de los costos tributarios de los activos que se transfieran, asignen o aporten conste tanto en la contabilidad de los contribuyentes partícipes de la reorganización empresarial o de las fusiones o divisiones, nacionales o internacionales, como en los documentos de respaldo de dichos actos.

4.5. Legítima razón de negocios

Al tenor de lo dispuesto en el inciso décimo cuarto, para efectos del artículo 64, se entenderá por legítima razón de negocios, entre otras, aquella que tenga por finalidad mejorar o facilitar las condiciones del negocio, así como obtener ventajas competitivas; financiamiento; la eliminación o mitigación de costos o riesgos; aumentar la capacidad productiva o de presencia en el mercado; optimizar la administración o cualquier otra finalidad similar a las anteriormente señaladas y que, en cualquier caso, sea distinta a la meramente tributaria.

Según se desprende, se trata de una definición abierta, pero que otorga certeza a los contribuyentes sobre los elementos de análisis a los cuales podrá recurrir al entregar parámetros o lineamientos sobre cuando una reorganización empresarial obedece a una legítima razón de negocios, correspondiendo al contribuyente, en caso de revisión, acreditarlo con todos los medios pertinentes, tales como estudios o informes de empresas expertas en la materia, comparativos con otros contribuyentes de la plaza o registros públicos, documentos de financiamiento de bancos antes y después de la operación que se trate, entre otras.

4.6. Fusiones, divisiones y reorganizaciones empresariales en que este Servicio puede tasar

Conforme lo establecido en el inciso décimo tercero del artículo 64, este Servicio igualmente puede ejercer su facultad de tasar reorganizaciones empresariales, incluyendo fusiones o divisiones, que impliquen el traslado de la propiedad de bienes, acciones o derechos, situados en el país:

- a) a entidades domiciliadas o residentes en países o territorios a los que se refiere el artículo 41 H de la LIR⁹; o
- b) a entidades domiciliadas o residentes en países o territorios que según la legislación extranjera estén liberados de llevar contabilidad según normas de general aplicación.

Es importante destacar que no es relevante el tipo de bienes de que se trate ni cualquier otra característica de la operación, lo relevante es el traslado de la propiedad de dichos bienes a entidades domiciliadas o residentes en países o territorios con las características indicadas en las letras a) o b) anteriores; en consecuencia, basta que el propietario del activo este domiciliado o sea residente de un país o territorio a los que se refiere el artículo 41 H de la LIR o en legislaciones donde los contribuyentes se encuentren liberados de llevar contabilidad para que este Servicio pueda ejercer su facultad de tasación sin limitaciones.

Luego, si respecto de una reorganización empresarial se traslada la propiedad de distintos activos a varios países, bastará que en uno de ellos se verifique la hipótesis de la letra a) o b) para que respecto de la reorganización completa se pueda ejercer la facultad de tasación.

5. CONSULTAS SOBRE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 64

El nuevo inciso final del artículo 64 permite que el contribuyente consulte sobre la aplicación de esta norma frente a una operación o reorganización empresarial conforme al procedimiento del artículo 26 bis del Código Tributario.

Al respecto, el artículo 26 bis del Código Tributario¹⁰ permite a los contribuyentes formular consultas vinculantes sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del mismo texto normativo, así como de otras normas especiales anti elusivas, respecto de actos, contratos, negocios o actividades que se pongan en conocimiento del Servicio para estos fines, siempre que se cumpla con los requisitos que la misma norma establece.

Asimismo, el artículo 26 bis permite al contribuyente formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del referido artículo.

Luego, los contribuyentes podrán realizar ambos tipos de consulta respecto de la aplicación del artículo 64 del Código Tributario, toda vez que esta última norma no distingue sobre el carácter de la consulta.

III VIGENCIA

De acuerdo al artículo transitorio final de la Ley, las modificaciones establecidas que no tengan una fecha especial de vigencia regirán a contar del primer día del mes siguiente al de su publicación en el Diario Oficial.

Luego, habiéndose publicado la Ley el día 24 de octubre de 2024, el nuevo artículo 64 entró a vigencia a contar del 1° de noviembre de 2024 y aplicará para actos, convenciones u operaciones realizadas a contar de la entrada en vigencia de la normativa.

Saluda a Uds.

DIRECTOR

MFM/BOB/LMC
DISTRIBUCIÓN:

- A Internet
- Al Diario Oficial, en extracto

⁹ El artículo 41 H de la LIR dispone que se considera que un territorio o jurisdicción tiene un régimen fiscal preferencial cuando cumpla copulativamente las condiciones que la misma norma indica y respecto de los cuales el Servicio se pronunciará mediante resolución. Modificación será instruida oportunamente por este Servicio.

¹⁰ Las instrucciones sobre esta materia fueron impartidas mediante Circular N° 44 de 2020 y Resolución N° 112 de 2021.

ANEXO: NUEVO TEXTO LEGAL ARTÍCULO 64 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo 64.- 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.

Para los efectos de este artículo se entenderá por valores normales de mercado los 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.

El Servicio deberá citar al contribuyente de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario, para que 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.

Si el contribuyente, en respuesta a la citación efectuada, no logra acreditar que el acto, convención u operación se ha efectuado a valores normales de mercado o no concurre o no da respuesta a dicha citación, el Servicio determinará fundadamente tales valores o precios utilizando los medios probatorios aportados por el contribuyente, si los hay, y todo otro antecedente de que disponga. El Servicio podrá requerir información a autoridades extranjeras respecto de los actos, convenciones u operaciones que sean objeto de fiscalización.

Determinados por el Servicio los valores o precios normales de mercado, se practicará la liquidación de impuestos o se dictará la resolución con la determinación de los ajustes respectivos, y la determinación de los intereses y multas que correspondan.

En todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar dicho precio o valor cuando éste difiera notoriamente de los valores de mercado, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero.

La diferencia entre el precio o valor asignado o pactado por el contribuyente y el determinado por el Servicio mediante resolución, liquidación o aquel propuesto por el contribuyente en respuesta a la citación, aceptado por el Servicio o el propuesto mediante declaraciones rectificatorias, se afectará en el ejercicio que corresponda, con el impuesto único del inciso primero del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

No se afectarán con este impuesto único las diferencias determinadas por el propio contribuyente en declaraciones rectificatorias presentadas antes de un requerimiento del Servicio sobre la materia, siempre que impliquen un aumento en su base imponible, y deberán tributar con los impuestos generales que correspondan al acto, convención u operación objeto de la rectificatoria.

No se aplicará la facultad de tasación respecto de fusiones y divisiones, sean nacionales o internacionales, en la medida que cumplan con los requisitos establecidos en el inciso undécimo.

Tampoco se aplicará la facultad de tasación respecto de cualquier tipo de reorganizaciones empresariales, tales como, la conversión del empresario individual o el aporte de activos de cualquier clase, realizados por personas naturales o jurídicas, asignados dentro del territorio nacional, en la medida que dichas reorganizaciones obedezcan a una legítima razón de negocios.

Tratándose de fusiones, divisiones u otras reorganizaciones señaladas en los incisos anteriores, no procederá la facultad de tasación siempre que se mantenga el costo tributario de los activos en la sociedad absorbente o naciente de una fusión, en la o las sociedades que nacen con ocasión de la división o en la que recibe el aporte de uno o más activos y no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.

Cuando se trate de reorganizaciones empresariales internacionales, distintas de una fusión o división, que produzcan efectos en bienes, acciones o derechos situados en el país, no procederá la facultad de tasación, siempre que cumplan los siguientes requisitos copulativos: que exista una legítima razón de negocios, que no se originen flujos de dinero para el aportante y se mantenga el costo tributario de los activos que se transfieran, asignen o aporten con ocasión de la reorganización, que se haya cumplido con las exigencias legales de la jurisdicción extranjera que corresponda y se mantenga o no se afecte la potestad tributaria de Chile, esto es, cuando un posterior aporte o transferencia de los activos que hubieran sido asignados o aportados en el proceso de reorganización sean efectivamente susceptibles de ser gravados en Chile.

No procederá la limitación de la facultad de tasación prevista en los incisos anteriores respecto de reorganizaciones empresariales, incluyendo fusiones o divisiones que impliquen el traslado de la propiedad de bienes, acciones o derechos, situados en el país, a entidades domiciliadas o residentes en países o territorios a los que se refiere el artículo 41 H de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o que según la legislación extranjera estén liberados de llevar contabilidad según normas de general aplicación.

Para los efectos del presente artículo se entenderá por legítima razón de negocios, entre otras, aquella que tenga por finalidad mejorar o facilitar las condiciones del negocio, así como obtener ventajas competitivas; financiamiento; la eliminación o mitigación de costos o riesgos; aumentar la capacidad productiva o de presencia en el mercado; optimizar la administración o cualquier otra finalidad similar a las anteriormente señaladas y que, en cualquier caso, sea distinta a la meramente tributaria.

Los contribuyentes podrán presentar consultas sobre la aplicación del presente artículo frente a una operación o reorganización empresarial. Dicha consulta se tramitará según el procedimiento del artículo 26 bis.