

## MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA: ANÁLISIS AL PRIMER CONJUNTO DE INDICACIONES INGRESADAS POR EL EJECUTIVO

- Aprobada la idea de legislar sobre el proyecto de modernización tributaria, el Ejecutivo ingresó al Congreso Nacional, a comienzos de mayo del presente año, el primer paquete de indicaciones a la referida iniciativa. Éstas se concentran en introducir modificaciones a las normas contenidas en el proyecto de ley que enmiendan disposiciones del Código Tributario.
- El 29 de mayo recién pasado comenzó a votarse en particular el proyecto de ley en la Comisión de Hacienda de la Cámara. Ese mismo día, el Ejecutivo ingresó nuevas indicaciones para introducir ajustes formales al Código Tributario y nuevos cambios al proyecto de ley. A través de ellas se retiran, asimismo, algunas de las indicaciones iniciales.
- En este conjunto de cambios, destacan las modificaciones que se introducen a la Norma General Anti-Elusión, así como otras tendientes a dar mayor coherencia a la regulación tributaria, en general, y brindar mayor certeza jurídica a los contribuyentes.

A fines de abril de 2019, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados votó en forma favorable la idea de legislar sobre el proyecto de modernización tributaria presentado por el Presidente Sebastián Piñera al Congreso Nacional en agosto de 2018. Tras un extenso período de audiencias, en que se recibieron múltiples opiniones de expertos, y en que la votación respecto a la idea de legislar sobre la iniciativa se postergó una y otra vez, finalmente la referida Comisión hoy se encuentra abocada al estudio y votación en particular de la iniciativa.

Tal y como se había comprometido en la primera etapa de la discusión, el Gobierno ingresó a comienzos de mayo de este año y nuevamente esta semana, un conjunto de indicaciones a la iniciativa que dicen relación con modificaciones a las propuestas de cambios al Código Tributario.

A continuación, nos referiremos a los aspectos más relevantes que se abordan en estas indicaciones.

## CAMBIOS A LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN

Desde su incorporación en nuestra legislación -tras la Reforma Tributaria del año 2014-, la Norma General Anti-Elusión (NGA) ha generado amplio debate. Hasta antes de la referida reforma, nuestra legislación contenía (y aún contiene) disposiciones anti elusión específicas o especiales, aplicables a determinados casos concretos en que la autoridad tributaria puede aplicar normas especiales de tributación. Sin perjuicio de los cambios que se introdujeron durante la tramitación en el Congreso Nacional a la propuesta original sobre NGA presentada en 2014 (tendientes todos ellos a dar más certeza jurídica a los contribuyentes), de todas formas, la norma vigente permanece aún con grados de ambigüedad importantes en su redacción, dejando así considerables espacios de interpretación discrecional a la autoridad tributaria, con la consecuente incerteza jurídica que ello genera tanto para los contribuyentes como para la propia autoridad que debe aplicarla. En parte, ello explicaría que, desde su entrada en vigencia, la norma no se haya aplicado ni una sola vez. En la propuesta original sobre modernización tributaria presentada al Congreso el año pasado, se avanza en eliminar esos espacios y pasajes ambiguos de la norma y en aclarar diversas materias relativas a su aplicación.

En el conjunto de indicaciones presentadas durante estas semanas, y sin perjuicio de los avances ya recogidos en el proyecto de ley original respecto de la NGA, se dan pasos adicionales en este sentido. Así, se reformulan los artículos del Código Tributario (CT) relativos a la NGA con el objeto de introducir ulteriores aclaraciones y ajustes, que tienen por finalidad otorgar mayor certeza a los contribuyentes y permitir una aplicación eficaz por parte del SII, utilizando términos propios de nuestro ordenamiento jurídico. Por su parte, se eliminan las referencias a la buena fe del contribuyente contenidas en el marco de la NGA actual por tratarse de un principio general del derecho y encontrarse, además, recogido en el nuevo catálogo de derechos del contribuyente. Este cambio, que puede ser percibido por algunos como un retroceso, a nuestro juicio no es tal, toda vez que el principio de la buena fe del contribuyente sigue plenamente recogido y vigente en nuestro ordenamiento jurídico, y específicamente en la legislación tributaria en el nuevo catálogo de derechos del contribuyente. El cambio entonces no viene a debilitar el principio sino a insertarlo en un contexto más general, lo que da coherencia al marco jurídico tributario al hacer aplicable la buena fe del contribuyente no sólo en el ámbito de aplicación de la NGA, sino de toda la legislación tributaria.

En concreto, la propuesta establece, en primer lugar, y como un nuevo artículo 4 bis del Código Tributario, que la elusión contraviene las leyes tributarias chilenas y que

las obligaciones tributarias no podrán ser evitadas mediante elusión. Queda así de manifiesto la intención del legislador de no debilitar la norma, sino por el contrario, de reforzarla. Expresamente se señala que se entenderá que existe elusión exclusivamente en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter del Código Tributario, que comentaremos en los párrafos siguientes. Se precisa que el SII podrá iniciar un proceso de recalificación en base a la NGA, sólo si previamente no ha realizado una citación, giro o liquidación respecto de los mismos actos o contratos aplicando una norma especial anti elusión (salvo que los elementos esenciales o sustantivos de los actos o contratos se vean alterados significativamente). En otras palabras, la aplicación de una norma anti elusión especial precluye la posibilidad de aplicación de la NGA, y viceversa. Por último, se aclara que la “economía de opción”, que se refiere a la elección por parte de los contribuyentes de las conductas y alternativas establecidas en el ordenamiento jurídico en general (no sólo en el derecho tributario), es legítima, teniendo como límite la configuración de elusión. A pesar de los avances contemplados en la nueva norma, durante la votación que tuvo lugar el día miércoles 29 de mayo en la Comisión de Hacienda, este numeral del proyecto y sus indicaciones aquí reseñadas que conformaban el nuevo artículo 4 bis del CT, se rechazó, de manera que estos cambios no prosperaron en esta etapa.

En segundo lugar, las indicaciones establecen, mediante un nuevo artículo 4 ter del CT, lo que ha de entenderse por abuso, dado que ello constituye una de las hipótesis de elusión. Respecto de esta conceptualización, tanto el proyecto original como las indicaciones presentadas buscan aclarar el concepto de abuso, que involucra la realización de hechos, actos o contratos “notoriamente artificiosos”, definiendo ese concepto, asimismo. Por su parte, bajo la norma actualmente vigente, para efectos de calificar como elusivo un acto bajo la hipótesis de “abuso de las formas jurídicas”, dicho acto no debe producir resultados jurídicos o económicos “relevantes”, concepto que no es definido en la legislación y que puede prestarse para interpretaciones ambiguas por parte de la autoridad tributaria, dificultando su aplicación dada la posibilidad de que la determinación sea controvertida en sede judicial por el contribuyente. Así, la propuesta del Ejecutivo elimina el término “relevante”. Este numeral y en consecuencia el nuevo artículo 4 ter del CT, fue aprobado por la Comisión de Hacienda en la votación del día miércoles pasado, lo que constituye una buena noticia en aras de la certeza jurídica, pero genera una inconsistencia que habrá de resolverse durante la tramitación toda vez que, como explicamos antes, se rechazó el nuevo artículo 4 bis del CT que justamente era el marco o la antesala de los nuevos artículos para el 4 ter y 4 quáter, al señalar que

se entendería que existe elusión exclusivamente en los casos de abuso o simulación establecidos en tales artículos.

Respecto de la simulación, que se recoge en el nuevo artículo 4 quater del CT, se precisa la hipótesis, aclarándose que las normas penales que sancionan la simulación se aplican con preferencia a la NGA, y se indica que, en caso de elusión por simulación, se aplicarán los impuestos derivados de los hechos efectivamente realizados por las partes. Este nuevo artículo no alcanzó a ser votado el día miércoles en la Comisión de Hacienda.

#### **LA COMISIÓN ANTI-ELUSIÓN**

En las indicaciones presentadas, y que aún no han sido objeto de votación en particular, se aclara que el SII podrá desconocer la “forma” de los actos y contratos cuando se hubiere verificado una hipótesis de elusión, la que deberá ser declarada por una Comisión Anti-Elusión, que se viene creando en este conjunto de indicaciones, y de acuerdo al procedimiento legal correspondiente. Conforme a la propuesta, esta entidad estará encargada de resolver la configuración de elusión y la procedencia de la aplicación de multas a los asesores que planifiquen los actos o contratos elusivos, cuestión que hoy radica dentro de las atribuciones de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA). La Comisión Anti-Elusión, que funcionará ad-honorem y cuya vigencia se prevé en principio como transitoria (24 meses para evaluar su funcionamiento), estará conformada por 5 miembros: (i) el director del Servicio de Impuestos Internos (SII), (ii) el Fiscal Nacional Económico, (iii) un consejero de la CMF, (iv) el presidente del Tribunal de la Libre Competencia y (v) un experto en materias tributarias con 15 años de experiencia, designado por concurso efectuado a través del sistema de Alta Dirección Pública.

El objetivo de la propuesta es contar con una comisión de expertos imparciales que puedan analizar conjuntamente, contribuyendo cada uno con su capacidad técnica y en las esferas de sus competencias complementarias, complejas estructuras jurídicas que podrían dar lugar a la configuración de la elusión. Conforme se señala en la indicación presentada, la Comisión conocerá de los casos previa solicitud de un órgano técnico creado al interior del SII denominado “Comité Especial del Servicio”, que estará conformado por tres subdirectores del SII (Jurídico, Normativo y de Fiscalización), y que, en la práctica, viene funcionando hace algunos años para estos propósitos de manera que se trata de la consagración legal de una situación que ya venía ocurriendo al interior del SII. Este Comité tendrá a su cargo la revisión y presentación de los actos o contratos potencialmente elusivos ante la Comisión,

estableciéndose un nuevo procedimiento para la declaración de elusión, el que prevé la concurrencia del SII y del contribuyente para que exponga su posición ante ella. La Comisión definirá, con carácter vinculante, si se ha configurado o no alguna de las hipótesis de elusión prevista en la legislación, decisión que deberá ser previa a emitir cualquier liquidación, giro, resolución o multa.

La proposición de contar con un organismo colegiado, de carácter técnico que permita reunir especialidades de distintas disciplinas ligadas al ámbito económico y a diversas ramas del derecho, incluyendo por cierto el derecho tributario, para que realice un examen y resolución de los casos mediante la confrontación de opiniones basadas en sus conocimientos y experiencia, resulta valiosa. Lo anterior sobre todo si se considera que se trata de casos complejos e involucran materias transversales a diversas disciplinas. Lo anterior colaboraría, asimismo, a contar con una mayor validación de las decisiones que la entidad adopte, lo que contribuye a la estabilidad de las mismas. Sin embargo, de la reciente discusión que sobre esta materia tuvo lugar el lunes 27 de mayo en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en que asistieron como invitados los llamados a integrar la nueva Comisión, puede desprenderse que la propuesta del Ejecutivo no prosperaría, al menos no tal y como está planteada, pues no contaría con los votos de la Oposición, la que anticipó su rechazo. En dicha sesión, y sin perjuicio de que todos los representantes de estas instituciones valoraron la creación de una instancia de estas características, lamentablemente ninguno de los invitados (salvo por el SII) respaldó la iniciativa relativa a la conformación de la Comisión, aduciendo razones relacionadas con el mandato legal actual de esos organismos, los posibles conflictos de interés que podrían suscitarse con los casos que esos organismos podían tener que llegar a conocer en la órbita de sus competencias y la limitación de personal y recursos. Sin perjuicio de las legítimas razones expuestas, y aun cuando es imposible efectuar una proyección certera, dada la experiencia del SII en la materia y los casos sobre potencial elusión que el SII ha evaluado a la fecha, lo cierto es que la frecuencia y estimación de trabajo de esta Comisión pareciera haber sido sobrevalorada por los representantes llamados a integrarla. Sobre este asunto, se está a la espera de posibles nuevas indicaciones en la materia, a fin de que la propuesta pueda encontrar viabilidad, y en todo caso, de rechazarse esta proposición, la norma debiera mantenerse como está contemplando al SII, para formular el caso de elusión, y a los TTA como órgano resolutor y en ningún caso volver a la propuesta original contemplada en la reforma del año 2014 en que el SII actuaba como juez y parte en la materia.

## OTRAS MATERIAS CUBIERTAS POR EL CONJUNTO DE INDICACIONES

En lo que se refiere a otras materias de carácter general, las indicaciones presentadas incluyen, entre otras, mejoras a la forma en que consagran los derechos de los contribuyentes, destacando la consagración de la buena fe entre ellos; se refuerza, a través de cambios a distintas disposiciones del CT, el deber del SII de justificar sus actuaciones, aun cuando se retiran las indicaciones tendientes a que esa justificación fuese hecha en “forma racional” por estimarse que la exigencia de actuaciones fundadas, que sí se contempla, ya encierra lo anterior. La fundamentación de las actuaciones del SII que se recoge a lo largo de los cambios que se introducen al CT es muy relevante en un contexto en que se viene, asimismo, profundizando la digitalización de la relación entre el contribuyente y el SII. Por su parte, se elimina la consagración del silencio positivo en caso de que el SII no responda al contribuyente en el plazo dispuesto en la ley (materia que había sido prevista en el proyecto de ley original), sin perjuicio de los casos específicos en que conforme a la regulación actual ello resulte aplicable, (por ejemplo, en caso de consultas al director sobre si un acto es elusivo, con objeto que la consulta sea una herramienta efectiva).

Con el objeto de avanzar en la digitalización de la relación contribuyente y SII, pero también en transparencia, se establece que el SII deberá mantener en su sitio web un reporte actualizado y de carácter público, informando la presentación de las consultas formuladas por los contribuyentes, un extracto de la materia y la fecha de respuesta, lo que contribuirá a orientarlos. Asimismo, se aclaran las condiciones bajo las cuales el SII no puede volver a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización por hechos que ya han sido objeto de fiscalización, y se regulan las situaciones puntuales y concretas en las cuales el SII podrá solicitar antecedentes provenientes de períodos más allá de los plazos de prescripción y el procedimiento que debe seguirse para ello (se trata de los casos de pérdidas tributarias, remanente de crédito fiscal IVA, o la forma en que se determinan los costos tributarios, originados en operaciones realizadas en forma previa si existen diferencias entre lo informado por el contribuyente y los antecedentes en poder del SII). Por su parte, se incorpora una nueva causal para solicitar contabilidad en moneda extranjera para contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría: cuando dicha moneda extranjera influya en forma determinante y mayoritaria en la composición del capital social del contribuyente y sus ingresos.

En otro orden de ideas, se establece una norma para unificar los criterios de condonación de multas e intereses, que hoy día no son iguales ante el SII y Tesorería.

La facultad se mantiene en el SII y Tesorería, pero corresponderá al Ministerio de Hacienda establecer los criterios generales mediante un decreto, previo informe técnico de ambas instituciones. Asimismo, se aclara que el Director Regional podrá condonar intereses o multas cuando éstos se originen en causas no imputables al contribuyente, debiendo, en caso de rechazo, indicar las razones por las que la causa del pago atrasado le resulta imputable al contribuyente.

En materia de procedimientos, y entre otros cambios, se simplifica el mecanismo de conciliación actualmente vigente, estableciéndose que no se requerirá la aprobación del director del SII, sino el abogado representante del SII, mientras que, en los casos de procedimiento extraordinario de avenimiento judicial (contribuyentes con gestiones judiciales pendientes ante TTA, CA o CS) se podrá poner término a las gestiones reconociendo la deuda tributaria reajustada dentro de un plazo de 24 meses en que se deberán pagar los impuestos adeudados y, si éstos se pagan, se establece la condonación del 100% de los intereses y multas. Asimismo, se establece que el TTA podrá llamar a las partes a conciliación de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del juicio, y que las sentencias definitivas deberán ser públicas. Respecto de las sentencias de los TTA, se señala que deberán expresar las razones lógicas y jurídicas que llevaron al tribunal a formar su convicción y se incorpora la posibilidad de interponer el recurso de casación en contra la sentencia definitiva. Por su parte, se fortalece y perfecciona el procedimiento de solicitud de corrección administrativa de vicios o errores manifiestos cometidos por la propia administración (RAF), otorgando una pronta respuesta a los contribuyentes. Este recurso evitará la judicialización de situaciones que no constituyen un real conflicto de fondo. Se elimina el artículo 123 ter que contemplaba el procedimiento para interponer un recurso jerárquico contra la resolución de la Reposición Administrativa Voluntaria (RAV) y se sustituye la sana crítica en la apreciación de la prueba en la RAV, por la exigencia de un acto fundado, con el objeto de uniformar el lenguaje de los procedimientos que tienen lugar en sede administrativa.

## REFLEXIONES FINALES

En general, las indicaciones presentadas por el Ejecutivo a este “capítulo” del proyecto de ley sobre Modernización Tributaria representan un esfuerzo muy pertinente y necesario por continuar aclarando conceptos indeterminados, ambiguos e interpretables en la legislación actual, y derechamente eliminando otros, al tiempo de exigir que las actuaciones de la autoridad tributaria se apeguen al marco jurídico vigente y cuenten con fundamentos suficientes, poniendo así la

certeza jurídica por delante. Todo lo anterior, no sólo se orienta a dar más seguridad jurídica a los contribuyentes, sino también a la autoridad tributaria en la aplicación de la norma siendo, en consecuencia, una contribución positiva.

Asimismo, y sin perjuicio que, como comentábamos, es probable que la propuesta de una Comisión Anti-Elusión para determinar la configuración de la elusión no resulte viable políticamente -al menos no tal y como se ha planteado pues podría haber ulteriores ajustes a la propuesta inicial a través de nuevas indicaciones-, aparece como novedoso y atingente el intento por consagrarla. Convengamos que la elusión es un concepto complejo que requiere que haya existido abuso o simulación, debiendo cumplirse con los presupuestos legales al efecto, los que involucran un análisis multisectorial, que incluye por cierto al derecho tributario, pero también otras ramas del derecho y el análisis económico pertinente. Su integración colegiada y la diversidad de áreas, experiencias y conocimientos de sus miembros, a nuestro juicio, enriquecería la discusión, permitiendo hacerse cargo de la complejidad involucrada, llevando incluso a un potenciamiento de la norma propuesta. Está por verse qué sucederá con la nueva institucionalidad propuesta, sin perjuicio que la Comisión de Hacienda ha anticipado, como decíamos y a través de los votos de los parlamentarios de su oposición, su rechazo a la propuesta.