TEMAS PÚBLICOS
www.lyd.org
Nº 1571- 2
24 de noviembre de 2022
ISSN 0717-1528

REFORMA TRIBUTARIA: NEGATIVO CAMBIO DE PARADIGMA EN MATERIA DE EVASIÓN Y ELUSIÓN

- La reforma tributaria presentada por el Gobierno del Presidente Boric busca aumentar fuertemente la recaudación tributaria a través de la modificación de diversos cuerpos legales. Uno de los pilares recaudatorios es la "agenda anti evasión y elusión", mediante la cual se busca recaudar más de un 50% de la reforma que hoy se discute en la Cámara de Diputados.
- Esta semana terminó de votarse esta agenda en la Comisión de Hacienda con modificaciones que mejoraron algunos de los aspectos más críticos del proyecto original. Sin embargo, lo aprobado sigue constituyendo un cambio de paradigma en esta materia que perjudica al contribuyente.
- Uno de los principales cambios en este aspecto está relacionado con la Norma General Anti Elusión (NGA), la cual, conforme a lo aprobado hasta el momento, pasaría a estar radicada ya no en sede jurisdiccional (TTA), sino que administrativa (SII).

Uno de los pilares más significativos de la Reforma Tributaria (RT) presentada por el Gobierno es la llamada "agenda anti evasión y elusión", mediante la cual se busca recaudar más de un 50% de los recursos que considera este proyecto de ley en particular[1]. Esta semana, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados (en adelante, la "Comisión") concluyó la votación de estas medidas. Si bien las modificaciones introducidas por parte del Ejecutivo vía indicaciones, mejoran algunos de los aspectos más críticos del proyecto original, lo aprobado sigue constituyendo un cambio de paradigma en la materia que va en desmedro del contribuyente.

Atendido a que la RT descansa en gran medida en la agenda anti evasión y elusión para efectos de recaudación, resulta fundamental analizar en profundidad que las medidas

[1] Si bien la RT -en su globalidad- será tramitada en tres instancias legislativas, la principal de ellas (Boletín 15.170-05) se encuentra en su primer trámite constitucional y está radicada en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. Mediante este proyecto en concreto se busca aumentar la recaudación en 2,76% del PIB (cifra corregida tras presentación de indicaciones) a través de la modificación de diversos cuerpos legales. Las otras dos instancias legislativas son i) Royalty a la minería (indicación sustitutiva a la moción presentada en 2018: Boletín 12.093-08); y ii) Impuestos correctivos (pendiente de ser presentada). Para mayor análisis de otros aspectos de la RT, ver: El impacto de la reforma tributaria en la inversión y el riesgo para la disciplina fiscal. Temas Públicos N°1551-1. Disponible en: https://lyd.org/wp-content/uploads/2022/07/TP-1551-REFORMA-TRIBUTARIA.pdf; y Ocho puntos críticos de la reforma tributaria. Temas Públicos N°1561-1. Disponible en: https://lyd.org/wp-content/uploads/2022/09/TP-1561-REFORMA-TRIBUTARIA-2022.pdf

ISSN 0717-1528

propuestas sean eficaces y eficientes para lograr sus objetivos, pero, a la vez, respetuosas de los derechos de los contribuyentes.

Analizar las propuestas que se han aprobado en la Comisión es importante porque todos los gobiernos declaran el objetivo de reducir la evasión y elusión, pero lograrlo no ha sido sencillo. Por ejemplo, las estimaciones de evasión del IVA se han mantenido estables en torno a 20% desde principios de los años 90[2].

1. RETROCESO EN LAS GARANTÍAS AL CONTRIBUYENTE EN LA NGA

La **elusión**, a diferencia de la evasión[3], "se trata de un concepto difuso; un concepto que por un extremo puede satisfacer las hipótesis de la planificación fiscal, y por el otro, hipótesis donde el contribuyente, con astucia o con fraude a la ley, oculta o disfraza un comportamiento evasivo"[4]. La planificación fiscal -más conocida como "**economía de opción**"- es definida por el Servicio de Impuestos Internos (SII) como "la posibilidad de elegir entre dos o más fórmulas jurídicas que la ley ofrece, con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos tributarios diferentes, pudiendo todas ellas servir al fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar"[5].

En este sentido, la economía de opción es una práctica lícita, amparada en la buena fe de los contribuyentes, tal como está reconocido en nuestro Código Tributario (CT)[6]. De esta manera, existiendo dos o más alternativas que produzcan los mismos efectos jurídicos y

[2] Ver Libertad y Desarrollo (2022). Temas Públicos N°1551-1.
[3] La evasión, por su parte, se produce cuando un contribuyente deja de cumplir con la declaración y pago de un impuesto en los términos señalados en la ley, consistiendo así en "una conducta sin lugar a dudas ilícita y antijurídica" (Matus, 2017), pudiendo ser sancionada en el plano administrativo, mediante multas, o bien, en casos más graves, constituir un fraude sancionado penalmente.
[4] Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N°20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. Revista Ius et Praxis, Año 23, N°1. Disponible en: https://www.scielo.cl/pdf/iusetp/v23n1/art03.pdf
[5] Subdirección Jurídica SII (2014). "Modificaciones al Código Tributario introducidas por la Ley N°20.780". Disponible en: https://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf
[6] El artículo 4° bis CT reconoce el principio de buena fe del contribuyente: "El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes". Asimismo, establece que no hay buena fe cuando "mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente".

ISSN 0717-1528

económicos, los contribuyentes pueden optar por la alternativa que le signifique pagar menos impuestos, sin que esa elección merezca reproche alguno[7].

El SII, por otra parte, define la economía de opción como una "acción que permite reducir la base imponible mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales o administrativas"[8]. Tal es el caso de las normas especiales anti elusión[9], y de la **Norma General Anti Elusión (**NGA), esta última introducida tras la Reforma Tributaria del año 2014[10].

En cuanto a la NGA, nuestro ordenamiento jurídico establece dos hipótesis o situaciones generales que, de verificarse, constituyen elusión: el abuso de las formas jurídicas[11] y la simulación[12]. Esta verificación, conforme a la normativa vigente, debe ser declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) competente, previo requerimiento del Director Nacional del SII[13].

La RT pretende, tal como se intentó el año 2014[14], que la calificación de la NGA sea de índole administrativa; es decir, que esté en manos del SII, sin previa intermediación de un tribunal como ocurre actualmente. Si bien tras las indicaciones del Ejecutivo aprobadas por la Comisión, esta determinación estaría ahora en manos de un "Comité Antielusión"[15] (que debe resolver por unanimidad), la calificación de la NGA sigue siendo de carácter administrativa y depende del SII. Esto constituye un retroceso para el contribuyente, especialmente para la garantía del debido proceso, que incluye el derecho a un juez imparcial.

Bajo esta propuesta, el SII actúa como juez y parte, sin que intervenga un tercero imparcial -como es el caso hoy de los TTA- en la verificación de la existencia de abuso o simulación. Además, deja en manos de autoridades administrativas (y no jurídicas) la tarea de calificar conductas como elusivas de acuerdo a la NGA. Ese trabajo exige interpretar, calificar y

[7] Libertad y Desarrollo (2014). Reseña Legislativa N°113. Reforma Tributaria: ¿Más atribuciones para el Servicio de Impuestos Internos?

[8] Programa de Educación Fiscal del Servicio de Impuestos Internos. Disponible en: https://www.sii.cl/destacados/siieduca/contenidos/alumnos/ed_media/87-GA-201303122850.pdf

[9] Tal es el caso de la facultad de tasación del artículo 64 CT, y el artículo de la Ley N°16.271 (Impuesto a las Herencias y Donaciones).

[10] Ley N°20.780 ("Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario").

[11] Artículo 4° ter CT.

[12] Artículo 4° quáter CT.

[13] Conforme al procedimiento establecido en el Párrafo 4° del Título III del CT (artículo 160 bis CT).

[14] En la reforma tributaria del segundo gobierno de la presidenta Bachelet.

[15] Conformado por los encargados de las subdirecciones jurídica, normativa y de fiscalización del SII.

ISSN 0717-1528

sancionar, por lo que lo lógico es que dicha labor esté entregada a una entidad judicial (como los TTA) y no administrativa (como es el SII), como erradamente se pretende en la RT.

Adicionalmente, esta innovación afecta también el principio de buena fe del contribuyente (homologable a la presunción de inocencia en materia penal). El proyecto, al establecer la carga de la prueba en el contribuyente, obliga a que sea éste quien deba recurrir ante el Director Nacional del SII[16] -y, eventualmente, ante el TTA- en caso de que no esté de acuerdo con la calificación del SII para probar que su actuar no fue elusivo[17]. Esto afectará especialmente a los contribuyentes más vulnerables que tienen menos posibilidades de contar con los recursos para probar ante las autoridades la legitimidad de sus operaciones.

Con todo, existen otras modificaciones que la RT hace a la NGA que no fueron objeto de indicaciones por parte del Ejecutivo, las que, sumadas a los puntos antes mencionados, debilitan aún más la situación del contribuyente. Por ejemplo, la eliminación del carácter subsidiario de la aplicación de la NGA, lo que entrega mayor discrecionalidad al SII. Además, se elimina la exigencia de que, para que sea aplicable la NGA, deba haber una diferencia entre los montos de impuestos determinados por el SII y por el contribuyente de más de 250 UTM. Esto último hace que la NGA, con las debilidades expuestas, pueda ser usada con mayor frecuencia y, a la vez, es contradictorio con la búsqueda de un uso eficiente de los recursos del SII en su rol fiscalizador.

Cabe destacar que la justificación de esta modificación respondería a que el SII ha encontrado dificultades para sancionar vía la NGA porque la ambigüedad de la norma colisiona con el principio de legalidad que el SII debe respetar. Sin embargo, resulta preocupante que ello se procure lograr, no mediante la mayor precisión de esta norma, resguardando así los principios de legalidad y certeza tributaria; sino que empoderando al SII y eliminando los necesarios contrapesos. Asimismo, esa mirada desconoce el rol disuasivo que genera la legislación y la jurisprudencia administrativa del SII en esta materia.

2. FIGURA DEL DENUNCIANTE ANÓNIMO AVANZA, PERO AÚN NO ES SUFICIENTE

Entre las muchas otras modificaciones que contempla la RT en materia de evasión y elusión[18], destacamos la que crea la figura del **Denunciante Anónimo (DA).** Si bien las

[16] Esta posibilidad no estaba en la RT original, pero fue introducida por el Ejecutivo vía indicaciones.
[17] Sin perjuicio de la posibilidad que le cabría de formular sus descargos previos a la decisión del Comité Antielusión, conforme a las indicaciones presentadas por el Ejecutivo.
[18] Por ejemplo: modificaciones a la norma de tasación (art. 64 CT); cambios al procedimiento de levantamiento del secreto bancario; cambios al cómputo del plazo de prescripción (art. 4 bis CT); ampliación al concepto de

ISSN 0717-1528

indicaciones presentadas en este punto -y aprobadas por la Comisión- avanzan en la dirección correcta, siguen quedando flancos abiertos, principalmente en la hipótesis del tercero denunciante. En estos casos, aunque es positivo que se hayan aumentado sustancialmente las penas asociadas a las denuncias maliciosamente falsas y establecido expresamente la posibilidad del afectado de ser indemnizado por eventuales perjuicios, no establecieron mecanismos que permitan a un afectado por este tipo de denuncias conocer la identidad del denunciante falso.

Lo anterior es pernicioso para la seguridad jurídica y buena fe de los contribuyentes, así como de sus relaciones con diversos actores: abogados, contadores, funcionarios del SII. Asimismo, presenta el riesgo de que se creen verdaderos mercados de denuncias falsas. Lo anterior debido a que, pese a que existen penas de cárcel asociadas a denuncias maliciosamente falsas, la probabilidad de probar que una denuncia fue realizada "aportando antecedentes a sabiendas que estos son falsos o fraudulentos" es baja por el alto estándar probatorio que requeriría. Además, el proyecto de ley no se hace cargo de las denuncias negligentes que, sin ser maliciosamente falsas, son efectuadas en base a antecedentes insuficientes o que resultaran ser falsos sin conocimiento del denunciante.

En otras palabras, hacen falta ajustes a los incentivos detrás de esta figura de manera que realizar una denuncia sin contar con antecedentes que lo avalen, o hacerlo derechamente con la intención de causar perjuicio a un tercero, no tenga menores consecuencias que el daño económico o reputacional que dicha acusación pueda producir a un contribuyente.

REFLEXIONES FINALES

Además de las aprensiones planteadas, en las otras modificaciones que la RT introduce en materia anti elusión y evasión se otorgan poderosas facultades y herramientas al SII, revelando un cambio de enfoque de la administración tributaria hacia los contribuyentes. Desafortunadamente, estas mayores atribuciones no encuentran en la propuesta un contrapeso apropiado respecto de los derechos de los contribuyentes, quienes quedan en muchos casos en situaciones de indefensión o incerteza jurídica. Reflejo de ello es que la RT no haga mención alguna a la recientemente creada "Defensoría del Contribuyente" (Ley N°21.210 del año 2020).

Por último, cabe destacar que el gran esfuerzo por reducir la elusión que presenta la RT contrasta con el casi nulo esfuerzo por el combate de la evasión, siendo que esta última constituye indudablemente una conducta ilícita y una pérdida importante de recursos fiscales. En tanto, los intentos por combatir la elusión suelen dar lugar a una mayor

relacionados (art. 8 n°17 CT); posibilidad de multijurisdicción del SII; definición del concepto de "responsabilidad tributaria"; entre otras.

ISSN 0717-1528

complejidad normativa, encareciendo el sistema de administración y recargando el tiempo asociado al cumplimiento tributario. Esto es relevante considerando que, de acuerdo al Paying Taxes Ranking, el costo del cumplimiento tributario (medido en horas) en Chile es mayor al promedio mundial (296 versus 234) y más que duplica al de países como Nueva Zelanda o Australia (140 y 105 horas, respectivamente), siendo incluso un 80% superior al de Uruguay[19].

[19] *Paying Taxes* 2020 (PwC). Disponible en: https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html