



Evaluación de medidas para un mejor cumplimiento tributario

Posición de la CPC sobre la evasión y elusión, la formalización, el comercio ilícito y los derechos de los contribuyentes

Contenido

| | |
|--|----|
| I. Un diagnóstico compartido: estimaciones oficiales de evasión y recaudación | 3 |
| II. Propuestas para un mejor cumplimiento tributario | 5 |
| Información y diagnóstico | 6 |
| Modernización de la administración tributaria..... | 6 |
| Derechos de los contribuyentes..... | 7 |
| Formalización | 10 |
| Comercio ilícito..... | 12 |
| III. Disposiciones del proyecto de ley rechazado que atentan contra los derechos de los contribuyentes | 13 |
| Norma General Anti Elusión y calificación de elusión en sede administrativa | 13 |
| Denunciante anónimo..... | 15 |
| Reorganizaciones empresariales y tasaciones | 16 |
| Partes relacionadas | 18 |

I. Un diagnóstico compartido: estimaciones oficiales de evasión y recaudación

Para fortalecer la sostenibilidad del gasto público de cara a las necesidades y prioridades de los chilenos, la Confederación de la Producción y del Comercio cree firmemente que hay que potenciar el crecimiento económico -pues explica más del 80% de la mayor recaudación tributaria de las últimas décadas¹- y mejorar la eficiencia del gasto público². Además, se deben reducir los niveles de informalidad, comercio ilícito, evasión y elusión, pues todos los contribuyentes tienen que aportar según corresponda.

Para ello, los cambios institucionales y mejores herramientas de fiscalización deben ir acompañadas de un debido proceso para el contribuyente, que ofrezca mayores garantías de protección y el resguardo de sus derechos. Otras medidas que se han planteado no cumplen con estas características, y serán analizadas en la sección III.

En particular, para poder elaborar y consensuar una agenda para el combate a la evasión, es importante contar con la información pertinente y un diagnóstico claro. Próximamente, antes de fin de año, **habría cifras oficiales por parte del Servicio de Impuestos Internos sobre estimaciones de evasión fiscal del impuesto a la renta e IVA³**, por lo que se debe esperar a tener dicha información y luego debe ser revisada por la opinión pública para poder ajustar las diversas propuestas que están en discusión y sus estimaciones en recaudación tributaria.

En cualquier caso, las estimaciones más actualizadas sobre evasión -ajustando por gasto tributario⁴- sería del orden de 5,43% del PIB como máximo.⁵ Otras estimaciones calculan que se evade en torno al 20% del IVA⁶ y 30% del impuesto a la renta⁷. De acuerdo a la Cámara de Comercio de Santiago⁸, en Chile alrededor del 40% de la actividad productiva no paga los impuestos que le corresponden.

¹ [Veinte años de políticas Sociales, Cieplan, 2012](#) (p.18)

² Aproximadamente un 1,8% del PIB (unos USD5.400 millones) se estaría gastando de manera ineficiente, la mitad por problemas en las transferencias producto de programas sociales ([BID, 2018](#), p.69). La CPC estima que las principales oportunidades de mejora están en establecer una ruta de mejora para los programas públicos mal evaluados, reformar el Estatuto Administrativo para hacerlo más ágil, flexible y moderno, y modificar y expandir el sistema de compras públicas.

³ <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/hernan-frigolett-director-del-servicio-de-impuestos-internos-sii-el> (10 de julio de 2023)

⁴ El gasto tributario es aquella recaudación que se deja de percibir producto de la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales para promover un determinado sector, actividad, región o agente de la economía, siempre en relación a un régimen general o *benchmark*.

⁵ Propuestas en torno a la estimación y combate de la evasión y elusión de impuestos (Colegio de Contadores, agosto 2023)

⁶ https://www.sii.cl/estadisticas/evasion_iva_rt.pdf

⁷ https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/EstEvalRPCEmpresas03_09_v20130326.pdf

⁸ <https://www.ccs.cl/2023/03/13/reducir-la-informalidad-y-evasion-hacia-niveles-de-los-paises-mas-eficientes-podria-generar-un-aumento-de-los-ingresos-fiscales-equivalentes-al-aporte-de-dos-reformas-tributarias/>

Por ello, si Chile logra **reducir la evasión del IVA a un 12%** (similar al de países referentes), contaría con aproximadamente **US\$2.000 millones adicionales cada año**.

Para ello, es importante hacerse cargo de la **informalidad**. La informalidad implica no solo desprotección social para los trabajadores y perjuicios para los consumidores, sino que erosiona la base de recaudación fiscal. La informalidad es evasión y, por tanto, hay que reducirla. En los últimos años la informalidad laboral se ha mantenido en torno a un 27% de los ocupados en nuestro país (casi 2,5 millones de personas), en comparación con el 14% promedio que se observa en los países de la OCDE.

Estos niveles de evasión -incluyendo informalidad- golpean fuertemente la recaudación, hacen recaer sobre las actividades formales el total de la carga tributaria en el país, y producen además una competencia desleal entre quienes pagan impuestos por sus actividades y quienes no. Por ello, es esencial y de toda justicia seguir combatiendo este tipo de evasión mediante una serie de medidas concretas, como por ejemplo, **simplificando trámites y costos de formalización, aumentando la fiscalización, promoviendo los beneficios (y eliminando desincentivos) de la formalidad, impulsando la educación y capacitación, e instando por la bancarización de las transacciones**.

En cuanto a la **elusión**, es **muy complejo estimar montos de recaudación adicional** producto de nuevas medidas propuestas por el ministerio de Hacienda, puesto que no hay línea base de comparación, no hay una brecha que calcular. La elusión no se conoce a priori. A diferencia de la evasión, que está debidamente tipificada y sus características son de público conocimiento, lo que caracteriza a la elusión es que en general esta se configura (o no) en cada caso en particular, a pesar que el catálogo de actos elusivos ha tratado de ofrecer cierta claridad al respecto. Así, no es posible estimar una mayor recaudación tributaria producto del combate a la elusión, lo que no impide que se puedan seguir reduciendo los espacios elusivos, ejerciendo las facultades con que actualmente cuenta la administración tributaria.

Hay que tener en consideración que las normas que dan mayores facultades para perseguir la elusión buscan que se pague impuestos por cosas que antes no se pagaba impuestos, es decir implican en todo evento un aumento de la carga tributaria. Esto es de la máxima gravedad, porque los sistemas tributarios generan un equilibrio que terminan con un costo de tributación total conocido. Este aumento de facto de impuestos tiene consecuencias en los incentivos, y hay que cuidar de no presionar demasiado al contribuyente.

En resumen, siempre es necesario revisar y perfeccionar el marco normativo, con el debido resguardo de la certeza jurídica y la protección del contribuyente. Ello supone avanzar decididamente en la agenda anti-evasión. En materia anti-elusión, es necesario evaluar el desempeño de la normativa vigente, evitando arbitrariedades.

A continuación, en la sección II se presentan una serie de propuestas en aras de un mejor cumplimiento tributario, y en la sección III se analizan algunas propuestas del proyecto de ley de reforma tributaria rechazado en marzo de 2023 que a nuestro juicio, no debieran volver a considerarse como medidas para combatir la evasión y la elusión.

II. Propuestas para un mejor cumplimiento tributario⁹

El Gobierno del Presidente Boric ha señalado que pretende enviar un nuevo proyecto de ley que combata la evasión y la elusión y que en general promueva el mejor cumplimiento tributario. Dicho proyecto debiera enviarse a partir de marzo de 2024, puesto que incluiría algunas de las ideas matrices del proyecto rechazado en marzo de 2023, y según el art. 68 de la Constitución, debiera pasar un año antes de la insistencia.

Junto con avanzar hacia un mejor cumplimiento tributario, la CPC cree que es necesario avanzar en moral tributaria y confianza en el sistema tributario. El reporte *Public Trust in Tax 2022*¹⁰ de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) muestra que la confianza es mucho mayor en los países desarrollados que en aquellos en vías de desarrollo, como los países latinoamericanos. En los países de la OCDE, si bien existen autoridades tributarias con amplias facultades, también existen sólidas garantías en materia de defensa de los derechos de los contribuyentes, lo que finalmente se traduce en mayor confianza y niveles de recaudación.

Asimismo, de acuerdo al Banco Mundial (*Innovations in tax compliance*¹¹, 2022), la confianza y la moral tributaria son clave para aumentar los ingresos tributarios en los países en desarrollo como Chile, e incluso es esencial para promover las reformas necesarias para lograr una recaudación más eficiente. La falta de confianza en el rol del Estado como recaudador de impuestos y proveedor de servicios sigue siendo un factor disuasivo importante para que muchos de los potenciales contribuyentes ingresen en la economía formal o paguen todos sus impuestos; además, socava el apoyo político más amplio en la búsqueda de un pacto fiscal. En ese sentido, Perú ha hecho avances en la dirección correcta con los Programas de Cumplimiento Tributario Colaborativo¹² dirigidos por Sunat, la autoridad tributaria peruana.

En parte, ese rol se construye con mayor transparencia, educación tributaria, certeza tributaria y también con una mayor eficiencia en el uso de los recursos recaudados. En este último aspecto, hay sin duda una deuda pendiente, que ya evidenciaba el Banco Interamericano de Desarrollo desde el año 2018 en su documento *Mejor gasto para mejores vidas*¹³, al estimar que la oportunidad en mayor eficiencia del gasto público es de un 1,8% del PIB.

Para colaborar en la elaboración de ese proyecto de ley, avanzar hacia un mejor cumplimiento tributario y fortalecer la moral tributaria del país, la Comisión Tributaria de la Confederación de la Producción y del Comercio propone las siguientes medidas, que se organizan según las siguientes temáticas: información y diagnóstico, modernización de la administración tributaria, derechos de los contribuyentes, formalización y comercio ilícito.

⁹ Inspiradas en propuestas previas de la CChC, CNC, Colegio de Contadores y otros actores.

¹⁰ <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/public-trust-tax-global-perspectives-2022>

¹¹ <https://www.worldbank.org/en/events/2022/02/17/innovations-in-tax-compliance-building-trust-navigating-politics-and-tailoring-reform>

¹² <https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2023/junio/NotaPrensaN0432023.doc>

¹³ <https://flagships.iadb.org/es/DIA2018/Mejor-Gasto-para-Mejores-Vidas>

Información y diagnóstico

- 1. Necesidad de cifras actualizadas en evasión, precisando que incluye elusión.** Las últimas cifras oficiales de evasión en impuesto a la renta son de 2009, mientras que las últimas de evasión en IVA son de 2018. Por otro lado, las cifras de evasión estimadas por Michel Jorrat de 7,5% del PIB, no habrían descontado el gasto tributario (exenciones tributarias, créditos tributarios, diferimientos, etc.) en el caso de la evasión del impuesto a la renta. Por ello, es importante consensuar una metodología pertinente para el cálculo de evasión (que incluiría también elusión).
Por lo demás, el gasto tributario en Chile -de poco más de 3%- no es excesivo. De hecho, países como Canadá, EE.UU., Reino Unido, Holanda, Irlanda, Japón y Finlandia tienen un gasto tributario anual mayor al 5% del PIB, según el reporte de 2021 del *Global Tax Expenditures Database*.¹⁴
- 2. Ajustes metodológicos al cálculo de gasto tributario según documento FMI/OCDE.** El año 2020 se publicó un estudio conjunto del Fondo Monetario Internacional (FMI) y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para evaluar ciertos aspectos metodológicos del cálculo de gasto tributario del país (régimen PYME, renta presunta, ganancias de capital, cotizaciones previsionales, gasto presunto para trabajadores independientes, beneficios DFL2, entre otros). Deben considerarse las recomendaciones del estudio para discutir las y eventualmente implementarlas.

Modernización de la administración tributaria

- 3. Integrar TGR, SNA y SII.** Actualmente, la autoridad tributaria del país cuenta con tres organismos, todos dependientes del Ministerio de Hacienda: la Tesorería General de la República (recaudación de impuestos), el Servicio Nacional de Aduanas (fiscalización del paso de mercancías por la frontera y recaudación de impuestos al comercio internacional) y el Servicio de Impuestos Internos (aplicación y fiscalización de los impuestos).
 - La mayoría de los países OCDE cuenta con un solo organismo que cobre y administre los impuestos, excepto Chile, Italia y Suecia.¹⁵
 - La posibilidad de integrar estos tres organismos en uno solo tendría ventajas significativas en una mayor coherencia regulatoria, mejor supervisión del cumplimiento tributario y mejor uso de los recursos públicos al aprovechar sinergias de eficiencia.
- 4. Avanzar hacia una administración tributaria más autónoma del gobierno de turno.** El SII debiera tener una dirección colegiada cuyos nombramientos podrían ser visados por dos poderes del Estado (Gobierno y Senado) y descalzados de los ciclos políticos. Además, debieran considerarse mejores incentivos para una gestión tributaria más eficiente.

¹⁴ <https://www.idos-research.de/en/books/article/shedding-light-on-worldwide-tax-expenditures-gted-flagship-report-2021/>

¹⁵ OECD (2011): Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)

5. **Perfeccionar el análisis de la información con que cuenta la administración tributaria mediante el uso de tecnologías actualizadas (Tax administration 3.0).** Por medio de la digitalización, la autoridad tributaria puede aprovechar aún más los datos y la automatización para mejorar sus servicios y procesos, con altos estándares de ciberseguridad, y procurando evitar la especificación de formatos rígidos e inflexibles para la provisión de datos, en línea con las recomendaciones de la OCDE¹⁶.
6. **Registro de beneficiarios finales o controladores.** En línea con la propuesta de la Comisión Jaraquemada¹⁷, se propone crear un Registro Nacional de Beneficiarios Finales de Personas Jurídicas en Chile, de acuerdo con estándares y buenas prácticas del FMI y de la OCDE. Para el caso de instituciones privadas sin fines de lucro, que no tienen beneficiarios (accionistas o socios), se propone crear un registro con sus controladores, que tienen incidencia en el nombramiento de los directores y de la distribución de fondos.
7. **Registro Nacional de Donaciones.** Se propone crear un registro nacional de donaciones a cargo del Registro Civil, similar al que existe para los testamentos.
 - La donación es un anticipo de la herencia y, por tanto, una vez fallecido el donante, el heredero que la recibe deberá sumar a su base imponible para el cálculo del impuesto a la masa hereditaria, las donaciones que haya recibido. Hoy no existe certeza de las donaciones efectuadas y, por tanto, muchas veces por desconocimiento o descuido las donaciones no se incorporan a la base de impuesto de herencia, incurriendo el contribuyente en un incumplimiento tributario y el Fisco generando una menor recaudación.
 - El Registro Nacional de Donaciones también ayudará para los efectos de los derechos de familia, ya que existirá certeza de las donaciones efectuadas en vida en favor de alguno de los herederos y que se deben considerar para los efectos de reconstituir la masa hereditaria, cautelando los intereses de los herederos forzosos.
 - El registro en cuestión debiera ser interoperable con el SII para certificar la calidad de heredero forzoso, y para conocer los testamentos y donaciones vinculados a las distintas sucesiones.

Derechos de los contribuyentes

8. **Cambiar la competencia de los juicios ejecutivos tributarios de la TGR a los TTA.** Actualmente, la Tesorería participa en dichos juicios como juez y parte, lo que no es consistente con un debido proceso.
9. **Fortalecer el proceso de devoluciones** (art 8 bis N°3, Código Tributario)
 - **Establecer un plazo máximo a los fiscalizadores para revisar las solicitudes de devolución.** Actualmente, hay casos de demoras excesivas en la revisión de

¹⁶ OECD (2020), Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration.
<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.html>

¹⁷ <https://www.integridadytransparencia.gob.cl/wp-content/uploads/2023/08/Informe-Comisio%CC%81n-Asesora-1.pdf>

solicitudes de devolución, incluyendo demoras en el nombramiento del fiscalizador y cambios de fiscalizador.

- **Establecer un plazo máximo para la restitución de impuestos pagados indebidamente o en exceso.** La autoridad tributaria, dividida entre la TGR y el SII, debe mejorar su coordinación interna para estos efectos. Ocurre que, una vez finalizada la revisión del SII, pasan meses para que se envíe esa información a la TGR, con la consiguiente demora en obtener la devolución de los pagos en exceso; incluso se han observado cierre de las peticiones de devolución sin resolución fundada.
- **Optimizar incentivos del SII para devoluciones.** La devolución de impuestos oportuna debiera incidir en las metas de cumplimiento de los funcionarios de la administración pública.
- **Modificar el régimen de la tasa de interés moratorio.** Para ello se propone:
 - Respecto al monto de la tasa, se debe avanzar hacia una tasa de interés moratorio que tenga proporción con la tasa de interés de mercado (y no un 18% fijo anual). Se sugiere mantener una tasa fija e incorporar un tope, por ejemplo, la tasa de interés máximo convencional para operaciones reajustables para que se consiga el fin disuasivo.
 - En lo relativo a los problemas operativos, estimamos conveniente cambiar la fecha en que se determina la tasa aplicable, para que ya no sea la época del pago del impuesto, sino que el momento en que se adeude el impuesto, esto es, cuando se hace exigible.
 - Se debiera suspender la aplicación de intereses si es que el asunto está sometido a la revisión del tribunal tributario y aduanero, y que dicho tribunal decida acerca de la aplicación del interés si es que el contribuyente no tuvo motivo plausible para litigar, cuestión que debiese fundarse.

10. Justificar actuaciones no fiscalizadoras del SII. El artículo 8 bis N°4 letra a) del Código Tributario establece como derecho del contribuyente: “Que las actuaciones del SII, constituyan o no actuaciones o procedimientos de fiscalización, (...) indiquen con precisión las razones que motivan la actuación que corresponda.” En la práctica, existen muchos casos en que ello no se aplica y el contribuyente se ha visto con solicitudes rechazadas sin razón de causa. Debieran, entonces, reglarse las razones de rechazo o de abandono de la causa.

11. Eximirse de aportar documentos no pertinentes o ya aportados. El artículo 8 bis N°8 del Código Tributario establece como derecho del contribuyente: “Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el procedimiento respectivo, la devolución de los documentos originales aportados. El Servicio deberá apreciar fundadamente toda prueba o antecedentes que se le presenten.” En la práctica, hay ocasiones en que este derecho no se está respetando. Sería lógico que aquellos antecedentes que estén en la plataforma del SII en virtud del cumplimiento tributario se entiendan incorporados como antecedentes a los procedimientos que lleve adelante el SII, sin necesidad por parte del contribuyente de volver a incorporarlos.

- 12. Ejercer el recurso de resguardo frente a actuaciones y omisiones de TGR y SNA.** La Ley 21.210 incluyó el recurso de resguardo contra actos administrativos u omisiones de funcionarios del SII, pero no de otros órganos tributarios como la TGR y la SNA, a pesar que el argumento para crear dicho recurso ante el SII es válido también para la TGR y la SNA, en tanto autoridades tributarias. En consecuencia, se debe considerar ampliar el recurso no solo a las actuaciones y omisiones del SII, sino que también frente a actuaciones y omisiones de Tesorería y del Servicio de Aduanas.
- 13. Extender el estándar de citación para conocer los fundamentos de los actos de fiscalización.** Aun cuando la Ley N°21.210 de Modernización Tributaria elevó los estándares de la obligación de fundar los actos del SII, aún persisten casos de fiscalizaciones que no están debidamente justificados. Por ello, y como complemento al artículo 8 bis N°4 letra a) del Código Tributario mencionado más arriba, se debiera extender el estándar de la citación del artículo 63 del Código Tributario -con la debida justificación por parte del SII- con carácter obligatorio a todos los casos de fiscalización. Actualmente la citación es solo obligatoria para algunos casos como tasación y elusión, y voluntaria para los demás. Al tener que citar por cualquier tipo de fiscalización, el SII está obligado a construir el caso y explicitar en detalle sus fundamentos.
- 14. Posponer el inicio del cobro de intereses para acelerar el proceso de fiscalización.** El plazo ordinario de prescripción de las acciones de revisión que tiene el SII, es 3 años, contados normalmente, en el caso de Impuesto a la Renta, desde el 30 de abril de cada año, cuando se presenta dicha declaración. Por ello el SII normalmente inicia su fiscalización al acercarse el término del tercer año, lo que genera que se acumulen reajustes e intereses de 3 años al iniciarse la revisión.
- Para eliminar esta situación que lesiona patrimonialmente a los contribuyentes, debiera modificarse el artículo 53 del Código Tributario, generando los intereses desde el inicio del juicio tributario donde se impugna el cobro de la liquidación o giro. Además, con ello se instará a los contribuyentes a impugnar sólo los cobros que resulten de disputas debidamente fundadas con el SII, y en donde tengan motivos jurídicos plausibles para debatir judicialmente el problema, pues cuando se inicie el juicio comenzarán a devengarse intereses respecto a las sumas en disputa.
 - Así, se eliminan incentivos nocivos tanto en el SII para dilatar sus revisiones por hasta 3 años, y en los contribuyentes, para no impugnar cobros que tienen fundamentos legales sólidos, y respecto a los cuales, recurrir a los tribunales les generará sólo mayor costo con bajas posibilidades de éxito.
- 15. Fortalecer la Defensoría del Contribuyente (Dedecon).** Ello implica:
- Mayor autonomía (director con 2/3 de los votos del Senado; o mover su dependencia al Ministerio de Justicia, para que no dependa del mismo ministro que el SII)
 - Más facultades (facultad de defender judicialmente a los contribuyentes de escasos recursos)

- Mayor participación en materias tributarias (ser consultada sobre el catálogo de esquemas elusivos en proyectos de ley pertinentes y en los procesos de consulta pública del SII)

16. Eliminar todo tipo de incentivos monetarios o de calificación a los fiscalizadores del SII que estén relacionados a la recaudación que ejerce el SII por la vía de las “liquidaciones”.

Es importante que los funcionarios públicos actúen apegados a la ley y sin conflictos de interés en la aplicación de las normas. Por lo demás, así se reduciría la judicialización de liquidaciones.

Formalización

17. Visibilizar los beneficios de la formalidad laboral y reducir sus costos. La informalidad afecta a unos 2,5 millones de personas (casi 27% de los ocupados del país), que mayoritariamente trabajan en condiciones precarias, con empleos de baja calidad, sin estabilidad en sus ingresos, sin una red de protección social y sin acceso a beneficios laborales ni financiamiento. Por ello, es importante la educación cívica en este ámbito, visibilizando los beneficios de la formalidad laboral, que protege al trabajador de una serie de contingencias, como vejez, sobrevivencia, cesantía, embarazo, enfermedad, accidente laboral e invalidez. En simultáneo, se debe procurar un análisis detallado cada vez que se suba el costo de contratación laboral formal, pues si no está bien justificado, podría desincentivar el acceso al mercado del trabajo formal.

18. Régimen tributario simplificado para pymes. Los emprendimientos menores, de bajo impacto, debieran obtener sus permisos ex post (o quizás evaluando la posibilidad de una declaración jurada simple) y con incentivos para el funcionario público a cumplir con los plazos del procedimiento administrativo. En caso de evaluarse la política del “Monotributo”, se debiera considerar un bajo monto fijo, y fijar un umbral máximo para acogerse a dicho régimen que sea por ventas¹⁸, y no por tiempo.¹⁹

19. Beneficios estatales sujetos a la formalidad. En muchos casos -salud, educación, y otros bonos y subsidios-, el sistema beneficia a los informales, sin exigir la formalidad para gozar de los apoyos del Estado o incluso privilegiando a aquellos que no declaran ingresos. La declaración de renta del contribuyente (excepto en caso de cesantía) podría considerarse como un requisito para optar a beneficios estatales, como ocurre en EE.UU. Con la tecnología actual, un celular y una cuenta RUT debiera ser lo único necesario para ser formal; de hecho, Estonia ha avanzado en esa línea.

¹⁸ En Uruguay, el monotributo rige para empresas o trabajadores independientes con un umbral de ventas de hasta unos USD35.000 anuales, mientras el pago mensual fijo en impuestos es de unos USD20.

¹⁹ En el contexto del Pacto Fiscal, el Gobierno propone un máximo de dos años desde la formalización, pero la naturaleza de ese umbral incentivaría que muchas empresas formales se reorganicen bajo el monotributo, y que muchas otras se formalicen por primera vez bajo esta política, solo para volver a la informalidad en dos años.

- Podría evaluarse más seriamente la posibilidad de un Impuesto Negativo al Ingreso²⁰, en que se promueva la declaración de ingreso para poder recibir un aporte estatal, que en parte podría reemplazar otros programas públicos mal evaluados o duplicados.
- 20. Cambiar la fecha de la Operación Renta a junio.** Permitiría contar con un proceso de operación renta de mejor calidad, considerando que muchos balances con sus ajustes se están cerrando en marzo y abril, al límite de los plazos actuales.
 - 21. Exigir a las plataformas de pago electrónico y medios de pago informar los ingresos de sus usuarios.** Los adquirentes debieran reportar al SII los ingresos por venta que obtienen sus usuarios (vendedores) a través del uso de dichas plataformas.
 - 22. Exigir a los proveedores de activos criptográficos informar al SII las compras de sus clientes.** Los activos criptográficos incluyen a las criptomonedas y a los tokens, los que a nivel internacional carecen de regulación robusta puesto que representan una vía de inversión incipiente. Es importante, por tanto, que al menos la autoridad tributaria cuente con la información pertinente en cuanto a adquisición de este tipo de activos.
 - 23. Devolver el IVA de las compras de bienes y servicios realizadas en Chile por turistas extranjeros (sistema Tax-Free).** Actualmente los extranjeros están exentos del pago de IVA por servicios de hotelería. No obstante, para promover aún más el turismo, se debiera avanzar en la devolución de IVA de las compras de bienes y servicios turísticos hechas por turistas extranjeros, con un monto mínimo. Este sistema Tax-Free ya lo aplican muchos países europeos y latinoamericanos (entre otros, Colombia, Uruguay, Argentina, México y recientemente Perú)
 - 24. Establecer una carga tributaria máxima anual del 50% de los ingresos.** Para ello, se debe identificar y precisar todos los tipos de carga impositiva (y sus valores) que enfrenta un contribuyente (patentes, permisos de circulación, contribuciones, IVA, impuesto a la renta, tasas aduaneras, impuesto de timbres y estampillas, impuesto a la herencia, etc.), lo que exige interoperabilidad entre las plataformas de SNA, TGR y SII.
 - 25. Permitir a los contribuyentes de Global Complementario que en el cálculo de su renta líquida anual se incluyan todos sus ingresos o pérdidas antes de estimar el impuesto total.** De esta manera los contribuyentes pagarán por la renta líquida percibida total, combinando en ese cálculo las rentas provenientes de segunda categoría, los honorarios por servicios, los resultados de sus inversiones, efectos de tipo de cambio, etc. Esto permitirá que se pague efectivamente la tasa correspondiente y no una mayor por la separación y tributación separada de las distintas fuentes de ingresos. Eventualmente, también debiese permitirse arrastrar pérdidas como persona natural de períodos anteriores. Este tipo de modificación, además de ser justa, permitiría una simplificación del cumplimiento y control tributario, ya que evitaría una serie de estructuras intermedias.

²⁰ Ver “Ingreso Garantizado o Impuesto Negativo al Ingreso”, Claudio Sapelli, Instituto de Economía UC, 2019.

Comercio ilícito

- 26. Contar con una base de datos compartida entre los organismos públicos involucrados en la fiscalización y sanción.** El SII, Ministerio Público, Aduanas, Carabineros, Inspección del Trabajo, entre otros, debieran aplicar inteligencia artificial y cruce de datos para optimizar la recaudación y prevenir la evasión y otros delitos tributarios.
- 27. Eliminar la exención de impuestos de importación a las compras personales que no superen los USD\$41 de valor FOB.** Al comprar *online* en sitios web o *apps* extranjeros, se debe pagar el arancel aduanero (6%) y el IVA (19%), a menos que se cumplan ciertas condiciones como que el valor de la compra no supere los USD41 (hasta abril de 2023 el límite era de USD30, pero se modificó aplicando la Ley 20.997 sobre Modernización de Aduanas). La existencia de esta norma genera incentivos al fraude y evasión aduanera y fiscal, y por tanto debiera eliminarse el umbral sobre el cual se cobra arancel e IVA.
- 28. Estandarizar por ley criterios para el otorgamiento de permisos para el ejercicio del comercio en la vía pública.** De esa manera, se disminuye la discrecionalidad por parte de las municipalidades en el otorgamiento de este permiso, se transparenta el proceso de cara al emprendedor, y se promueve la formalidad y la libre competencia.
- 29. Publicar el valor de las patentes comerciales municipales y unificar el sistema para solicitarlas.** Es importante avanzar en la transparencia de las fórmulas de cálculo de las patentes comerciales a nivel municipal, para mejorar la competencia y entregar mejor información al contribuyente. Podría también considerarse el cobro en base a ventas en lugar de capital inicial. Además, podría unificarse el sistema de solicitud de patentes municipales, para mayor simplicidad.

III. Disposiciones del proyecto de ley rechazado que atentan contra los derechos de los contribuyentes

El proyecto de ley que establece una reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social (boletín 15.170-05) fue rechazado en general en primer trámite por la Cámara de Diputados el 8 de marzo de 2023. Dicho proyecto adolecía de una serie de aspectos que atentaban contra los derechos de los contribuyentes y que son relevantes de comprender para evitarlos en una futura reforma tributaria. El Ejecutivo ha manifestado públicamente su intención de perseverar con un proyecto de combate a la evasión y elusión, pero un nuevo proyecto debe evitar las propuestas inadecuadas del proyecto rechazado. Los principales aspectos del proyecto rechazado que menoscaban los derechos de los contribuyentes -y que en última instancia difícilmente implicarán mayor recaudación- se exponen a continuación incluyendo una breve opinión de la CPC.

Norma General Anti Elusión y calificación de elusión en sede administrativa

Proyecto de ley: la actual Norma General Antielusión (NGA) fue introducida tras la Reforma Tributaria del año 2014. La elusión se conforma con dos hipótesis alternativas (el abuso de las formas jurídicas y la simulación) y debe ser declarada por el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) competente, previo requerimiento del Director Nacional del SII. La propuesta del Gobierno es que se califique en sede administrativa en lugar de sede judicial (TTA). Además, el Gobierno propone que la carga de la prueba pase al contribuyente (en lugar del Servicio de Impuestos Internos), reduce el espacio de la economía de opción, modifica los plazos de la prescripción y altera el principio de especialidad.

Opinión de la CPC: la propuesta de la calificación de la elusión por parte del Servicio de Impuestos Internos hace que el SII sea juez y parte. El argumento del Gobierno de que en la mayoría de los países OCDE la calificación de la elusión efectivamente ocurre en sede administrativa no es suficiente²¹, pues precisamente la calificación en sede judicial busca poner a salvo a los contribuyentes de la eventual discrecionalidad de la administración, y evitar arbitrariedades y excesos. Por lo demás, en general los países OCDE en que opera la calificación de la elusión en sede administrativa gozan de mayores garantías que en Chile y sus autoridades tributarias gozan de mayor credibilidad por parte de los contribuyentes. En la gran mayoría de los países con calificación administrativa la norma tiene además muchísimo tiempo de aplicación, cosa que en Chile no ha sucedido, pues la Norma General Antielusión recién está vigente desde 2015. Así, en nuestro sistema, donde la normativa ha tardado años en operar, resulta fundamental revisar cómo funciona en la práctica -y esperar sus resultados-, antes de plantear propuestas de modificaciones, pues

²¹ Uno de los argumentos del Gobierno es que en la mayoría de los países OCDE la calificación de la elusión efectivamente ocurre en sede administrativa. No obstante, habría una serie de garantías y mayor credibilidad por parte de los contribuyentes de dichos países OCDE en su autoridad tributaria que la que los contribuyentes chilenos tienen ante el SII. Además existen otras garantías adicionales, como por ejemplo Comisiones con predominio de Privados en el proceso, cosa que aquí no existe.

recién están en desarrollo los primeros casos: el año 2022, comenzaron las fiscalizaciones y actualmente en los tribunales solo hay 6 casos; por tanto, resulta prudente esperar sus resultados. Los Centros de Estudio, con diversas orientaciones, que acudieron a la convocatoria de la Fundación Contribuye, también concluyeron que debe darse tiempo a la Norma General Antielusión antes de considerar una reforma.²²

Coincidiendo con lo anterior, es importante señalar que la legislación chilena dio un paso importante al crear los Tribunales Tributarios y Aduaneros independientes. Retroceder en esta materia significaría privarles de la calificación de la Norma General Antielusión, lo que constituye un despropósito en un Estado de Derecho.

Además, el Proyecto proponía una serie de modificaciones en otras cuestiones vinculadas a la elusión. En relación a la modificación de la carga de la prueba del SII al contribuyente, se pone en riesgo la presunción de inocencia y la buena fe del contribuyente, por lo que la carga de la prueba debiera mantenerse en el SII, y la norma probatoria no debiera ser la del artículo 21 del Código Tributario. En efecto, la elusión cambia los efectos jurídicos propios de los actos y contratos, por lo que dicho cambio debe ser justificado por el órgano fiscalizador.

En cuanto al concepto de la responsabilidad tributaria (artículo 8, número 19 del Código Tributario), el “correcto cumplimiento” de las obligaciones tributarias podría derivar en un menoscabo a la economía de opción²³, por lo que ésta debe resguardarse explícitamente.

El proyecto también propuso modificar el momento desde el cual se cuenta la prescripción (artículo 4 inciso cuarto), fijándolo en “la ejecución del hecho, acto o negocio jurídico”. El momento del último acto o hecho es debatible, por lo que el momento desde el cual debiera contabilizarse la prescripción debe mantenerse como está actualmente, es decir, desde el momento en debió declararse y pagarse el impuesto.

Por último, se debe mantener el principio de especialidad, y una vez que el SII elija una vía para perseguir la elusión, ésta debiera mantenerse. (art. 4 Bis inciso cuarto)

²² https://drive.google.com/file/d/1-FE_FlHyPdb6jtJ91EH995mzamO85l0L/view (página 3)

²³ En este contexto, según la RAE la economía de opción es la posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más «económica» en términos fiscales.

Denunciante anónimo

Proyecto de ley: con el fin de combatir la elusión y evasión, el proyecto proponía crear la figura del denunciante anónimo para dos situaciones: (i) un tercero que detecte delitos tributarios y haga una denuncia de manera anónima, podrá recibir como beneficio un porcentaje de la sanción económica, en caso que se determine que haya delito; (ii) una parte involucrada en un delito tributario podría auto denunciarse, recibiendo como beneficio evitar sanciones penales o rebajarlas en hasta dos grados. En ambos casos, se resguarda la identidad del denunciante.

Opinión de la CPC: el fundamento de tratarse de un mecanismo exitoso en países cuyo sistema tributario tiene poco en común con Chile, no parece ser suficiente. Existe el riesgo de que se creen verdaderos mercados de denuncias falsas. Si bien existen penas de cárcel asociadas a denuncias maliciosamente falsas, éstas tienen un alto estándar probatorio, por lo que se desprotege a la potencial víctima, sumado al hecho que no se determina la identidad del denunciante, ni se hace cargo de la denuncia negligente o temeraria (sin malicia, pero sin contar con los antecedentes pertinentes, por lo que el daño reputacional al acusado se presentaría igualmente).

Asimismo, la figura del denunciante anónimo podría constituirse también en un mecanismo de presión, o incluso de extorsión a todo tipo de empresas y personas, en forma previa a la denuncia, o de venganza, al ejercerla. Los inconvenientes de ello saltan a la vista, y se extienden desde el daño reputacional y el pago injustificado para evitarlo, hasta los altos costos de defensa en que incurrirá el denunciado, en juicios que podrían ser artificiales.

A fin de proteger debidamente la buena fe y la integridad de las personas, además de la confianza en el sistema tributario y sus órganos; es ineludible que si se insiste en crear la figura a nivel legal, se debe exigir el actuar probo, imparcial y objetivo del SII frente a una denuncia, y que los funcionarios a cargo del proceso, desde el Director del organismo hasta el funcionario de menor rango o jerarquía que participe en la investigación, sean nominativamente identificados en una resolución administrativa que ordena dar trámite a la denuncia, la que siempre debe ser visada por el Director. Ello busca garantizar que todos los funcionarios que tengan actuación en el trámite queden siempre sujetos a responsabilidad penal, civil y administrativa por su eventual actuar negligente, parcial o doloso, siendo ello una garantía para los ciudadanos y concreción del Principio de Responsabilidad que afecta a los funcionarios estatales.

Al mismo tiempo, se hace imperioso que, respecto a las denuncias que sean declaradas inadmisibles por falta de fundamento, falsas, negligentes o temerarias, el denunciado tenga derecho a solicitar los datos del denunciante, a fin de establecer las responsabilidades que a él le asistan, a quien se debería poder perseguir penalmente, como autor de una figura especial de engaño en denuncia tributaria, determinando penas abultadas y sanción corporal en función de la suma de dinero que se persiguió como recompensa, de manera que mientras mayor el botín perseguido, mayor debe ser la sanción al autor del delito, para lo cual se debe crear el tipo penal respectivo. Indudablemente, la ley debe prohibir al SII negarse a entregar esa información, cuando lo solicite el denunciado o sus herederos.

Reorganizaciones empresariales y tasaciones

Proyecto de ley: el proyecto autorizaba al SII tasar la base imponible de cualquier transacción, si ésta no se correspondía al valor de mercado, obligando a los contribuyentes a que adoptaran alguno de los métodos de valoración propuestos.

El proyecto proponía además que las reorganizaciones empresariales (divisiones y fusiones) estén sujetas a autorización previa y tasación, y que, para las reorganizaciones internacionales, se hicieran bajo el principio de plena competencia y exigiendo una razón de negocios.

Opinión de la CPC: No parece razonable que el SII tase las operaciones comerciales que se realicen con terceros no relacionados. Hacerlo vulnera el principio de autonomía de la voluntad y libertad contractual, y además pone trabas a la circulación de los bienes. Cosa distinta es que esa facultad se aplique si hay simulación o si la operación se hace con un relacionado, pues en ese caso se justifica que el Servicio se reserve la facultad de tasar y se obligue al contribuyente a probar que aplicó un método de valoración válido.

Lo propuesto en el proyecto afectaría las actuales estructuras de organización que tienen los grupos empresariales. Las reorganizaciones empresariales debieran ser neutras²⁴ en términos tributarios, pues caben dentro de la economía de opción. El proyecto pretende aplicar las normas del artículo 41 E de la Ley de impuesto a la renta, que regula precios de transferencia entre privados relacionados, a operaciones de reorganización empresarial, lo que no correspondería. Insistir en esta modificación afectaría los procesos de reorganización internacional que se llevan a cabo permanentemente, y restará competitividad al sistema tributario nacional.

En razón de lo anterior, creemos conveniente definir el concepto de reorganizaciones empresariales. Las reorganizaciones empresariales no son operaciones neutras tributariamente para siempre. La neutralidad es un factor temporal. Por lo cual, no debe mirarse la reorganización como una manifestación de elusión. Así, se trata de un diferimiento establecido en todas las legislaciones comparadas para facilitar el desarrollo de los negocios. Dada la neutralidad tributaria, y, por tanto, dado que no se generan tributos, no tiene sentido aplicar las reglas de valor de mercado, precios de transferencia o plena competencia.

Debe reconocerse expresamente la neutralidad de las reorganizaciones ocurridas en Chile y el extranjero, especialmente cuando se trata de divisiones y fusiones en el exterior que tengan como consecuencia el cambio de propiedad de acciones chilenas, en la medida que dichas reorganizaciones se hagan bajo un régimen de neutralidad tributaria; toda vez que no se está renunciando bajo ningún aspecto a la potestad tributaria del Gobierno chileno. Lo mismo sucede con el aporte realizado por un contribuyente chileno o extranjero en otra sociedad chilena.

²⁴ En este contexto, neutralidad tributaria se entiende como un régimen de reconocimiento legal que implica la no generación de ganancias o pérdidas tributables en determinados actos.

Así, todas las reorganizaciones deberían ser neutras (sin distinguir si son chilenas o extranjeras), exceptuando las que implican la salida desde Chile (propiedad) de activos extranjeros a nuevos dueños extranjeros, dado que podría darse una situación de renuncia o diferimiento a la potestad tributaria del Estado de Chile, sin perjuicio de que puede ser aplicada la Norma General Anti Elusión respecto de estos casos. Este punto debería tener como contra excepción el aporte de activos chilenos a sociedades extranjeras, cuando son inmediatamente asignados a una agencia de la sociedad extranjera en Chile, ya que la potestad tributaria se mantiene, y así ha sido reconocido por la jurisprudencia emitida por el Servicio de Impuestos Internos. Lo anterior sería armónico con las normas de reorganizaciones, tratándose de ventas o transferencias indirectas, contempladas en el artículo 10 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Nos parece muy importante que las reorganizaciones empresariales se regulen de manera orgánica en el art. 64 del Código Tributario²⁵, y no en el art. 41 E de la ley de la Renta. En primer término, pueden existir otros impuestos en la reorganización distintos del impuesto a la renta, como IVA, timbres y estampillas, contribuciones, etc. La regulación contenida en el artículo 41 E sólo incide y puede incidir en el Impuesto a la Renta, por señalarlo así la propia disposición, y por tanto no aplica a todas las implicancias del concepto de reorganizaciones empresariales. Para que las reorganizaciones queden bien reguladas -y conforme al principio de legalidad de los tributos-, deben abordarse en el Código Tributario.

Además de lo anterior, el 41 E trata la reorganización de tipo operativo para efectos de precios de transferencia, es decir, si por ejemplo produzco en Chile un insumo de un producto exportado, pero luego ese insumo se produce en otro país, ello influye en la determinación del precio del bien y en los tributos que se generen con ello. La reorganización empresarial es un concepto mucho más amplio, jurídicamente hablando, que comprende o puede comprender, transformaciones, divisiones, fusiones, creaciones o disolución de entidades jurídicas.

Por esa razón, indudablemente se produce una desnaturalización de las normas, pues claramente con la propuesta del proyecto rechazado se procura profundizar la confusión interpretativa al mezclar normas de naturaleza jurídica diferente, como son las normas operativas de precios de transferencia del artículo 41 E, respecto a preceptos que reglan los efectos esenciales de las reorganizaciones, en cuanto fenómeno jurídico provocado por la necesidad de las entidades societarias de adaptarse a cambios en los negocios, su propiedad, administración, exigencias regulatorias, etc.

Además de lo anterior, el 41 E parte del supuesto de entidades relacionadas, ya que se trata de precios de transferencia. Así, quedarían fuera de la norma de reorganización del 41 E, por ejemplo, las fusiones de dos entidades no relacionadas, para desarrollar un nuevo negocio o joint venture.

Por último, estimamos como algo positivo el incorporar conceptos más amplios a la legítima razón de negocios, sin perjuicio de añadir temas nuevos como empresas familiares, por cierto, no como

²⁵ Como CPC, tenemos una propuesta de reforma al artículo 64.

traspaso de patrimonio, sino como forma organizativa que vele por la continuidad de la empresa. Así también, creemos relevante un procedimiento para la determinación de falta de legítima razón de negocios: ¿qué ocurre con el incumplimiento de ese requisito? ¿Quién tributa: la sociedad o los propietarios? ¿Y cuál sociedad: la que desaparece, la nueva, la antigua? En esta materia aparece necesario emular la posibilidad del contribuyente de impugnar las actuaciones del SII, mecanismo de reclamo que el propio artículo 41 E, en su numeral 5, contempla.

Partes relacionadas

Proyecto de ley: el proyecto amplía el concepto de **partes relacionadas**. Se incluye en el artículo 17 del Código tributario una letra h) para los efectos de que exista una calificación administrativa del concepto de relación (mediante resolución fundada). Además, se establece una presunción de la existencia de actuación conjunta o unidad económica por las relaciones de parentesco, situación patrimonial, unidad de administración y gestión o dependencia económica. Sin perjuicio que establece un régimen de recursos para reclamar.

Opinión de la CPC: la ampliación del concepto de partes relacionadas es especialmente delicado en el ámbito de las empresas familiares, pues, considerando un solo factor, si se gatilla solo por parentesco, como se pretende, en los hechos, un padre y un hijo, o varios hermanos pueden tener negocios separados, y no por ello ser relacionados, pues se trata de patrimonios diferentes. Sin embargo, ante operaciones que ellos realicen pueden ser reputados como relacionados. Modificar estas normas de relación para abarcar los lazos de familia, sin duda dará lugar a muchas arbitrariedades, y al Fisco sólo le bastará con probar el parentesco, lo que agrega un componente de incertidumbre al sistema.