



“Rol de Facilitadores e Intermediarios Tributarios”

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACION
PARTE II**

**Alumno: Antonio Andrés Ortiz Álvarez
Profesor Guía: Alberto Cuevas / José Yañez
Santiago, Marzo 2022**

*Doy por ganado todo lo perdido
Y ya por recibido lo esperado
Y por vivido todo lo soñado
Y por soñado todo lo vivido
La más viva congoja eché al olvido
Del sueño más feliz no he despertado
Y agradezco la pena que me han dado
Que en flor de suavidad se ha convertido
La tristeza quemante del pasado
Tiene un color del sueño parecido
Al de la fuga del amor logrado.
Es porque el ansia y la inquietud se han ido
Al recordar que el cielo prometido
Comienza por la herida del costado.
(Juan Guzmán Cruchaga)*

Agradecimientos:

En primer lugar, agradezco a la Universidad de Chile la oportunidad entregada para seguir creciendo en mi carrera profesional, muchas gracias.

En segundo lugar, a mi profesor Guía, Señor Alberto Cuevas, agradezco mucho la comprensión y paciencia en el desarrollo de mi trabajo, muchas gracias.

En tercer lugar, agradezco a mi familia, quienes siempre han confiado en mi, muchas gracias.

Tabla de contenidos

Resumen Ejecutivo:.....	6
Introducción.....	7
Planteamiento del problema.....	8
Hipótesis.....	9
Objetivos.....	9
Objetivo General:	9
Objetivos Específicos:	9
Metodología	9
Estado del arte y Marco Teórico	10
Marco normativo.....	11
1. Capítulo uno: Intermediadores Tributarios	12
1.1. Concepto.	12
1.2. Rol del intermediario tributario.	13
1.3. Evasión tributaria.....	13
2. Capítulo segundo: Análisis al marco normativo nacional.....	14
2.1. Moral Tributaria.....	14
2.2. Marco sancionatorio frente a intermediarios tributarios.....	15
2.2.1. Norma General Antielusión.	16
2.2.2. Plan de gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT-2021).....	18
2.2.3. Código de Ética Colegio de Contadores.....	20
3. Capítulo tercero: Efectividad de la norma.....	20
3.1. Evolución histórica de la evasión.....	21
3.2. Aplicabilidad de la norma.	22
3.3. Análisis crítico de la norma.....	23
4. Capítulo cuarto: Herramientas y Modelos relevantes.....	25
4.1. Directiva Europea de Intermediarios Tributarios – DAC 6.....	26
4.2. Modelo de Norma de Declaración Obligatoria (MDR) – OCDE.....	27
4.3. Herramienta de Evaluación y Diagnóstico de la Administración Tributaria – TADAT.....	28
4.4. Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales (OCDE).....	28
4.5. Otras propuestas destacables.....	29

5. Conclusiones.	30
6. Bibliografía.	31

Resumen Ejecutivo:

El intermediario tributario, aplica su *expertise* en el desarrollo de esquemas que permiten obtener un beneficio tributario a los contribuyentes. En muchos casos estos esquemas se encuentran alineados con la norma, pero en otros se desarrollan a partir del abuso y simulación de formas jurídicas. En respuesta a lo anterior y a la alta tasa de evasión, en el año 2014 se promulga la Ley 20.780, que contiene y pone en ejercicio la Norma General Antielusiva (NGA), la cual ha logrado un efecto esperado en los objetivos planteados por la Administración tributaria. Si observamos la tasa de evasión del IVA entre los años 2014 a 2018 (es último año con datos preliminares), se ha reducido un 1,9%, lo que permite inferir un efecto disuasivo en el desarrollo de planificaciones agresivas. Sin embargo, el Servicio de Impuestos internos, hasta la fecha, no ha hecho uso de su facultad excepcional que permite llevar ante tribunales a aquellos contribuyentes e intermediarios que desarrollen esquemas elusivos, por lo que los Tribunales Tributarios y Aduaneros no registran casos en los han debido deliberar. Lo anterior, desprende críticas de autores que indican que la norma no ha sido aplicada dado que presenta falencias en su interpretación o bien, otros indican que coarta el desarrollo de economías de opción. Frente a lo anterior, se abre una oportunidad de mejora, que permite revisar herramientas y modelos destacables a nivel internacional, los que son posibles de adaptar a nuestra realidad institucional y permiten dar un paso hacia adelante en la lucha contra la evasión.

Executive Summary:

The tax intermediary applies its expertise in the development of tax schemes that allow taxpayers to obtain a tax benefit. In many cases these schemes are aligned with the norm, but in many others they are developed from the abuse and simulation of legal forms. In view of the above, since 2014 Law 20,780 has been promulgated, which puts into effect the General Anti-Avoidance Regulation (NGA), which, if we observe the rate of VAT evasion between the years 2014 and 2018 (with preliminary data), has reduced by 1.9%, which allows us to infer a dissuasive effect on the development of aggressive planning. On the other hand, the Internal Revenue Service has not made use of its exceptional power that allows taxpayers and intermediaries who develop elusive schemes to be brought to court, so the Tax and Customs Courts have not had to deliberate in these cases. The foregoing gives rise to criticism from authors who indicate that the norm has not been applied given that it has shortcomings in its interpretation or, others indicate that it restricts the development of economies of choice. Faced with the above, an opportunity for improvement opens up, which allows us to review outstanding tools and models at an international level, which are possible to adapt to our institutional reality and emulate.

Introducción

La evasión tributaria hace más profunda la inequidad, como consecuencia del beneficio de una base imponible menor para aquellos contribuyentes que infringen la Ley, en desmedro de aquellos que cumplen con sus obligaciones tributarias (Yañez, 2016). Esta afirmación se sustenta a través de un estudio realizado por el ex director del Servicio de Impuestos Internos, Michel Jorratt (2020) quien estima que para 2017 la evasión tributaria alcanzó los US \$21.500 millones, equivalentes a un 7,6% del PIB, recursos suficientes para financiar 4 años de educación gratuita. Este fenómeno, provoca adicionalmente desconfianza por parte de la ciudadanía respecto de la eficacia de nuestro sistema tributario y del rol fiscalizador de la administración tributaria. Frente a lo anterior, es necesario redireccionar los esfuerzos en regular aquellos “esquemas” potencialmente evasivos, establecer un mayor control sobre “figuras” tributarias desarrolladas por actores “inmorales” desde un punto de vista tributario y, revisar el marco de sanciones que desincentive el actuar ilícito. Jorratt (2012), comenta que una de las materias que se debe abordar para combatir la evasión y reducir el incumplimiento, consiste en revisar las sanciones aplicables tanto a los contribuyentes infractores como a terceros que promueven dichas conductas, lo cual, sumado a una adecuada implementación, permitiría disminuir los incentivos económicos de los contribuyentes que evaden sus impuestos. Pero esta revisión se debe tener en consideración que sanciones excesivas pueden producir efectos contrarios a los esperados, como, por ejemplo, su inaplicabilidad, o incluso la creación de incentivos a la corrupción.

El Servicio de Impuestos Internos (SII), durante los últimos años, ha desarrollado iniciativas con el objetivo de mejorar la confianza de la ciudadanía y la percepción que mantienen los ciudadanos acerca de nuestro sistema tributario. Uno de estos programas es la implementación de forma anual del Plan de Gestión de Cumplimiento tributario (PGCT), el cual, como parte de su estrategia contra el delito tributario, incluye dos objetivos estratégicos: prevenir el incumplimiento tributario y mejorar la efectividad de las medidas contra comportamientos agresivos. Lo anterior, permite enfocar los esfuerzos en contribuyentes que deliberadamente incumplan sus obligaciones tributarias y pretenden sacar ventaja, afectando la equidad del sistema tributario, a través del perfeccionamiento continuo de los funcionarios de la administración y el uso de nuevas metodologías de análisis de la evasión.

En la búsqueda de aportar y dar un paso más que permita alcanzar el objetivo de mejorar la efectividad contra comportamientos tributariamente agresivos, se desarrolla este trabajo, el cual presenta alternativas en la lucha contra la evasión, a partir del estudio de las mejores prácticas a nivel de la OCDE, y que permitan fortalecer el marco jurídico sancionatorio aplicable. Para ello, el desarrollo de este trabajo comenzará con una breve descripción de lo que entendemos por intermediario tributario, para luego focalizarnos en los conceptos de evasión y moral tributaria. A continuación, se presentará un breve análisis de los principales marcos normativos tributarios: Ley General Antielusión, Programa de Gestión de cumplimiento tributario y el Código de Ética del colegio de

contadores. Posteriormente, se pretende dar cuenta de la efectividad de la norma a partir de la evolución de la evasión en el principal impuesto, el IVA, para a continuación mostrar los casos finalizados que ha llevado el TTA relacionado con las leyes incluidas dentro de la NGA. El desarrollo del punto anterior nos permitirá abrir críticas a la norma, donde se citarán a autores quienes exponen sus opiniones respecto al marco normativo. Finalmente, para concluir el trabajo, se presentarán algunas herramientas y modelos, de menor a mayor complejidad en su aplicación, las cuales promueven un mayor control en el desarrollo de esquemas elusivos generados por intermediarios tributarios.

Planteamiento del problema

La tasa de evasión en nuestro país alcanzó al año 2017, un 2,1% del PIB para el caso del IVA y un 5,5% para el caso del impuesto a la renta, llegando a un 7,6% del PIB, equivalentes a USD\$21.500 millones de dólares (Jorrat, 2020). Lo anterior, provoca una reducción en la recaudación fiscal, lo que trae consigo una menor cobertura para el cumplimiento de políticas públicas, reduciendo al oferta al acceso de oportunidades de desarrollo para los estratos sociales más vulnerables.

En muchos casos, el contribuyente busca asesoraría de un experto (intermediario tributario, asesores, *enablers* o facilitadores tributarios), quien puede recurrir a sus conocimientos contables, tributarios, interpretaciones de la Ley y jurisprudencia para desarrollar planificaciones consistentes con el ordenamiento jurídico tributario, o que, en muchos otros casos, pueden resultar agresivas, erosionando la recaudación fiscal.

En los últimos años, nuestro ordenamiento jurídico ha introducido modificaciones al marco normativo que buscan desincentivar la planificación tributaria evasiva y el comportamiento tributario agresivo, sancionando a contribuyentes y asesores que participen en su diseño e implementación (Norma General Antielusiva del año 2014 introducida en la Ley 20.780 y posteriormente modificada en el año 2016 por la Ley 20.899), pero éstas no han quedado exentas de cuestionamiento respecto a su aplicabilidad, cuestionando y debilitando aún más la institucionalidad.

Frente a lo anterior se hace necesario responder a las siguientes interrogantes: ¿Qué tan eficaz es nuestro sistema de fiscalización frente a esquemas tributarios agresivos? ¿Qué responsabilidad y sanciones recaen sobre intermediadores tributarios? O, ¿Qué debilidades presenta y qué podemos modificar?

Los cuestionamientos abren la oportunidad de revisar nuestro marco jurídico, permitirnos observar que han propuesto otros estados como también organismos internacionales donde participe nuestro país y rescatar buenas prácticas que permitan elaborar una

propuesta que endurezca las sanciones a intermediarios tributarios que promuevan el incumplimiento tributario.

Hipótesis

Frente al actuar de intermediarios tributarios que hacen uso de esquemas agresivos que erosionan la base imponible y debilitan la institucionalidad, debemos preguntarnos ¿Cómo opera nuestro marco normativo frente a conductas evasivas diseñadas, promovidas o implementadas por intermediarios tributarios? Y, atendiendo a que no ha sido eficaz ¿Qué debilidades presenta?

En consecuencia, debemos revisar la experiencia sobre la materia de países u organismos internacionales con mejores desempeños y que sean posibles de emular. Nuestro país, desde el año 2010 forma parte de la OCDE, cuyos países miembros tienen un promedio de evasión fiscal del 3,2% del PIB (OCDE, 2020) lo que nos obliga a preguntarnos ¿Cómo opera el sistema de sanciones de los países más exitosos frente a intermediarios tributarios que promueven planificaciones tributarias agresivas?, ¿Qué medidas de control aplican sobre éstos? Y ¿Qué prácticas podemos rescatar?

Objetivos

Objetivo General:

Proponer mejoras que permitan fortalecer el sistema de sanciones que sobre intermediarios tributarios que llevan a cabo planificaciones tributarias agresivas y evasivas.

Objetivos Específicos:

- Definir qué entendemos por intermediario tributario, su rol en el sistema tributario y acotar el concepto para el desarrollo del presente trabajo.
- Analizar el marco normativo actual que sancione planificaciones tributarias agresivas o elusivas llevadas a cabo por intermediarios tributarios.
- Realizar un análisis de la efectividad de la norma.
- Analizar programas y/o el marco normativo de sanciones que se aplica sobre intermediarios tributarios en países de la OCDE.

Metodología

A partir del sub-tema seleccionado **“Análisis al marco de sanciones sobre intermediarios tributarios. Caso comparativo entre el sistema tributario chileno y OCDE”**, considero que para lograr el objetivo del trabajo es necesario aplicar el *método comparativo*, toda vez, que se analizará el sistema de sanciones sobre intermediarios tributarios que se aplica en nuestro marco normativo nacional, para posteriormente contrastarlo con la realidad de los países miembros de la OCDE. También, como un

segundo método de investigación, será necesario hacer uso del *método inductivo*, ya que se buscará llegar a una conclusión general a partir del análisis particular de los casos.

Estado del arte y Marco Teórico

En el año 2014, con la Ley 20.780 se introdujo la **Norma General Antielusiva** que permite al SII denunciar a contribuyentes ante un Juez tributario cuando desarrollen conductas de abuso o simulación de formas jurídicas. Esta norma legal fue modificada en el año 2016 mediante la Ley 20.899 y posteriormente interpretada administrativamente mediante circulares emanadas por el SII (circular n°41 del año 2016).

En el año 2021, el SII puso en aplicación el **Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT)**, que tiene como objetivo mejorar la recaudación fiscal a partir de una eficiente interacción con los contribuyentes, prevenir el incumplimiento y mantener un mayor control sobre aquellos contribuyentes que desarrollen y ejecuten planificaciones agresivas que erosionen las bases imponibles, permitan diferir indebidamente la declaración y pago de los tributos o afecten las tasas aplicables.

A nivel internacional, la OCDE en el año 2020 lanzó el **Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales**, el cual es un marco de autoevaluación que aplica cada país, respecto a la capacidad coercitiva y disuasiva de las distintas jurisdicciones frente a planificaciones agresivas, y permite entender el cómo puede una nación avanzar a un sistema de sanciones maduro en la lucha contra los delitos fiscales. Este Modelo está en línea con el estudio realizado en el año 2017 por la misma organización, donde enumeran 10 principios que cubren aspectos legales, estratégicos, administrativos y operativos frente a delitos tributarios.

Por su parte, en el año 2019 el FMI publicó una guía práctica conocida como la **Herramienta de Evaluación y Diagnóstico de la Administración Tributaria (TADAT)**, la cual permite analizar la salud tributaria de una administración y compararla en un contexto internacional de buenas prácticas. El uso de ésta es útil para identificar puntos fuertes y débiles de la administración tributaria, permite obtener un diagnóstico comparable con otras realidades interesadas (países y organizaciones), definir un programa de reforma y controlar los avances.

Finalmente, en el año 2018 la Unión Europea implementó una nueva obligación de comunicar mecanismos transfronterizos, conocido también como **DAC-6** el cual entró en vigor el 1 de julio del año 2020 e introdujo normas que obligan a los intermediarios tributarios a informar determinadas actividades que sean consideradas potencialmente agresivas, buscando disuadir prácticas de planificación tributaria fuera de la norma.

Marco normativo

- Decreto Ley n°830, Código Tributario.
- Norma general antielusiva contenida en la reforma tributaria del año 2014 bajo la ley 20.780
- Reforma tributaria del año 2016 bajo la ley 20.899.
- Plan de Gestión de cumplimiento tributario, PGCT, SII (2021)
- Directiva Europea de Intermediarios Tributarios (DAC 6)
- Herramienta de evaluación de diagnóstico de Administración Tributaria – TADAT, FMI.
- Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales, OCDE (2020)
- Lucha contra los delitos fiscales: Los diez principios globales, OCDE (2017)
- Study into the role of tax intermediaries, OCDE (2008).

1. Capítulo uno: Intermediadores Tributarios

1.1. Concepto.

Para comenzar con el desarrollo de este trabajo, se hace necesario conceptualizar y explicar qué entendemos por intermediario tributario. Una definición aceptada es la que desarrolla Uria Menedez (2021) quienes definen al intermediario fiscal como toda persona o entidad que conoce y, que se ha ofrecido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento en operaciones de planificación tributaria. De lo anterior, podemos desprender varios puntos: el primero, es el conocimiento que posee el agente respecto a temas tributarios y los pone a disposición del contribuyente. En segundo lugar, encontramos el ánimo, el cual recurrentemente resulta de un acuerdo entre ambas partes y que suele ser remunerado. En tercer lugar, la definición hace alusión a que la asesoría puede ser prestada por una persona natural o jurídica, lo que posiblemente pueda resultar relevante a la hora de buscar responsabilidades civiles y penales frente a planificaciones agresivas.

En la nomenclatura, podemos encontrar otra acepción aceptada para lo que entendemos como intermediario o asesor tributario, pudiendo conceptualizarlo como “un profesional que desarrolla una labor de asistencia técnica y de orientación a su cliente -con o sin su representación-, en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes materiales y formales de contenido tributario ante la Hacienda Pública, planificando, normalmente, la fiscalidad del obligado tributario” (Pont Clemente, 2003).

Por otro lado, el concepto de asesor tributario posee distintos sinónimos, entre los cuales destacan: Intermediario tributario, asesor tributario, intermediario fiscal, entre otros. Un concepto relevante, y más crítico, es el que utiliza la autora Maria Belén Rua (2014) al definir a estos agentes como “enablers” o facilitadores tributarios, entendiéndolos como aquellos agentes que permiten/facilitan la fuga de capitales y la evasión fiscal, a través de esquemas y planificaciones agresivas. Eso sí, esta acepción podemos entenderla y aplica, según el estudio realizado por la autora, para aquellos esquemas que buscan evitar la carga impositiva sobre capitales que se encuentran retenidos en el extranjero, posibilitando la fuga hacia regímenes preferenciales.

De acuerdo con el mismo estudio, podemos entender que el objetivo que busca toda asesoría tributaria llevada a cabo por un intermediario es la de desarrollar planificaciones tributarias, las cuales consisten en estudios de impacto impositivo, análisis de riesgo, análisis de sensibilidad, de las distintas operaciones realizadas por sus clientes y analizar alternativas fiscales que permitan diseñar estructuras tributarias óptimas.

Finalmente, como lo señalamos anteriormente, un intermediario tributario puede ser una persona natural, o bien, puede estar conformado como persona jurídica o sociedad, dentro de las cuales destacan sociedades de abogados, contadores, asesores financieros, bancos nacionales e internacionales. Para el desarrollo de este trabajo, no

abordaremos una clasificación exhaustiva, mas será foco de análisis, las penalidades que recaen sobre éstos.

1.2. Rol del intermediario tributario.

A partir del punto anterior, podemos desprender que el principal rol de un intermediario tributario es acercar o facilitar el entendimiento de los impuestos a los contribuyentes, poniendo su conocimiento en favor de las necesidades de su cliente y en algunos casos, siendo su representante ante los organismos y entidades reguladores, en todo lo referente al cumplimiento tributario.

El rol del intermediario es fundamental, jugando un papel central en los distintos sistemas tributarios, permitiendo la comprensión del contribuyente y ayudándolo a cumplir sus obligaciones tributarias, las cuales, se desarrollan cada vez en un mundo más complejo (OCDE, 2008). También, cumplen otro rol fundamental, el cual es otorgar transparencia, seguridad jurídica, confianza y eficacia en la aplicación de procedimientos propios de la gestión tributaria, lo que permite prevenir el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, traduciéndose en una mejora de la imagen que la ciudadanía y las empresas tienen acerca del sistema tributario (Bonell Colmenero, *s.f.*).

El párrafo anterior, describe el desarrollo de la asesoría y la ejecución de la planificación tributaria ajustada a la norma, lo que permite alcanzar una relación pacífica y de fácil entendimiento entre el contribuyente – intermediario – administración tributaria. Sin embargo, existen casos (motivo del desarrollo del presente trabajo), donde intermediarios tributarios desarrollan planificaciones agresivas, las que obligan a la administración tributaria a revisar de forma continua sus programas de prevención y sanción de delitos fiscales.

1.3. Evasión tributaria.

Para finalizar este primer capítulo, se hace imprescindible conceptualizar qué entendemos por evasión tributaria. Dentro de las acepciones aceptadas, encontramos la que expone el profesor José Yañez (2016), quien define la evasión como actividad ilícita, en la que contribuyentes reducen el monto del impuesto que les habría correspondido pagar, el cual puede ser total o parcial. El desarrollo de la evasión puede ser llevado a cabo a partir del ocultamiento de la información referente a la base imponible o bien, la generación de declaraciones falsas.

El desarrollo de planificaciones evasivas permite explicar las brechas tributarias, entendiéndolas como la diferencia entre lo que cada administración tributaria debería recaudar y, lo que realmente recauda. Lo anterior, se puede ejemplificar a partir de un

estudio realizado en el año 2020 por la Organización Ciudadanía Inteligente y Oxfam, quienes lograron concluir que las personas más ricas de Chile pagan efectivamente un 6% de sus ingresos en impuestos, debiendo pagar el 35% (considerando la reforma tributaria desarrollada en la Ley 20.899).

Complementando lo anterior, a partir del estudio realizado en el año 2020 por el profesor Michel Jorrot, estimó que la evasión fiscal alcanzó un 7,6% del PIB para el año 2017, lo que provoca una erosión en los ingresos corrientes que recibe el Estado. Esta cifra, podemos dimensionarla si la comparamos con el déficit fiscal proyectado por la clasificadora de riesgo Mody's (2021), quien estimó que para los años 2020 y 2021, ascenderán a un 7,4% del PIB y un 4,6% del PIB, respectivamente. En definitiva, podemos inferir que un mayor esfuerzo por parte de la administración tributaria en la lucha contra la evasión permitiría reducir la brecha en los ingresos percibidos y disminuir el déficit fiscal.

A partir de lo antes expuesto, es posible desprender que el desarrollo de planificaciones agresivas y evasivas genera un aumento en la desigualdad, ocasionado por una menor recaudación, provocada por erosión en la base imponible de aquellos contribuyentes (personas naturales y empresas) con mayores ingresos, versus aquellos contribuyentes que presentan una base imponible menor y que suelen cumplir con el pago del 100% de sus obligaciones tributarias (Yañez, 2016).

2. Capítulo segundo: Análisis al marco normativo nacional.

El desarrollo del análisis crítico respecto a las responsabilidades que recaen sobre intermediadores tributarios podría ser analizado desde distintas miradas: ética, moral, jurídica, económica, entre tantas otras como puntos de vistas presenten los lectores. Con el fin de contrastar miradas, en primer lugar, se desarrollará un análisis breve a partir de un punto de vista moral, para posteriormente continuar con un análisis jurídico, donde se describirán cada una de las normas que encontramos en nuestro marco normativo tributario, y que se relacionen con las sanciones que recaen sobre intermediadores tributarios que desarrollen planificaciones agresivas.

2.1. Moral Tributaria.

La evasión y cualquier diseño, planificación y ejecución tributaria ilícita, genera una reducción en la recaudación fiscal y un deterioro en el cumplimiento de los planes anuales de cada gobierno. Además, profundiza la desigualdad, reduce el número de oportunidades y acrecienta la distancia en la búsqueda de alcanzar el desarrollo social a los más vulnerables. Lo anterior, se encuentra alejado del concepto de moral tributaria, introducida en el Plan de Gestión de Cumplimiento tributario año 2021 (PGCT-2021),

desarrollado por el Servicio de Impuestos Internos, y que se entiende como el “conjunto de normas, valores y creencias existentes y aceptadas en una sociedad, que sirven de modelo de conducta para determinar el correcto cumplimiento fiscal”. Esta acepción, se encuentra de la mano con la que enuncia Adela Cortina (1996), quien define la moral como “un conjunto de principios, preceptos, mandatos, prohibiciones, permisos, valores e ideales de buena vida que en su conjunto conforman un sistema más o menos coherente”, lo anterior debe ser entendido como un elemento central de cada administración tributaria, quien debe promover de manera activa la comprensión de este ideal, dado que a partir de un mayor entendimiento del concepto por parte de los contribuyentes, es posible proyectar un cumplimiento tributario con baja tasa de evasión y, que trasciende no solo la ejecución de una planificación correcta (al amparo de la norma) desarrollada por intermediarios, si no, en un paso más allá, busca “la motivación intrínseca para que las personas paguen impuestos” (Alm and Torgler, 2006).

La introducción que realiza el SII del concepto llama a fomentar y a fortalecer un comportamiento acorde a la norma, desarrollando valores inherentes al cumplimiento fiscal y que se espera que todo contribuyente, y aplicable en este trabajo, todo intermediario tributario, debe aplicar al momento de prestar asesorías y desarrollar esquemas tributarios. Según indica el PGCT-2021, lo anterior permitiría mejorar la percepción que tiene la sociedad respecto al cumplimiento tributario y al impacto positivo que el correcto cumplimiento genera en la comunidad.

Si bien, para el desarrollo de este trabajo, se pretende internalizar el correcto entendimiento del concepto por parte de intermediarios tributarios, es posible proyectar que si la Administración tributaria desarrolla programas que fomenten la comprensión del concepto y, además, facilitan el acceso a un correcto cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes (principalmente pequeños), podríamos aproximarnos a reducir la tasa de evasión.

Más adelante, se desarrollará con mayor profundidad el PGCT-2021, describiendo los objetivos y estrategias que el SII busca desarrollar para desincentivar la evasión fiscal y tomando atención principalmente al control y relación con intermediarios tributarios.

2.2. Marco sancionatorio frente a intermediarios tributarios.

A continuación, se describirían las principales normas y programas con las que cuenta la administración tributaria nacional que buscan disuadir el desarrollado de esquemas tributarios elusivos, comenzando con las normas introducidas en la reforma tributaria del año 2014 y la Ley General anti elusión, posteriormente se describirán brevemente los objetivos y lineamientos desarrollados por el SII en su PGCT año 2021, para finalizar con una breve reseña de los lineamientos éticos que presenta el Colegio de Contadores de Chile.

2.2.1. Norma General Antielusión.

Antes de la introducción de la reforma, el diagnóstico previo, daba cuenta de las dificultades que mantenía la administración tributaria para sancionar las planificaciones que solo buscan obtener ventajas tributarias (SII, 2014), es por ello, y en la búsqueda de reducir la elusión y la evasión, es que a través de la Ley 20.780 del año 2014, se introducen las siguientes modificaciones:

- Incorporar dentro del código tributario una Norma General Antielusión (NGA)
- Facultar al SII para acceder a información que permita cumplir su misión fiscalizadora y también, permita acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos.
- Fortalecimiento del rol fiscalizador de las instituciones que componen la administración tributaria (SII – TGR – SNA)
- Frenar el abuso en compras con facturas llevadas a cabo por las empresas en supermercados y comercios.

El objetivo principal de la NGA, es dotar de herramientas que permitan al SII calificar y denunciar a contribuyentes ante un Juez tributario cuando desarrollen conductas de abuso o simulación de formas jurídicas. Lo anterior permite respetar el principio de legalidad, el cual tiene como finalidad que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias permitiendo la correcta distribución de la carga tributaria entre éstos, además evita que los particulares determinen si deben tributar o no y en qué cantidad, manteniendo presente que la fuente de la obligación es la propia ley.

Dentro del texto de la reforma, en su artículo décimo, se introducen, modifican y reemplazan treinta y cinco artículos del Código Tributario, de los cuales, para el desarrollo e importancia del presente trabajo, podemos destacar los siguientes:

- **Artículo 4° Ter:** “Los hechos imponible contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley”.

- **Artículo 4° Quater:** “Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento”.

- **Artículo 100 Bis:** “Con excepción del contribuyente, que se regirá por lo dispuesto en los artículos 4° bis y siguientes, la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales, salvo que exista reiteración respecto del mismo diseño o planificación, en cuyo caso la multa no podrá superar las 250 unidades tributarias anuales, considerando el número de casos, cuantía de todos los impuestos eludidos y las circunstancias modificatorias de responsabilidad descritas en los artículos 110, 111 y 112.

Para estos efectos, en caso de que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos,

contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”.

Respecto al último artículo mencionado (100 bis), es importante destacar la relevancia que la legislación le otorga al intermediario tributario, atendiendo a que éste cuenta con las herramientas suficientes para diseñar o planificar. De acuerdo con Navarro (2019), el desarrollo de una planificación es llevado por una persona natural o jurídica que cuenta con un bien escaso: conocimiento de legislación, contabilidad, tributaria, interpretaciones del SII y estado de la jurisprudencia, por lo que tal *expertise* lo habilita a desarrollar esquemas que persigan una ventaja para el contribuyente, en muchos casos, a través de vías no aceptadas por el Derecho Tributario, mediante el uso de abuso o simulación. Además, la misma autora, indica que debemos entender por abuso en caso de violación indirecta del ordenamiento jurídico, donde mediante formas jurídicas, se respeta la letra de Ley mas se vulnera su espíritu y, para el caso de la simulación, nos encontramos frente a una vulneración del ordenamiento, pues es posible verificar el hecho gravado, pero el contribuyente oculta al Servicio el hecho gravado, sus elementos, monto o fecha. Finalmente, cierra indicando que es frente a este contexto normativo donde se inserta el ilícito del artículo 100 bis, lo que nos lleva a concluir que el contribuyente requiere y demanda la *expertise* del intermediario para el desarrollo de planificaciones agresivas, es decir, el origen de la elusión tributaria radica en la asesoría de un intermediario tributario.

2.2.2. Plan de gestión de Cumplimiento Tributario (PGCT-2021).

El PGCT es la hoja de ruta que se impone el SII en materia de fiscalización el cual se lleva a cabo durante un año y se encuentra de la mano con el Modelo de Gestión Estratégica, el cual permite alcanzar los objetivos establecidos en la misión de la institución. Para la elaboración del programa, participan grupos multidisciplinarios de funcionarios del SII, quienes definen las medidas prioritarias que se desarrollan durante el año. Su objetivo principal es transparentar a la ciudadanía, a contribuyentes y a sus intermediarios, los ejes relevantes para el Servicio, en su misión por asegurar el cumplimiento tributario (SII, 2022) y que permita asegurar los recursos necesarios para cumplir con las demandas sociales. Es necesario comprender la relevancia que tiene el trabajo de fiscalización que lleva a cabo el SII, ya que, de acuerdo con lo que señala el PGCT-2021, los ingresos tributarios netos representan el 82% de los recursos que el país necesita para el desarrollo de políticas públicas.

Para el año 2021, en su séptima versión, el desarrollo del PGCT tuvo como objetivo mejorar la recaudación fiscal a partir de una eficiente interacción con los contribuyentes, previniendo el incumplimiento y manteniendo un mayor control sobre aquellos contribuyentes que desarrollen y ejecuten planificaciones agresivas que erosionen las bases imponibles, o que permitan diferir indebidamente la declaración y pago de los tributos o afecten las tasas aplicables. Para el logro de los objetivos propuestos en el

programa, se definieron 18 temáticas, las cuales son las de más alto impacto dentro del sistema tributario. Dentro de ellas, se encuentra el fortalecimiento de la orientación y asistencia hacia emprendedores, lo que permite mejorar la experiencia de estos contribuyentes dentro de su ciclo de vida tributario, alcanzando un cumplimiento tributario informado, correcto y fácil. Por otro lado, en el ámbito de fiscalización de Grandes Contribuyentes, se llevaron a cabo acciones con Multinacionales, Gran Minería y Contribuyentes de Alto Patrimonio. Principalmente, se hizo hincapié en la fiscalización de aquellos contribuyentes que desarrollan comportamiento tributario agresivo, es decir, quienes ingresan con el solo objetivo de vulnerar los sistemas de control y deteriorar el sistema tributario. Finalmente, es importante destacar las acciones desarrolladas por el SII y que contemplan el trabajo colaborativo con intermediarios, asociaciones gremiales, organizaciones relacionadas y otras instituciones, que busca fortalecer la información disponible para los contribuyentes.

Dentro de la segunda estrategia formulada por el servicio y que permite conseguir los objetivos del plan anual, está centrada en la Prevención, detección y proporcionalidad ante el incumplimiento. Aquí, el Servicio busca prevenir el desarrollo de planificaciones agresivas (generadas por contribuyentes y/o asesoradas por intermediarios tributarios) a partir de una mayor difusión de información, logrando una interacción activa con grupos objetivos y asociaciones gremiales, que busquen crear canales expeditos de comunicación y faciliten el cumplimiento tributario. El fin, es concientizar al contribuyente (e intermediario) y que éstos perciban que existe una alta probabilidad de que el Servicio actúe de forma proporcional frente a un incumplimiento.

El desarrollo de la tercera estrategia, Efectividad contra el comportamiento agresivo, está enfocada en aquellos contribuyentes que deliberadamente no deseen cumplir su obligación tributaria, buscando obtener venta y vulnerar el sistema tributario. Aquí, el Servicio lleva a cabo un control activo en la identificación de contribuyentes agresivos, a quienes se buscará sancionar, en caso de que no cumplan la ley, a partir de lo dispuesto en los artículos 4 ter y 4 quater del Código Tributario.

Por otro lado, dentro de las acciones relevantes desarrolladas en el PGCT, se encuentra la cercanía que ha desarrollado el Servicio con las herramientas informáticas, que permiten alcanzar una mayor cercanía con contribuyentes y sus representantes (intermediarios). alguna de las acciones destacables encontramos el proceso de rectificatoria de formularios 22, donde en el año 2020 un 80% de ellas fue realizada por internet. También se encuentra el mayor número de contribuyentes enrolados para ser notificados electrónicamente y, el mayor uso del sistema de expediente electrónico, donde es posible almacenar y administrar tanto los antecedentes solicitados por el SII al contribuyente, como los actos administrativos realizados por el Servicio.

Como conclusión, el desarrollo del programa 2021, tuvo como principal objetivo la prevención de delitos tributarios, adelantándose al incumplimiento, aumentando la cercanía con los contribuyentes e intermediarios, facilitando el acceso al correcto cumplimiento a través de una mejor infraestructura tecnológica. De acuerdo al balance presentado en Enero del año 2022 por su Director, Fernando Barraza, durante el ejercicio del año 2021 se logró recaudar un 46% más respecto a la meta propuesta (USD \$2.353 millones), destacando las acciones realizadas por los fiscalizadores en todas las Direcciones Regionales del país. El desempeño logrado en el año 2021 permite recuperar la caída presentada en el año 2020, donde la recaudación cayó un 9,3% respecto al año anterior.

2.2.3. Código de Ética Colegio de Contadores.

El Colegio de Contadores de Chile, tiene su origen en el año 1932 a partir del Registro Nacional de Contadores y que posteriormente por imperio del D.L. N° 3.621 del año 1981 se creó con el actual nombre. Dentro de su marco ético destacan los principios de Integridad (artículo 3°), Objetividad (artículo 4°), Independencia (artículo 5°), Responsabilidad (artículo 6°), entre otros. Además, promueve la observancia que debe tener el Contador respecto a las recomendaciones recibidas por sus clientes o funcionarios, siempre que se encuentren arraigadas a los principios ya enunciados (artículo 8°) y, lo desincentiva a realizar actos que puedan afectar negativamente la buena reputación o repercutir en un descrédito de la profesión (artículo 12°), debiendo rehusarse de prestar sus servicios a quienes sean contrarios a la moral, a la ética y frente a cualquier situación que interfiera el libre y correcto uso de la profesión (artículo 23°).

Respecto a las sanciones que aplica (artículo 59°), en caso de que se determinen responsabilidades del Contador, frente a casos de transgresión de los artículos del Código de Ética, ejecuciones abusivas para su ejercicios, abandono de obligaciones, que acepte alteraciones o modificaciones en la contabilidad que alteren la veracidad y beneficien ilegalmente a sus clientes, se aplicaran castigos que van desde amonestaciones verbales, multas no inferiores a 1 UTM ni superiores a 10 UTM, hasta la denuncia a las autoridades competentes, pudiendo además el Consejo Nacional acordar la difusión de la sanción.

3. Capítulo tercero: Efectividad de la norma.

Tomando en consideración lo expuesto en el capítulo anterior y, llevándolo en una línea del tiempo, podemos decir que pasos importantes en la lucha contra la evasión inician con la promulgación de la ley 20.322, del 13 de Enero del año 2009, cuando se crean los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) para luego, tomar fuerza con la publicación de la Norma General Antielusiva contenida en la reforma del año 2014 (Ley 20.780). Sin duda, no es posible alcanzar los objetivos esperados que busca la norma sin el desarrollo del rol fiscalizador del Servicio de Impuestos Internos, el cual año a año pone en práctica el programa de cumplimiento, el cual que permite un control preventivo frente

contribuyentes agresivos además de buscar disuadir el desarrollo de esquemas tributarios que no se alineen a lo que dicta la norma. Por su parte, desde hace varios años, el Colegio de Contadores promueve un marco de ética que busca resaltar valores como la honradez y la responsabilidad, siendo intransigente frente a conductas ajenas a su reglamento. En conclusión, en nuestro presenta una institucionalidad en materia tributaria que busca disuadir el desarrollo de planificaciones elusivas. Para poder de cuantificar el impacto de las reformas, programas y reglamentos antes señalados, a continuación, se realizarán dos análisis; el primero, se mostrará la variación que ha experimentado la evasión fiscal (IVA) desde el año 2010 al 2018 y posteriormente, se presentará un recuadro que muestra las causas llevadas por el TTA asociadas a casos de desarrollo de esquemas elusivos a partir de abuso y simulación según indican los artículos 4 ter, 4 quater, así como también casusas asociadas al art 100 bis del Código Tributario.

Para finalizar el capítulo, y como forma de contrastar el análisis desarrollado en los puntos anteriores, se presentará una visión crítica de la aplicabilidad de la Norma general antielusiva, a partir del análisis de citas de distintos autores.

3.1. Evolución histórica de la evasión.

La evasión es un tema importante en nuestro país, el cual constantemente es foco de análisis y crítica. Debemos entender el término como aquella fracción de los ingresos tributarios que no logra percibir el Estado y que no logran ser transformados en programas o en desarrollo de políticas públicas que, en muchos casos, permiten abrir oportunidades a estratos sociales con mayores necesidades. Por lo anterior, se hace necesario revisar la efectividad de la norma a partir de la evolución que a mostrado la evasión. Para ello, a continuación, se presenta un recuadro con el porcentaje de evasión que presenta el principal impuesto recaudado por el Estado, el IVA, el cual representa en promedio un 47, 6% de los ingresos tributarios, para el periodo comprendido entre el año 2010 al 2018.

Tasa de evasión para el impuesto al valor agregado (IVA)

Años	Tasa evasión (%)	Recaudación Teórica (M\$)	Recaudación Efectiva (M\$)	Evasión (M\$)
2010	22,4	10.828.316	8.402.773	2.425.543
2011	23,7	12.376.586	9.443.335	2.933.251
2012	23,2	13.611.014	10.453.259	3.157.755
2013	22,6	14.436.026	11.173.484	3.262.542
2014	23,2	15.782.048	12.120.613	3.661.435
2015	21,9	16.909.854	13.206.596	3.703.258
2016	21,8	17.994.799	14.071.933	3.922.866
2017*	21,4	19.161.926	15.061.274	4.100.652
2018*	21,3	20.600.089	16.212.270	4.387.819

(*) Datos pre eliminares

Elaboracion propia a partir de informacion recopilada en el SII (2019)

A partir de la puesta en marcha de la Ley General Antielusiva en el año 2014, se aprecia una caída en el porcentaje de evasión del IVA, llegando a un 21,3% al año 2018 (con datos preliminares), lo que equivale a un descenso de 1,9 puntos porcentuales. Con lo anterior, podemos inferir que la publicación de la norma ha tenido un efecto disuasivo en el comportamiento de contribuyentes e intermediarios.

Respecto al impuesto de primera categoría no se cuenta con estimaciones anuales del porcentaje de evasión para los últimos años, sin embargo, a partir de las estimaciones realizadas por el profesor Jorrat, sostiene que en el año 2018 alcanzó un porcentaje de evasión del 50%, lo que equivale a MM\$7.850 aproximadamente, porcentaje que es comparativamente mayor a los últimos indicadores obtenidos, para el año 2009 que alcanzó un 31%. Por lo tanto, respecto a este impuesto, el cual equivale en promedio a un 21,4% de los ingresos tributables, es necesario revisar y reformular acciones que busquen desincentivar la evasión.

3.2. Aplicabilidad de la norma.

Otra forma que permite dar cuenta de la efectividad de la norma es a partir del estudio y análisis de los casos ingresados y terminados en el Tribunal tributario y Aduanero, y que conciernen a la aplicación de las normas antielusiva contenidas en los artículos 4 ter, 4 quater y 100 bis, los que sancionan el desarrollo de esquemas elusivos a partir del uso de simulación y abuso de normas jurídicas.

Sentencias relacionadas con Elusion impartidas por el TTA	
Norma	Numero de sentencias (2010 - 2022)
Art 4 ter	0
Art 4 quater	0
Art 100 bis	0

Elaboracion propia a partir de la informacion obtenida del TTA (2022)

El recuadro resume las sentencias generadas por el Tribunal Tributario y Aduanero para el periodo 2010 a 2022 relacionadas con procedimientos de declaración de elusión por abuso o simulación, no existiendo casos informados a la fecha. Cabe señalar, que tan solo hasta el año 2019, el Tribunal presentaba un total de 10.615 causas terminadas acumuladas, asociadas a la aplicación de otras normas. Lo anterior nos permite desprender varias conclusiones: la primera, podemos inferir que la norma ha sido efectiva, provocando el efecto deseado en los contribuyentes e intermediarios, disuadiendo el desarrollo de planificaciones nocivas para el ingreso tributario, por lo que el Director del Servicio no ha debido invocar de forma excepcional el artículo 160 bis. Podemos sustentar lo anterior a partir de lo señalado por Pablo Quezada, Director de Tax & legal de Deloitte (2022), quien señala que, desde su puesta en marcha, la NGA ha tenido un efecto disuasivo en contribuyentes, lo que ha permitido reforzar el cumplimiento tributario tanto en la forma como en el espíritu. También, podemos señalar que el SII durante el año 2021 llevo a cabo procesos de fiscalización a operaciones susceptibles de ser catalogadas como elusivas, las cuales terminaron en que los contribuyentes debieron rectificar, pagar diferencias o modificar la estructura cuestionada. Finalmente, Quezada destaca que es importante mantener el carácter de excepcional en el ejercicio de la norma (100 bis), manteniendo el criterio que el SII ha desarrollado hasta ahora, dado que de ello transmite certeza jurídica y confianza en el actuar del ente fiscalizador, trayendo como consecuencia un impacto positivo en la recaudación fiscal.

Finalmente, como una segunda conclusión, a partir de la carencia de causas terminadas, podemos inferir que la norma presenta complejidad en su interpretación o bien, que se encuentra alejada a la nomenclatura y realidad de nuestro país. A continuación, se presenta una recopilación de críticas presentadas por autores expertos en el área.

3.3. Análisis crítico de la norma.

La Norma General Antielusiva tiene su origen en las recomendaciones realizadas por el plan BEPS y en los postulados recogidos por la OCDE, donde han recogido los postulados y han incorporado la sanción regulada en el artículo 100 bis. Tal como revisamos en el punto anterior, hasta ahora no se han encontrado causas finalizadas en el Tribunal Tributario, por lo que tampoco ha sido necesario el uso excepcional de la norma por parte del SII. De lo anterior, tal como hemos señalado, podemos inferir que la norma ha sido efectiva dado que ha desincentivado el uso de esquemas elusivos, pero

también, queda espacio para revisar y analizar críticamente el marco legal. Para ello, se presenta un resumen de críticas relevantes levantadas por autores expertos en el área.

Una primera crítica es la que señala Navarro (2020), quien hace alusión al concepto de economía de opción, el cual se encuentra dentro del inciso 2° del artículo 4 Ter, indicando que el campo de aplicación del concepto es tan amplio que deja sin espacio de actuación a lo que podemos calificar como abuso, sin importar que se lograsen verificar los presupuestos del inciso 1°. Lo anterior dado que la actuación del contribuyente siempre se encontrará apegada a la legalidad, dado que los actos se encontrarán respaldados en el ordenamiento jurídico – no tributario-, a pesar de que la planificación vulnere el ordenamiento jurídico impositivo.

De acuerdo con Vergara (2015), los artículos 4 quater y 100 bis del Código Tributario, violan el principio *non bis in idem*, el cual establece que no se procede sancionar a alguien dos veces o más veces por un mismo hecho, ni ponderar en más de una ocasión una misma circunstancia en perjuicio de quien es sancionado. Lo anterior, toda vez que la simulación resulte en un menor pago de impuestos, donde se configura el delito tributario previsto en el artículo 97 n°4 inciso primero o también en los casos donde, a través de la simulación se obtuviere una devolución de impuestos, la cual se encuentra tipificada en el artículo 97 n° 4 inciso tercero. Además, señala que en general la normativa no considera las reglas y principios generales de nuestro derecho e interpretaciones, lo anterior lo entiende a partir de presión por aprobar rápido el proyecto la que impidió depurar previamente aquellos elementos que solo tienen sentido en sistemas jurídicos extranjeros.

Respecto al artículo 100 bis, Navarro (2019), indica que en el proyecto de la Ley 20.780 no se establecía tope de multa, sin embargo, lo anterior derivó en críticas durante su tramitación que terminaron con la inclusión del tope de 100 UTA. La autora, desprende que considerar un límite a la sanción, puede generar una diferencia de compleja solución, toda vez que los montos de ahorro impositivo calculados a partir de las planificaciones realizadas sean más atractivos que el pago de la multa. Además, se debe considerar el pago de los servicios prestados (honorarios) a los intermediarios. Por lo anterior, es necesario prestar cuidado a que sanciones acotadas generen una pérdida del efecto deseado por la norma.

Otra crítica al mismo artículo es la que señala García y Álvarez (2014), respecto a la alta valoración que se le da a ciertos bienes jurídicos como la recaudación fiscal, financiamiento al gasto público, entre otros, por sobre y en desmedro de otros bienes como, el debido proceso y derecho a defensa, el libre ejercicio de actividades económicas o el principio de legalidad en materia impositiva, lo que deriva según el autor, en un cuestionamiento del derecho y protección de la economía de opción y del desarrollo de planificaciones tributarias.

Para finalizar, una última crítica se desprende a partir del Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario - PGCT, donde señala que el “desarrollo de la estrategia de prevención del incumplimiento busca que los contribuyentes y ciudadanos perciban que existe una alta probabilidad de que el Servicio detecte un incumplimiento y actúe en forma proporcional”. Lo anterior, permite desprender que se espera, por parte de la Administración Tributaria, una actitud positiva respecto al cumplimiento tributario, aludiendo a una internalización del concepto de moral tributaria. Sin embargo, hoy nos presentamos ante una sociedad descontenta a partir de los niveles de desigualdad social, los que se generan y agudizan principalmente por la alta tasa de evasión generada por aquellos contribuyentes con mayor poder adquisitivo. Según una publicación realizada por Lopez y Sturla (2020), el quintil más rico concentra un 98% de la evasión del impuesto a la renta y un 70% de la evasión en IVA.

En conclusión, el levantamiento de las críticas antes expuestas hace prever que aun existe incertidumbre respecto a la aplicabilidad de la norma, hay expertos que señalan que la norma ha cumplido su propósito, desincentivando el desarrollo de planificaciones agresivas. Sin embargo, otros señalan que no es aplicable, dado que transgrede la libre elección y desarrollo de economías de opción por parte del contribuyente. En algunos casos, cuando el estímulo es mucho más atractivo que la multa, permite al intermediario y contribuyente revisar y evaluar la alternativa más agresiva, perdiendo el efecto disuasivo esperado por la norma. Por lo anterior, una vez revisadas los análisis críticos a la norma y programas, y considerando que aun presentamos un porcentaje de evasión que es necesario reducir, se hace necesario levantar y revisar buenas prácticas que desarrollan organismos donde nuestro país forma parte, como también, propuestas levantadas por expertos a nivel nacional.

4. Capítulo cuarto: Herramientas y Modelos relevantes.

En el desarrollo de este último capítulo, se presentarán propuestas rescatadas de programas y modelo desarrollados a nivel internacional. El primero el DAC -6 o Directiva Europea de Intermediarios Tributarios y el Modelo de Norma de Declaración Obligatoria – OCDE, para posteriormente describir dos herramientas de compleja aplicación: Herramienta de Evaluación y Diagnostico de la Administración Tributaria (TADAT), para luego continuar con el Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales, desarrollado por la OCDE en el año 2020. Finalmente, se analizará brevemente las propuestas relacionadas con la lucha contra la evasión que se encuentran dentro del programa del actual Gobierno electo.

La selección de estas herramientas, se centran en buscar y presentar alternativas destacables que permitan fortalecer el rol fiscalizador de la Administración tributaria, potenciar el efecto disuasivo que hoy ya presenta la NGA y finalmente, reducir la evasión fiscal.

4.1. Directiva Europea de Intermediarios Tributarios – DAC 6.

Esta norma tiene su origen en la Unión Europea en el año 2011 y en el año 2018 se lanza la quinta modificación, introduciendo normas que obligan a los intermediarios tributarios a comunicar a sus respectivas administraciones tributarias respecto de determinadas operaciones que puedan ser constitutivas de planificaciones agresivas, con el fin que los distintos estados miembros de la organización intercambien la información recibida (Menéndez. 2021).

El objetivo principal de la normativa es permitir a las administraciones tributarias reaccionar rápidamente frente a practicas potenciales agresivas, además de disuadir a los obligados tributarios de incurrir en practicas agresivas. Es importante indicar, que no todas las operaciones quedan sujetas a comunicación bajo el DAC 6, si no que deben concurrir tres requisitos: que se trate de un mecanismo (entendiéndolo como planificación), que sea transfronterizo y que presente circunstancias o señales distintivas. Existen países, que han incluido dentro de los requisitos a operaciones internas, como es el caso de Portugal.

Respecto a las circunstancias o señales distintivas, estas se clasifican en cinco categorías:

- La primera incluye señales generales que pueden indicar la existencia de una planificación tributaria agresiva.
- La segunda incluye señales indicativas de cierto tipo de planificaciones tributarias que han sido utilizadas anteriormente, como por ejemplo la generación de planificaciones circulares que generan efectos tributarios.
- La tercera señal, se relaciona con planificaciones ligadas a operaciones transfronterizas, donde se aprovechan oportunidades y ventajas en administraciones tributarias con regímenes preferentes.
- La cuarta señal, hace referencia al intercambio de información e identificación de la titularidad real.
- La quinta señal, hace referencia a los precios de transferencia (entre partes vinculadas).

Dentro de la obligación de informar, el contribuyente o intermediario tributario debe proveer los siguientes datos, en la medida que éstos sean conocidos:

- Identificación de los intermediarios y obligados tributarios interesados (contribuyentes).
- Determinación de cualquier otra persona que pueda verse afectada por la operación.
- Estados miembros a los cuales pueda afectar la operación transfronteriza.

- Información de las señales distintivas que hacen que el asunto se encuentre sujeto a la obligación de declarar.
- Un resumen del contenido de mecanismo transfronterizo sujeto a la obligación de informar, donde además se incluyen datos de importancia tributaria.
- Disposiciones nacionales y extranjeras, que constituyan base del mecanismo sujeto a comunicación.
- Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo.

Finalmente, en caso de presentación en fuera de plazo, presentación incompleta o presentación por medios distintos a los exigidos, la multa pecuniaria puede alcanzar el monto de los honorarios percibidos por el intermediario tributario por cada planificación realizada o, el monto del ahorro fiscal originado por la ejecución de dicha planificación.

4.2. Modelo de Norma de Declaración Obligatoria (MDR) – OCDE.

La OCDE propone este modelo clasificando los regímenes de declaración obligatoria en dos categorías: la primera, basada en identificación de operaciones que la Administración Tributaria considera riesgosas y, segundo, basado en el papel que desempeñan los promotores de planificaciones tributarias. Además, dentro del modelo se distinguen tres sujetos obligados a declarar: quien diseñe y venda una planificación agresiva (promotor), quien asesore técnicamente en el desarrollo de la planificación (Asesor fiscal) y, el contribuyente quien finalmente implementa el esquema.

Dentro de los rasgos específicos que la Administración Tributaria debe tomar en alerta al momento de exigir la declaración, se encuentran los casos de planificaciones asociadas a estructuras de pérdidas, arrendamientos financieros, estructuras vinculadas al empleo, estructuras de transformación de rentas, estructuras en las que participan entidades no residentes, mecanismos en los que se hace uso de instrumentos híbridos, operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal-contable, operaciones catalogadas, operaciones de interés, entre otras.

Además, dentro de las recomendaciones que entrega la OCDE para el desarrollo de este modelo, es que cada Administración tributaria debe dejar en claro a los contribuyentes, que la declaración de las estructuras no implica la aceptación de la validez, ni del tratamiento fiscal obtenida por cualquier contribuyente (Fernández, 2021). El desarrollo de la declaración obligatoria permite a la Administración, obtener información temprana sobre planificaciones que deseen aprovechar lagunas o disposiciones legales para los cuales no fueron creadas.

Este modelo de aplicación tiene similitudes con el programa DAC 6, con la diferencia, que este último permite su aplicabilidad a nivel interno. Finalmente, si bien nuestra

administración no ha aplicado este modelo, la OCDE hace hincapié a que el Servicio de Impuestos internos da a conocer a los contribuyentes aquellos esquemas que serán susceptibles de ser fiscalizados a través del “Catalogo de Esquemas Tributarios”.

4.3. Herramienta de Evaluación y Diagnóstico de la Administración Tributaria – TADAT.

El desarrollo de esta herramienta permite proporcionar un método estandarizado para evaluar la salud de los componentes fundamentales del sistema de administración tributaria de un país además de evaluar su nivel de madurez en un contexto de buenas prácticas internacional. Esta herramienta puede ser empleada por cualquier país que desee evaluar sus fortalezas y debilidades relativas a su administración tributaria.

Los objetivos que permite alcanzar el desarrollo de esta herramienta se encuentran los siguientes:

- Identificar los puntos fuertes y débiles de la administración tributaria.
- Facilita una visión común sobre en qué condiciones se encuentra el sistema de administración tributaria entre todas las partes interesadas.
- Permite definir un programa de reformas, incluido los objetivos, prioridades, actividades y la secuencia de implementación.
- Facilita la gestión y coordinación del apoyo interno y externo para las reformas y, conseguir una implementación más rápida y eficaz.
- Controla y evalúa los avances en materia de reforma mediante sucesivas evaluaciones posteriores realizadas cada dos o tres años.

Finalmente, el campo de aplicación de la herramienta TADAT se centra en los principales impuestos directos e indirectos relevantes para el Estado, denominándolos impuestos principales y se utilizan para representar a todos los impuestos nacionales, tales como el impuesto sobre a la renta (entendiéndolo como el de primera y segunda categoría), IVA e impuestos territorial. Los resultados obtenidos en relación con la administración de estos impuestos principales, permitirá obtener un diagnóstico con fortalezas y debilidades del sistema de administración tributaria.

4.4. Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales (OCDE).

El último modelo que analizar fue aprobado por la OCDE en el año 2020, y es una herramienta desarrollada por la Administración tributaria y que permite autoevaluar y comprender en qué situación se encuentran en la aplicación de los diez principios globales a partir del análisis de un conjunto de indicadores empíricamente observados. Con ello, es posible diseñar una trayectoria que permita alcanzar una mejor aplicación de la ley frente a delitos fiscales. El modelo tiene su origen en el año 2017 con la publicación de *La lucha contra delitos fiscales: Los diez principios globales*, publicado por la misma organización. La bondad del desarrollo del modelo permite analizar como puede madurar la capacidad de una jurisdicción para luchar contra delitos fiscales y no solo realizar un diagnóstico describiendo qué ocurre en el régimen actual.

El objetivo principal del modelo es “contribuir a la movilización de recursos en el ámbito interno subsanando las deficiencias en materia fiscal, luchando contra los flujos financieros ilícitos y manteniendo la integridad del sistema tributario, lo que favorece la observancia voluntaria de las normas a causa de un efecto disuasorio efectivo” (OCDE, 2020). Algunos de los resultados esperados por las administraciones que han aplicado el modelo, se encuentran las siguientes:

- Aumento de la observancia de la norma por parte de los contribuyentes.
- Fomento de medidas coercitivas y disuasorias contra delitos fiscales.
- Mejora en la detección y prevención de delitos fiscales.

Finalmente, en el desarrollo del modelo, la Administración tributaria transita entre cuatro niveles de madurez, desde Emergente, para aquellas jurisdicciones que deben realizar mejoras considerables dentro de sus capacidades para la lucha contra delitos fiscales, hasta el nivel deseable, donde se encuentran aquellas jurisdicciones que han optimizado sus procedimientos y donde forman parte algunos países desarrollados.

4.5. Otras propuestas destacables.

Para finalizar, se presentan algunas modificaciones a la norma propuestas a la norma como también propuestas destacables dentro del programa de Gobierno entrante.

De acuerdo con Navarro (2020), considera importante revisar los problemas conceptuales y aplicativos, que impiden que la figura del artículo 4 Ter sea una herramienta eficaz en la lucha contra la elusión fiscal, lo anterior en base a la crítica realizada por la misma autoría y analizada en el punto 3.3. Lo anterior, se encuentra de la mano con lo señalado en el programa del actual Gobierno electo, donde se proponen a reformar la NGA, mejorando su redacción y facultando al SII para aplicarla administrativamente, sin necesidad de formular un requerimiento previo al Tribunal Tributario y Aduanero. Además, dentro del programa, se propone facultar al SII para que acceda de forma expedita y periódica a información sujeta a reserva o secreto bancario, lo anterior en línea con el estándar OCDE.

Finalmente, es necesario destacar la propuesta de dotar de recursos al SII para el desarrollo de estimaciones periódicas sobre evasión de impuesto a la renta, como también la obligación e interacción entre organismos públicos (Aduanas, CMF, UAF, PDI, Banco Central, entre otros) con el fin de proveer al SII de información necesaria para la fiscalización tributaria.

5. Conclusiones.

Los intermediadores tributarios juegan un rol fundamental en nuestro sistema, dado que a través de sus conocimientos – *expertise* - acercan a los contribuyentes a la administración tributaria, propiciando el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De acuerdo con Navarro (2019), el desarrollo de esquemas tributarios elusivos tiene su origen en los mismos intermediarios, por lo que se hace necesario contar con una Norma General Antielusiva que tenga un efecto disuasivo en el comportamiento agresivo de éstos. El actuar ilícito de algunos intermediadores, también conocidos como *enablers*, puede ser evaluado desde un punto de vista moral, debiendo traducirse en una preocupación relevante para la administración tributaria, dado que una alta tasa de evasión puede ser entendida como una falta de internalización en la sociedad del concepto de moral tributaria.

Desde la puesta en marcha de la NGA, la evasión (en términos de IVA), ha disminuido, lo que nos permite inferir que ha logrado el efecto esperado. Sin embargo, existen autores que han desarrollado críticas tanto a la redacción de la norma, a su aplicabilidad como también a los límites en las multas que establece. Lo anterior nos abre la oportunidad de observar prácticas desarrolladas en organismos donde nuestro país forma parte, buscando emular los beneficios obtenidos en otras Administraciones, considerando previamente adaptar las herramientas a nuestra realidad.

Es importante destacar el rol fiscalizador del SII, quien año a año pone en ejercicio su Plan de Gestión de Cumplimiento tributario, el cual tuvo resultados sobre los esperados en términos de recaudación. Además, es necesario destacar el criterio con el cual aplica la NGA, la cual entrega certeza jurídica y confianza en el contribuyente.

6. Bibliografía.

Alm and Togler (2006). Recuperado el 13-01-2022 de <https://www.lostiempos.com/actualidad/opinion/20200220/columna/que-sabemos-moral-tributaria>

Aste, C. (2020). Código Tributario.

Apruebo Dignidad (2021), Programa de Gobierno Apruebo dignidad.

Bonell, R. (s.f.). Los intermediarios fiscales y su impacto en la concienación cívico-tributaria: gestión y recaudación tributaria.

Castañeda, V. (2014). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes.

Colegio de Contadores (s.f.). Código de ética.

Cortina, A. (1996). Ética sin moral, una lectura para embelesar una vida feliz.

CTPA (2008), Cuarta reunión el foro OCDE de administración tributaria.

Dataigualdad (2020). Recuperado el 13-01-2022 de <https://www.biobiochile.cl/noticias/nacional/chile/2020/12/21/estudio-en-chile-evasion-de-impuestos-de-empresas-equivaldria-a-100-millones-de-cajas-de-alimentos.shtml>

Fernández, G. (2021). Revista de administración tributaria, Centro interamericano de administración tributaria – CIAT.

FMI (2019), TADAT herramienta de autoevaluación y diagnóstico de la administración tributaria.

García, J; Álvarez, C (2014), Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la clausula general antielusiva y la sanción que propone el artículo 100 bis del Código Tributario.

Jorrat, M. (2012). Gastos tributarios y evasión tributaria en Chile: Evaluación y propuestas (Borrador).

Jorrat, M. (2021). Recuperado el 17-02-2022 de <https://desarrollojustoysostenible.cl/michel-jorrat-la-brecha-tributaria-estimacion-y-evaluacion-del-gasto-tributario-y-el-incumplimiento-tributario-en-chile/>

Lopez, R; Sturla, G (2020). Recuperado el 17-02-2022 de <https://www.eldesconcierto.cl/opinion/2020/07/23/evasion-tributaria-un-desafio-urgente.html>

Menéndez, U. (2021). DAC6 España, preguntas frecuentes.

Mody's (2021). Recuperado el 13-01-2022 de <https://www.latercera.com/pulso/noticia/moodys-mejora-proyecciones-de-crecimiento-y-del-deficit-fiscal-de-chile-en-2021-por-repunte-asociado-a-fuerte-demanda-de-cobre-y-rapido-proceso-de-vacunacion/CH3NPDLSZBBDNEVRJCVGTVZ2UI/>

Navarro, M. P. (2019). La sanción en los supuestos de abuso o simulación como un caso de compliance regulado en materia administrativa.

Navarro, M. P. (2020). Recuperado el 09-03-2022 de <https://www.elmercurio.com/legal/Registro/Login.aspx?urlBack=/legal/noticias/opinion/2018/11/20/las-luces-y-sombras-de-las-modificaciones-a-la-norma-general-antielusion.aspx>

OCDE (2020). Acabar con los montajes financieros abusivos: Reprimir a los intermediarios profesionales que favorecen delitos fiscales y la delincuencia de cuello blanco.

OCDE (2020). Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales.

Pont Clemente, J. (2003). Responsabilidad penal del asesor fiscal.

Quezada, Pablo (2022). Recuperado el 08-03-2022 de <https://aechile.cl/2022/02/24/df-tax-aplicacion-administrativa-de-la-norma-general-antielusion-2/>

Rúa, M. (2014). Fuga de capitales V. Argentina, 2014. Los “facilitadores” y sus modos de acción.

Servicio de Impuestos internos (2014), Modificación al código tributario introducidas por la Ley n°20.780.

Servicio de Impuestos internos (2014), Reforma tributaria (Ley n° 20.780, de 29.09.2014) Textos comparados.

Servicio de Impuestos Internos (2021), Programa de Gestión de cumplimiento tributario – PGCT 2021.

Servicio de impuestos internos (2022), Rescatado el 17-02-2022 de <https://www.sii.cl/noticias/2022/200122noti01oae.htm>

Servicio de impuestos internos (s.f.), Serie de evasión en el IVA empalmada 2003-2018.

Tribunales Tributarios y Aduaneros (2019), Estado de causas tributarias y aduaneras.

Vergara, G. (2015). Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley n°20.780.

Yañez, J. (2016). Evasión Tributaria: Atentado a la Equidad.