

# Reforma Tributaria y los Contribuyentes: ¿Los Sospechosos de Siempre?

**Uno de los puntos preocupantes de la reforma tributaria es el aumento de atribuciones que tendrá el SII, sin que se contemplen los contrapesos necesarios para el debido respeto de los derechos de los contribuyentes. Lo anterior no sólo tiene implicancias jurídicas, sino también económicas. La discrecionalidad y reglas del juego poco claras terminan por pasar la cuenta.**

En esta edición:

Reforma Tributaria y los  
Contribuyentes: ¿Los  
Sospechosos de Siempre?

Partidos Políticos: Las  
Reformas Pendientes

La reforma tributaria presentada por la Presidenta Bachelet al Congreso Nacional<sup>i</sup> constituye la modificación más sustancial que haya experimentado nuestro sistema tributario en las últimas décadas. Lo anterior se explica, primeramente, por los importantes cambios que introduce a nivel de la tributación de las empresas y de las personas, al punto que respecto de estas últimas más que pasar a un sistema de “base devengada”, como se ha venido señalando, pasaríamos más bien a uno en base a “utilidades atribuidas”. Así, los contribuyentes serían gravados en base a una expectativa de incorporación de rentas a su patrimonio. Bajo la reforma tributaria, no tendrá relevancia que los contribuyentes retiren o no, perciban o no, las utilidades de las empresas; tampoco si tienen o no derecho a exigir el pago de los dividendos. Lo que importará son las utilidades o dividendos que la sociedad, conforme al proyecto, le “atribuya” a los socios<sup>ii</sup>.

En segundo lugar, porque constituye un importante giro respecto del enfoque que hasta hoy la regulación y la administración tributaria mantenían de cara a los contribuyentes. Una revisión de las normas del proyecto de ley nos advierte sobre la nueva mirada que se posará sobre los contribuyentes; la de sujeto bajo sospecha. Así, el Servicio de Impuestos Internos (SII) quedaría autorizado, “para efectos tributarios”, para desatender voluntades contractuales válidas, en

aras de lograr un mayor control en la recaudación y un aumento de la misma<sup>iii</sup>.

Cabe señalar que la presentación política de esta materia es más bien otra, cual es que es necesario fortalecer los mecanismos de control de la recaudación tributaria pues ello nos permitirá, por la vía de la obtención de mayores recursos obtenidos a través de impuestos, resolver brechas en materia de desigualdad. Presentado así, se complejiza el debate pues quienes levantan legítimamente inquietudes ante el texto presentado de la reforma tributaria, corren el peligro de quedar reducidos al ámbito del obstruccionismo y de no compartir los fines de la reforma, lo que es incorrecto. Invertir en capital humano para el desarrollo es valioso y deseable (otra cosa es que no sepamos a la fecha los proyectos concretos para aquello y cuánto cuestan). No es un asunto de fines, sino de medios y de cómo se configuran esos medios para la consecución de los objetivos.

Tampoco se trata de dilucidar si “una” reforma tributaria permite lograr esos fines, sino de si “esta” reforma tributaria que el Gobierno ha presentado al Congreso Nacional lo hace adecuadamente, sin comprometer otros fines y bienes jurídicos, como lo son la autonomía de la voluntad, la libertad contractual, el libre emprendimiento, el debido proceso y el derecho a la legítima defensa. Así resulta imperativo que el análisis de se haga con una mirada comprensiva de todos los objetivos y principios que interesa resguardar, con el fin de incorporar soluciones que no impacten adversamente otros bienes jurídicos o económicos igualmente deseables. Sobre la reforma presentada y los aspectos que nos preocupan entraremos en detalle a continuación, y en próximas entregas de estos Temas Públicos.

## **Aumento sustancial de facultades al SII: ¿Debido resguardo de los derechos de los contribuyentes?**

El proyecto de ley presentado otorga poderosas facultades y herramientas al SII las que, como veníamos señalando, revelan en realidad un cambio de enfoque de la administración tributaria hacia los contribuyentes. Desafortunadamente, estas mayores atribuciones no encuentran en la propuesta presentada un contrapeso apropiado respecto de los derechos de los contribuyentes, quienes quedan en situación de indefensión o de incertidumbre jurídica. Lo anterior no sólo es relevante de destacar desde un punto de vista jurídico, por sus implicancias constitucionales y legales, sino además por su repercusión en la actividad económica. Cuando las reglas del juego no son claras y no se establecen adecuadamente los balances necesarios, son las personas, los inversionistas, emprendedores y trabajadores los finalmente afectados.

El análisis sobre la complejidad, subjetividad y amplitud de las nuevas facultades del SII y la mayor carga para los contribuyentes superan con creces la extensión de este documento; sin embargo, bien vale la pena dejar ilustrado el asunto pues se trata de una cuestión de la mayor relevancia en un Estado de Derecho. Así, sólo con el objeto de ejemplificar, y en algunos casos explicando con más detalle, enumeramos las principales normas que al efecto contempla el proyecto:

**a) Norma General Anti elusión<sup>iv</sup>.** Se propone incorporar al Código Tributario una norma general anti elusión<sup>v</sup> bajo la cual las leyes tributarias se entienden eludidas “mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica”. Se entiende que hay abuso, conforme al proyecto, cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuye la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación<sup>vi</sup>, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganizaciones empresarial, o de negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: (i) Que individualmente o en su conjunto sean artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido; (ii) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos a los meramente tributarios regulados en estas normas.

Cuando el “abuso” lo haya cometido una persona jurídica, serán sus directores o representantes legales, como también al asesor, abogado, contador o auditor que participe en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación los sujetos de la sanción consistente en una multa por hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse pagado al Fisco de no mediar dichas conductas indebidas. Los impuestos que deben pagarse son los que el SII, a su juicio exclusivo y un procedimiento completamente administrativo en que actúa como juez y parte, determine conforme a los hechos económicos que la originan, con independencia de la formalidad jurídica adoptada por las partes.

Dicho lo anterior, surgen una serie de inquietudes e interrogantes. La tipificación o descripción de la conducta de “abuso”, y de la que deberemos abstenernos a futuro en caso de aprobarse la norma tal y como está planteada, es extremadamente amplia y subjetiva. ¿Qué es “artificioso” o “impropio”? Recordemos que más allá de las definiciones, la calificación la efectuará el SII, a su juicio exclusivo, la duda es bajo qué criterios. ¿Son necesariamente impropias transacciones jurídicas inusuales? ¿Y aquellas que adoptan formas habituales, pasarán el test?, Tanto la “impropiedad” como lo “artificioso” resultan en nociones valorativas, que, como señalábamos, investiga y juzga el SII<sup>vii</sup>. Por su parte, no deja de resultar complejo que la norma recurra al test consistente en la obtención de efectos económicos “relevantes”, distintos de los tributarios y de los efectos

que se hubieran obtenido con los actos o negocios “usuales o propios” (que nuevamente cataloga el SII)<sup>viii</sup>. Demás está decir que esta norma introduce una visión objetiva, que prescinde de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario (se trataría de una suerte de responsabilidad objetiva, pues el elemento subjetivo pareciera no interesar a la norma propuesta, no es constitutivo de la norma, no se exige culpa).

Fuera de las dificultades planteadas, la norma estaría en contradicción con el artículo 19 N° 3 de la Constitución Política de la República (CPR) que exige que la conducta a sancionar esté expresamente descrita en la ley para que alguien pueda ser objeto de aplicación de penas. La Real Academia Española define “expresa” como lo claro, patente, especificado. ¿Pasa el estándar? Sobre estas materias digamos que el Tribunal Constitucional ha estimado que la potestad sancionadora de la Administración debe cumplir con el principio de tipicidad. En otros términos, corresponde al legislador determinar de manera expresa la conducta a sancionar por la Administración señalando que es razonable que ésta cuente con una potestad de sanción, siempre y cuando cumpla los siguientes requisitos: a) Que las facultades sean entregadas a la Administración por el legislador. b) Que las conductas sujetas a posible sanción administrativa sean descritas por el legislador y cumplan con el principio de tipicidad.<sup>ix</sup> La vulneración también estaría dada pues el procedimiento contemplado no garantiza el derecho a defensa, vulnerando la garantía del debido proceso<sup>x</sup>. Demás está decir que la norma se estructura de manera tal que sería el contribuyente quien cargaría con el peso de la prueba, viéndose obligado a probar un hecho negativo “que su actuar no fue impropio o artificioso”, lo que es tremendamente gravoso.

Por su parte la CPR exige que los tributos, su forma, proporcionalidad o progresión, sean determinados por ley. Cabe entonces preguntarse si con esta norma que se viene proponiendo, se da cumplimiento a lo anterior al ser el SII el que finalmente determinará la existencia del hecho gravado y la tasa a aplicar. Recordemos que bajo la estructura de la norma propuesta lo que el SII deberá dictaminar es que formalmente no se produjo el hecho gravado, pero materialmente sí y entonces aplicará la sanción y cobrará el 100% de los impuestos. ¿Qué criterio seguirá el SII para determinarlo?

Resulta que bajo esta norma, una vez definido por el SII el sustrato material de la operación, pudiera resultar factible que varias formas jurídicas sean aplicables. ¿Debe el SII exigir el tributo de acuerdo con la que resulte menos onerosa para el contribuyente o tiene los incentivos puestos en la mayor recaudación? El proyecto guarda total silencio al efecto. La doctrina en derecho comparado ha sostenido que cuando sea posible imaginar más de un negocio “normal” para llevar a cabo el propósito buscado por las partes, se considerará la forma “adecuada o

normal” a aquella que suponga una menor carga tributaria para el contribuyente”. De esto no se hace cargo el proyecto.

Digamos, para cerrar este punto, que el círculo de supervisión de esta norma se completa con otra modificación que se viene proponiendo incorporar y que obliga a todas las empresas sujetas a fiscalización de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) que implementen una reorganización de activos o empresas a ponerla en conocimiento de la Superintendencia, debiendo las actas de Directorio dejar constancia detallada si se han tomado decisiones sobre reorganizaciones, o si se ha tomado conocimiento de situaciones o controversias con el SII. A su turno el proyecto genera nuevos deberes para la SVS y la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras (SBIF) en la materia quienes deberán enviar al SII por medios electrónicos los estados financieros que hayan entregado las compañías, así como cualquier cambio introducido en éstos con posterioridad. Lo anterior además del hecho que la SVS deberá colaborar con el SII en la fiscalización del cumplimiento de la normativa tributaria.

**b) SII podrá prescindir, para efectos tributarios, de lo pactado en los estatutos, acuerdos entre socios o accionistas e incluso distribuciones reales que se hayan podido hacer por los socios y accionistas, para “atribuir” la renta a los socios y así gravarlos de acuerdo a la distribución que hubiera correspondido conforme a las condiciones generales del mercado. Cuestión que determina el SII, fundadamente, a su juicio exclusivo.** Así el SII podrá desconocer los pactos de los socios y atribuir la renta en la forma en que se habría asignado en “condiciones normales de mercado”, esto es, las que habrían acordado partes independientes en condiciones y circunstancias comparables. Será el contribuyente el llamado a probar que el pacto de distribución de utilidades, consensuado libremente entre privados, es justificado. Por cierto, más allá que el planteamiento lo sea “para efectos tributarios” sus consecuencias vulneran igualmente principios como la libertad contractual y la autonomía de la voluntad de la contratantes.

**c) Eliminación de la responsabilidad limitada para efectos tributarios.** El proyecto de ley modifica el artículo 69 del Código Tributario, sobre término de giro, haciendo a los propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas fiadores de las obligaciones tributarias de la empresa, comunidad o patrimonio de afectación, de acuerdo a su participación. Tal y como lo mencionamos antes, más allá que se planteen estas normas para efectos tributarios, lo cierto es que implican una clara vulneración al principio de limitación de responsabilidad social que constituye un resguardo y protección al patrimonio de las personas que deciden emprender.

**d) SII podrá impugnar fundadamente los valores contables o financieros contabilizados y declarados por el contribuyente<sup>xi</sup>.** El proyecto prevé que el SII ejerza esta facultad cuando ellos no sean consistentes con normas o prácticas contables o financieras generalmente, ajustando diferencias temporales de acuerdo al valor que hubiere correspondido. Lo anterior impondrá una carga administrativa importante y altos costos a los contribuyentes.

**e) SII tendrá la facultad para acceder a los datos de pagos electrónicos, tarjetas de crédito y débito<sup>xii</sup>.** La norma, tal y como está planteada, resulta excesiva y podría atentar contra el derecho a la vida privada. Ello pues la amplitud de su redacción da a entender que no sólo se busca acceder a la información del contribuyente que efectúa una venta (control de IVA-boletas) sino también a la información de compras pagadas por medios electrónicos (tarjetas de crédito y débito) y utilizar métodos estadísticos para determinar diferencias tributarias. Así la medida podría involucrar a las personas naturales. De esta forma el SII podría comparar si los gastos que hace una persona con tarjetas son coherentes con los ingresos que reporta, y por los cuales tributa. Además, dado que la norma también plantea la revisión de las compras efectuadas mediante tarjetas de débito, no se advierte bien como conjuga esto con la reserva y el secreto bancario.

## Conclusiones

Todo lo anteriormente expuesto reafirma la necesidad de que la reforma tributaria presentada se tramite de forma tal que permita un debate serio, informado y en los tiempos que sean necesarios. En este sentido, dada su envergadura y magnitud, lo aconsejable es revisarla en detalle para dimensionar los efectos de las nuevas propuestas tanto desde su arista económica (efectos en la inversión, en el ahorro y en el empleo), como jurídica. Al final del día, todos estos cambios repercutirán en las personas y por ello la discusión de un proyecto complejo como éste exige mucha responsabilidad y seriedad. No se trata de plantear un debate tributario eterno, pues los contribuyentes requieren de certezas, pero éstas también pasan porque se generen los espacios para que los temas sean abordados y analizados con propiedad.

En materia de facultades del SII, la propuesta presentada no sólo tiene los inconvenientes antes enunciados, sino que además parece soslayar los avances institucionales que como país hemos logrado en los últimos años, en diversos ámbitos de la política pública. En efecto, y de manera transversal desde todos los sectores políticos, se han promovido reformas para evitar que la administración actúe como juez y parte y se han reforzado los derechos a un debido proceso de las personas (Tribunales Ambientales; Tribunales Tributarios; Tribunales de Defensa de la Libre

Competencia; proyecto de ley que promueve la creación de la Comisión de Valores y Seguros actualmente en trámite) cuestión que este proyecto parece desconocer.

## En breve...

- El proyecto de ley presentado por el Gobierno de Michelle Bachelet otorga poderosas facultades y herramientas al SII, las que revelan en realidad un cambio de enfoque de la administración tributaria hacia los contribuyentes.
- Las nuevas atribuciones del SII no sólo son relevantes de analizar desde un punto de vista jurídico y constitucional, sino también por su repercusión en la actividad económica. Cuando las reglas del juego no son claras y no se establecen adecuadamente los balances necesarios, son las personas, los inversionistas, emprendedores y trabajadores los finalmente afectados.
- Ante el panorama expuesto es necesario que la discusión de la reforma tributaria sea un debate serio, pues al fin y al cabo las consecuencias de una mala decisión repercutirá en la vida de todos los chilenos.

---

<sup>i</sup> Boletín N°9290, de 2014.

<sup>ii</sup> Como veremos más adelante, en realidad lo que interesa son las utilidades que el SII le atribuya.

<sup>iii</sup> Sobre este punto, es importante aclarar que nuestra aprensión con este nuevo enfoque no tiene que ver con quienes evaden sus obligaciones tributarias o infringen la ley para no cumplirlas, sino todo lo contrario. Nos preocupa precisamente lo que ocurrirá con los contribuyentes que legítimamente y usando herramientas jurídicas válidas hayan optado por vías menos gravosas (recordemos que nadie tiene la obligación de seguir los caminos más costosos para la consecución de sus objetivos o intereses)

<sup>iv</sup> La norma adoptada por el proyecto de ley toma como base la norma española y la alemana en la materia.

<sup>v</sup> Está previsto que rija transcurrido 1 año desde la publicación de la ley.

<sup>vi</sup> Sin perjuicio de la vigencia de la norma, no es claro respecto al momento de la obtención de la “ventaja tributaria” ¿Estamos hablando de una ventaja presente o futura? Por ejemplo, resultado la creación de una pérdida que previsiblemente pretenderá ser compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro. ¿Y hacia atrás? ¿Plazos de prescripción

<sup>vii</sup> Ni la norma española ni la alemana entran en detalle, por lo que ha sido necesario el transcurso de varios años para que los expertos y los tribunales analicen las diferentes opiniones. A partir de la doctrina generada y jurisprudencia existente se ha comenzado recién a extraer el significado y papel de cada elemento y con mucha dificultad y contradicciones. Estos “avances” no se incorporan en el proyecto.

<sup>viii</sup> La jurisprudencia extranjera ha recurrido al criterio del tercero racional ¿Qué habría hecho un tercero racional? Pero ello es sumamente complejo, pues no atiende a la realidad del contribuyente.

---

<sup>ix</sup> Sentencia Rol 480 del Tribunal Constitucional de 2006.

<sup>x</sup> Por de pronto digamos que la norma que el proyecto toma como modelo sí contiene mayores resguardos para los contribuyentes, los que en la versión “chilena” fueron obviados (i.e. procedimiento de notificación al contribuyente; plazos de defensa y presentación de pruebas; revisión de la materia por un Panel Consultivo, etc.). En otras jurisdicciones, del *Common Law* -que han adoptado este tipo de normas- se advierten resguardos.

<sup>xi</sup> Ver la nueva norma que se propone para reemplazar el actual artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Renta, en particular el nuevo artículo 14 A) N° 4, letra d) contenido en el numeral XX del artículo primero del proyecto de ley.

<sup>xii</sup> Ver numeral 18 del artículo 7 de la Reforma Tributaria.