

**Antecedentes sobre el Proyecto de Ley de Cumplimiento de las
Obligaciones Tributarias, desde la revisión de experiencia
comparada y la literatura académica**

Ministerio de Hacienda

Enero 2024

Tabla de contenido

1	Resumen ejecutivo	3
2	Antecedentes generales.....	6
3	Comparación de la recaudación del impuesto corporativo entre Chile y la OCDE	11
3.1	Ajuste de recaudación del impuesto corporativo según la participación de las rentas del capital en el PIB y la tasa del impuesto corporativo	11
3.2	Comparación internacional a nivel de empresa sobre determinación de base imponible del impuesto corporativo según sistema tributario.....	13
3.3	Ilustración de incumplimiento tributario a nivel de empresa.....	15
4	Agenda antielusión de la Unión Europea.....	16
4.1	Directrices Antielusión Tributaria	16
4.2	Directrices sobre cooperación administrativa entre administraciones tributarias	17
5	Medidas específicas para el combate contra la evasión y elusión.....	19
5.1	Norma General Antielusión.....	19
5.1.1	Contenido Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias	19
5.1.2	Antecedentes y experiencia internacional	20
5.1.3	Evidencia empírica.....	22
5.1.4	Caso de estudio: fortalecimiento de la Norma General Antielusión de Canadá.....	23
5.2	Facilitación del acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria ...	25
5.2.1	Contenido Proyecto de Ley de Cumplimiento Tributario.....	25
5.2.2	Antecedentes y experiencia internacional	25
5.2.3	Evidencia empírica.....	28
5.2.4	Caso de estudio: mejoras al procedimiento de levantamiento del secreto bancario en Países Bajos	28
5.3	Denunciante anónimo.....	29
5.3.1	Contenido del Proyecto de Ley de Cumplimiento Tributario.....	29
5.3.2	Antecedentes y experiencia internacional	29
5.3.3	Evidencia empírica.....	31
5.3.4	Caso de estudio: Australia	32
6	Conclusiones.....	33
7	Referencias.....	34
8	Anexo.....	36

1 Resumen ejecutivo

El presente informe realiza una revisión documentada de la experiencia internacional y literatura académica sobre medidas específicas para combatir la evasión y la planificación tributaria agresiva, también denominada elusión. Estos antecedentes respaldan las medidas del Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, presentado por el Gobierno al Honorable Congreso Nacional.

Conforme las economías se han ido desarrollando y sofisticando, también lo ha hecho el comportamiento de algunos contribuyentes que buscan reducir, de forma ilícita, sus obligaciones tributarias. Esto no sólo daña las finanzas públicas para el financiamiento de programas sociales y provisión de bienes públicos, sino que también atenta contra la eficiencia económica y la justicia tributaria, afectando la confianza en el sistema tributario por parte de los contribuyentes que sí cumplen sus obligaciones.

Si bien la evasión y la elusión son fenómenos distintos, ambos tienen una naturaleza ilegítima y la misma consecuencia: la recaudación tributaria se ve disminuida y se generan inequidades entre contribuyentes. El mayor acceso a la información y el perfeccionamiento de las metodologías ha permitido tanto a académicos, organismos internacionales y administraciones tributarias cuantificar la magnitud de estos fenómenos.

El Servicio de Impuestos Internos ha estimado en 6,5% del PIB la menor recaudación percibida producto el incumplimiento tributario del IVA e Impuesto de Primera Categoría en Chile. La evasión y la planificación tributaria agresiva son una de las principales preocupaciones a nivel internacional, dado el profundo daño que ocasionan en las distintas jurisdicciones. La OCDE estima que entre 100.000 y 240.000 millones de dólares son dejados de percibir por los Estados cada año, debido a acciones evasivas y elusivas de las empresas multinacionales. La Unión Europea estimó que entre 50.000 y 70.000 millones de euros son dejados de recaudar en la Unión debido a la planificación tributaria agresiva de empresas. Artículos académicos documentan que la tasa evasión generada a través del ocultamiento de activos en el extranjero puede llegar a 25% para el caso de contribuyentes de alto patrimonio, en el caso de los países nórdicos.

Las estimaciones de la tasa de incumplimiento tributario del Impuesto de Primera Categoría estimada por el SII son consistentes con los niveles de recaudación de impuesto corporativo en Chile en comparación a la OCDE. Esto no es inconsistente con una mayor relación recaudación/PIB por dos razones. Primero, porque el sector corporativo en Chile es mayor en proporción al PIB y, segundo, porque las utilidades del sector corporativo como proporción de este sector son mayores en Chile que el resto de la OCDE. Ambos hechos implican una mayor base imponible para nuestro país. Si aplica a los países de la OCDE la misma estructura de generación de rentas del sector corporativo y la misma tasa corporativa que Chile, entonces la recaudación promedio de la OCDE sería 8,6% del PIB, mientras que en Chile es de 4,5% del PIB.

La magnitud del problema ha llevado al mundo desarrollado a tomar acciones concretas para fortalecer las atribuciones de las autoridades tributarias para combatir la evasión y la elusión. Un ejemplo claro de esto es la agenda BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) impulsada por la OCDE y el G20, que busca generar buenas prácticas para las autoridades tributarias, así como también mayor cooperación internacional para combatir la erosión de la base imponible de los países. La Unión Europea también ha empezado a priorizar el combate contra la evasión y la elusión. En 2015 la Comisión Europea publicó directrices para que los Estados miembros tomen acciones administrativas, legales y de mayor cooperación para el combate contra la elusión.

El fortalecimiento de la Norma General Antielusión (NGA), la facilitación del acceso de la información bancaria por parte de la autoridad tributaria y la figura del denunciante anónimo son medidas concretas para combatir la elusión y la evasión en el mundo. Estas medidas forman parte del Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias. Existe evidencia empírica sobre la eficacia de estas medidas tanto desde la literatura académica como de la revisión de la experiencia comparada.

La evidencia empírica muestra que fortalecer la NGA contribuye a reducir significativamente la elusión tributaria. Así lo muestra un estudio que analizó el comportamiento de cerca de 180.000 empresas a lo largo de 32 países, en donde 22 de ellos han hecho modificaciones legales a su NGA para robustecerla. Uno de los resultados que se muestran en esta investigación es que se observa una reducción de aproximadamente 2,2% de la elusión por parte de empresas en aquellos países que introdujeron o robustecieron la NGA, lo que resulta estadísticamente significativo.

Chile se encuentra entre los países donde es más dificultoso el acceso a información bancaria por parte de la autoridad tributaria. El Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Tributarios ha identificado debilidades en el diseño chileno en el acceso a la información bancaria, pues el proceso puede resultar en dilaciones significativas que afectan el proceso de fiscalización y/o investigación de la autoridad tributaria.

Existe vasta evidencia empírica que muestra que el acceso a información bancaria por parte de la administración tributaria contribuye significativamente al aumento del cumplimiento en el pago de impuestos. Un estudio realizado en Dinamarca, por ejemplo, muestra que la subdeclaración de contribuyentes en donde se tiene acceso a información de terceras partes, como la bancaria, es de 2%; mientras que en donde no se tiene esta información es de 50%. En Dinamarca la autoridad tributaria tiene amplio acceso a información bancaria.

Estados Unidos, Reino Unido, Canadá y Corea del Sur son algunos de ejemplos de países que utilizan la figura del denunciante anónimo para delitos tributarios. Estos países entregan como recompensa un porcentaje de lo recaudado por la autoridad fiscal para la persona denunciante que haya contribuido en la investigación. Además, entregan los debidos resguardos para asegurar el anonimato y evitar represalias al denunciante. Se establecen también sanciones para las denuncias

falsas, arriesgando incluso penas de cárcel para la persona que realiza la falsa denuncia, como es el caso de Estados Unidos.

La figura del denunciante anónimo para delitos tributarios genera un efecto disuasivo que contribuye al aumento del cumplimiento tributario. En el caso de Estados Unidos, por ejemplo, un estudio muestra las empresas sujetas a acusaciones de denunciantes anónimos evidencian disminuciones significativas en la presentación de informes financieros incorrectos y en la planificación tributaria agresiva.

2 Antecedentes generales

La evasión y elusión tributaria son fenómenos que en las últimas décadas han ido tomando creciente importancia para las administraciones tributarias alrededor del mundo. Conforme las economías se han ido globalizando y sofisticando, también lo han hecho las formas con que algunos contribuyentes, personas o empresas, buscan reducir ilícitamente sus obligaciones tributarias. Esto ha afectado la recaudación fiscal y, en consecuencia, los Estados han fortalecido sus acciones para prevenir y sancionar estas conductas.

La evasión tributaria ocurre cuando un contribuyente incumple de forma dolosa una obligación tributaria de acuerdo con las leyes, no pagando un impuesto, pagando un impuesto menor al correspondiente u obteniendo devoluciones a las cuales no tiene derecho. Estas acciones contravienen directamente lo establecido por las leyes, constituyen delito y, por tanto, conllevan multas y sanciones penales. Ejemplos de evasión puede ser una empresa que no declara los ingresos percibidos desde activos que posee en otras jurisdicciones, en este caso evadiendo el impuesto a la renta; un comercio no formal que no emite boletas por sus ventas, por lo que está evadiendo el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y también el impuesto a la renta; o contribuyentes que contabilizan facturas falsas sea para disminuir su base imponible de impuesto a la renta o aumentar sus créditos fiscales y así pagar un menor IVA.

La elusión ocurre cuando un contribuyente utiliza métodos que no están expresamente prohibidos por las leyes tributarias para reducir el pago de impuestos mediante la obtención de una dispensa tributaria no contemplado o no deseado por el legislador. Esto es, cuando un contribuyente utiliza resquicios legales, distorsiona o tuerce el sentido de las normas tributarias, erosiona las bases imponibles, traslada beneficios desde una jurisdicción a otra con el único o principal objetivo de reducir el pago de sus impuestos. A este tipo de operaciones también se les denomina planificación tributaria agresiva.

Determinar si un contribuyente está incurriendo en una acción elusiva requiere generar una distinción entre las legítimas y razonables opciones que un contribuyente puede tener para organizar de manera eficiente sus asuntos económicos, que puede tener como consecuencia un menor pago de impuestos, y el abuso o fraude a la ley que implica el uso impropio de formas jurídicas atendiendo los efectos económicos deseados por el contribuyente con el único objetivo de reducir sus obligaciones tributarias. De este modo, en las figuras elusivas existen dos elementos: la impropiedad de la forma jurídica, atendiendo la legislación tributaria y los efectos deseados por el contribuyente y además la ausencia de efectos económicos o jurídicos relevantes distintos del menor pago de impuestos. Las normas antielusivas, en especial las normas generales antielusión, cuyos primeros registros datan de 1915 en Australia y 1919 en Alemania, así como su relación con la “economía de opción”, han ido evolucionando a través del tiempo en los distintos países según se analizará más adelante.

Si bien la evasión y la elusión son fenómenos distintos, ambas son ilícitas y tienen la misma consecuencia. La recaudación tributaria se ve disminuida y se generan inequidades entre contribuyentes, generando una desventaja competitiva para aquellos que cumplen sus obligaciones. Medir la magnitud de esta pérdida de recaudación es metodológicamente complejo, puesto que involucra analizar el comportamiento del contribuyente que muchas veces no es observado a primera vista en los datos. Con todo, la mayor disponibilidad de información y el perfeccionamiento de metodologías ha permitido a las administraciones tributarias generar estimaciones al respecto.

En el caso de Chile, el Servicio de Impuestos Internos (SII) en su estudio “Estimación de la Brecha de Cumplimiento en IVA y el Impuesto a la Renta de la Primera Categoría mediante el Método del Potencial Teórico Usando Cuentas Nacionales”, publicado en diciembre de 2023, estimó la brecha de cumplimiento tributario para Chile entre 2018 y 2020. Esta brecha se define como la diferencia entre lo que el Estado debería recaudar de acuerdo con la letra y espíritu de las leyes vigentes y lo que se recauda efectivamente. Además de la evasión y la elusión, parte de esta brecha puede explicarse por incumplimientos de carácter involuntario.

La brecha de cumplimiento tributario estimada se ubica en torno a un 6,5% del PIB para ambos impuestos en conjunto. A nivel de Impuesto al Valor Agregado (IVA), la brecha de cumplimiento tributario se estima en 1,8% del PIB en promedio entre 2018 y 2020, lo que equivale a una tasa de incumplimiento tributario promedio de 18,4%. Esta brecha casi triplica la mediana de la brecha estimada para países de la Unión Europea (de 6,9%). Por su parte, la brecha de cumplimiento tributario en el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), se estima en 4,7% del PIB en promedio para los años analizados, lo que equivale a una tasa promedio de incumplimiento tributario de 51,4%.

Si bien es imposible eliminar por completo las brechas de cumplimiento tributario —de hecho, en todas las jurisdicciones existe una brecha y de ahí la importancia y la preocupación internacional por generar más y nuevas herramientas para el combate de la erosión fiscal— sí es posible disminuir la brecha de cumplimiento que actualmente existe en Chile. En este sentido, por ejemplo, si la tasa de incumplimiento en IVA llegara a los niveles de Bélgica o Eslovaquia (14%), se elevaría la recaudación tributaria en 1,8% del PIB. Mientras que si se alcanzaran los niveles de Irlanda y República Checa (12%), podría recaudarse hasta 2,5% del PIB¹ (Tabla 1).

Organismos internacionales también han realizado estimaciones sobre la magnitud del problema de la evasión y la elusión alrededor del mundo. La OCDE², por ejemplo, estima que entre 100.000 y 240.000 millones de dólares se dejan de percibir por los Estados cada año, debido a acciones evasivas y elusivas de las empresas multinacionales. Por otro lado, en un estudio encargado por el

¹ Para el caso del IDPC, se asume que la brecha de cumplimiento tributario se reduce en las mismas proporciones que la de IVA.

² OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

Parlamento de la Unión Europea³ estimó que entre 50.000 y 70.000 millones de euros se dejan de recaudar en la Unión debido a planificación tributaria agresiva.

Tabla 1. Impacto en recaudación de reducir la brecha de cumplimiento tributario

Reducir tasa de incumplimiento de IVA a:	Mayor recaudación (% del PIB)		
	IVA	IDPC	IVA+IDPC
14% (Bélgica, Eslovaquia)	0,5	1,3	1,8
12% (Irlanda, República Checa)	0,9	1,8	2,5
10% (Polonia)	0,9	2,3	3,2
8% (Australia, Portugal, Francia)	1,0	2,8	3,9

Fuente: SII con datos de incumplimiento tributario de Poniatowski, Bonch-Osmolovskiy, Smietanka, & Pechcinska (2022)

En el informe Global Tax Evasion Report 2024, del EU Tax Observatory, se explica que, si bien el mundo ha progresado en combatir la evasión y la elusión, estas siguen siendo un problema de primer orden. Para dimensionar la magnitud del problema, el documento señala que las personas multimillonarias alrededor del mundo soportan tasas efectivas de impuestos⁴, como proporción a su patrimonio, que van entre 0% y 0,5%. Una de las razones claves de estas bajas tasas efectivas, se explica, es que este tipo de contribuyentes utiliza la creación de “shell companies”, empresas que no tienen actividad comercial, con el objetivo de eludir sus obligaciones tributarias, generalmente trasladando recursos a países de baja o nula tributación. Este mismo reporte estima que cerca del 25% de la riqueza *offshore* está libre de impuestos. También es importante considerar que parte de las bajas tasas efectivas se puede explicar por la estructura del impuesto a la renta en las diversas jurisdicciones lo que no necesariamente configuran una elusión.

De acuerdo con la literatura académica, se ha documentado que una forma recurrente de elusión tributaria por parte de las empresas es trasladar utilidades desde países con alta tributación a paraísos fiscales. Dicho traslado de utilidades puede ser ejecutado de distintas formas, tales como precios de transferencias, el pago excesivo de intereses y otros pagos financieros desde las subsidiarias o la utilización de sociedades pasivas. De acuerdo con Torslov et al. (2023), se estima que, a nivel mundial, cerca del 40% de las utilidades de empresas multinacionales son trasladados a paraísos tributarios. Según el mismo estudio, si estas utilidades tributaran de acuerdo con el espíritu de las leyes tributarias de sus países de origen, la recaudación por impuesto corporativo aumentaría 15% en Estados Unidos y hasta 20% en algunos países de la Unión Europea.

Adicionalmente, dicho estudio utilizó microdatos administrativos para estimar cuanto es la evasión según el nivel de ingreso de los contribuyentes. Para Estados Unidos, por ejemplo, se estima que para contribuyentes pertenecientes al 90% de menores ingresos la evasión tributaria puede llegar

³ European Parliament, EPRS, Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning, Study, 2015

⁴ La tasa efectiva corresponde al total de impuestos pagados que paga tanto la persona natural como aquellas personas jurídicas que son propiedad de la persona natural.

hasta el 10% del total de impuestos a pagar; mientras que para contribuyentes pertenecientes al 1% de más altos ingresos, esta cifra supera el 20%.

Resultados similares se han encontrado para el caso de países escandinavos. En un artículo de Alstadsæter et al. (2019) se analiza la magnitud de los activos que algunos contribuyentes sub o no declaran ante las autoridades tributarias y cuánto es la evasión según el nivel de riqueza de los contribuyentes. Se documenta que, para el caso de las personas pertenecientes al 10% de más alto patrimonio, cerca del 40% de su patrimonio total se encuentra localizada en países extranjeros y no es reportado a las autoridades tributarias locales. Esta acción de ocultar activos tiene un correlato en menos impuestos pagados. Para el caso de contribuyentes pertenecientes al 0,01% de más alto patrimonio, se estima que evaden cerca del 25% de sus impuestos totales a pagar, mientras que el promedio general para el resto de los contribuyentes es de cerca del 5%.

Ante la pregunta que surge del estudio anterior sobre qué tanto estos datos pueden ser similares o extrapolables a otros países o comparables a las cifras estimadas por el SII en Chile, existen dos factores a tener en consideración. Primero, la evasión de 25% para las personas de más alto patrimonio es sólo para un caso particular de evasión (esconder activos en el extranjero que generan rentas que deben ser declaradas a la autoridad local), por lo que no están incluidas otras acciones elusivas o evasivas que se pudiera utilizar para reducir obligaciones tributarias. Segundo, los autores explican que los países escandinavos tienen particularidades que sugieren que en otros países estas cifras podrían ser aún mayores. La primera particularidad de dichos países es que se ubican en la parte superior del ranking de indicadores de respeto al Estado de Derecho por parte de los ciudadanos (Kauffmann y Kraay, 2017). Vale la pena mencionar que en la construcción de estos indicadores se incluyen aspectos sobre el respeto hacia la autoridad tributaria. La segunda particularidad de los países escandinavos es su alta "moral tributaria" (Luttmer y Singhal, 2014). La moral tributaria, de acuerdo con la OCDE, son aquellos valores de los contribuyentes que los hacen más dispuestos a contribuir a la sociedad a través del pago de impuestos. La literatura ha documentado consistentemente una correlación positiva entre cumplimiento tributario y métricas de moral tributaria; tal como lo muestra Luttmer et al. (2014), quienes explican como la moral tributaria complementa los procesos de fiscalización estándar en cuanto al objetivo de aumentar el cumplimiento tributario. Una última particularidad de los países escandinavos es que existe fácil acceso a información bancaria por parte de la autoridad tributaria, de manera de permitir el acceso a movimientos bancarios que robustezcan los procesos de fiscalización.

El incumplimiento tributario tiene, además, consecuencias en la eficiencia de la economía. Las empresas que incurren en actos evasivos o elusivos aumentan su rentabilidad de manera artificial e ilícita. Esto puede generar que los capitales en la economía fluyan hacia empresas menos productivas, generando así una pérdida de eficiencia y productividad a nivel agregado. A este efecto se debe sumar el impacto negativo de la menor recaudación, la menor provisión de bienes públicos y los mayores intereses que los gobiernos deben pagar por mayor deuda pública. Coppies et al. (2022), por ejemplo, encuentra que la evasión afecta la estructura de los mercados, generando una mayor concentración de empresas en mercados con alta competencia. También se ha documentado

sobre la relación negativa entre evasión y crecimiento económico. Así lo muestran Bethencourt et al (2019), quienes explican que la moral tributaria está negativamente correlacionada con el nivel de evasión, y este último negativamente correlacionado con el crecimiento económico. Similarmente, un estudio de Bobbio (2016), analizó la dinámica de empresas en Italia entre 1995 y 2016, concluyendo que un mayor cumplimiento tributario habría incrementado el crecimiento de largo plazo entre 0,9% y 1,1%.

La magnitud del problema ha impulsado a distintos gobiernos y espacios de colaboración internacional a tomar medidas al respecto. Un ejemplo claro de esto es la agenda BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) impulsada por la OCDE y el G20, que busca generar buenas prácticas para las autoridades tributarias, así como también mayor cooperación internacional para combatir la erosión de la base imponible de los países y el traslado de beneficios. A juicio de la OCDE, las acciones de algunas empresas en orden a relocalizar el registro de sus utilidades a países con menores tasas tributarias han llevado a un detrimento de las finanzas públicas, implicando una mayor carga tributaria para contribuyentes que cumplen sus obligaciones, lo que a su vez afecta la confianza del sistema tributario en su conjunto.

La Unión Europea también es un ejemplo de cómo el mundo desarrollado ha empezado a priorizar el combate contra la evasión y la elusión. En 2015 la Comisión Europea publicó directrices que vinculan legalmente a los Estados miembros a tomar acciones para el combate contra la elusión. Esta agenda también incluye mejores prácticas administrativas para las autoridades tributarias y mayor coordinación e intercambio de información entre países. En la sección 4 de este informe se entregan más detalles de la agenda impulsada por la Unión Europea.

Las siguientes secciones de este informe están organizadas de la siguiente manera: en la sección 3 se analiza la consistencia entre las estimaciones del SII de brecha de cumplimiento tributario del impuesto corporativo y la recaudación de este en Chile comparada con la OCDE; en la sección 4 se describe, a modo de ejemplo, la agenda antielusión de la Unión Europea. En la sección 5 se describen tres medidas propuestas en el Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias – facilitación del acceso a información bancaria, denunciante anónimo tributario y fortalecimiento de la Norma General Antielusión –, se documenta la experiencia internacional y se presenta evidencia empírica sobre su eficacia para reducir el incumplimiento tributario.

3 Comparación de la recaudación del impuesto corporativo entre Chile y la OCDE

En el contexto de las estimaciones del Informe de Cumplimiento Tributario del SII, donde se estima que la tasa de incumplimiento tributario del Impuesto de Primera Categoría es cercana al 50%, pueden surgir dudas sobre la consistencia entre dicha estimación y el hecho de que Chile tenga una alta tasa de impuesto corporativo y una mayor recaudación en comparación a otros países de la OCDE. En esta sección se realiza un análisis de consistencia entre la tasa de incumplimiento tributario estimada por el SII, y la recaudación por impuesto corporativo en Chile y los países de la OCDE. Primero, se realizan los ajustes pertinentes por estructura económica de la generación de rentas y tasas de impuesto corporativo por país, lo que permite comparar a nivel agregado la recaudación del impuesto corporativo en los países de la OCDE. De este primer análisis se concluye que la brecha de cumplimiento tributario estimada es consistente con lo que se observa a nivel de recaudación por impuesto corporativo en Chile y los países de la OCDE. Además, se ilustra con ejemplos cómo los distintos sistemas tributarios generan diferencias en la determinación de la base imponible del impuesto corporativo, lo que a su vez genera diferencias en la recaudación de este impuesto entre países, por lo que la comparación internacional del impuesto corporativo no se puede limitar sólo al valor de la tasa. Finalmente, se ilustra qué implica en la práctica, a través de ejemplos, una tasa de incumplimiento del 50% del Impuesto de Primera Categoría en Chile.

3.1 Ajuste de recaudación del impuesto corporativo según la participación de las rentas del capital en el PIB y la tasa del impuesto corporativo

Se debe tener presente al comparar la recaudación, como fracción del PIB, del impuesto corporativo entre diferentes países, que la estructura de distribución de las rentas que se generan en la economía no es homogénea. Particularmente, la participación en el PIB de las rentas del capital es una variable clave, ya que representa una base imponible potencial del impuesto corporativo. En ausencia de incumplimiento tributario, beneficios tributarios o regímenes especiales, la base imponible del impuesto corporativo coincide con el total de rentas del capital que se generan en la economía. En consecuencia, es esperable que en países donde las rentas del capital tienen una mayor participación en la economía se generen recaudaciones del impuesto corporativo mayores como proporción del PIB.

Para determinar cuál es la participación de las rentas de capital en el PIB de un país se necesita conocer, en primer lugar, cuál es la participación del sector corporativo en la generación de valor agregado en la economía (PIB)⁵. Dicha participación varía entre países de la OCDE, por ejemplo, en Chile es de 70%, mientras que en Francia es de 60%. En segundo lugar, se necesita conocer cuál es la participación de

⁵ El valor agregado generado en la economía (PIB) se puede dividir en tres sectores: Corporativo, Gobierno y No Corporativo. En el sector No Corporativo se encuentran los Hogares e Instituciones No Corporativas que prestan servicios a los hogares (como instituciones sin fines de lucro, por ejemplo) y también se encuentra el empleo por cuenta propia, ya que el empleo dependiente se suele contabilizar dentro de las rentas que se generan en el sector corporativo. Ver Anexo 1 para más detalles de esta descomposición.

las rentas del capital dentro del sector corporativo. La tendencia que muestran los datos es que en países desarrollados la participación en el PIB de las rentas del capital es menor que en países en vías de desarrollo. En Dinamarca, por ejemplo, dicha participación es de 28%, mientras que en Chile y México es de 59% y 47%, respectivamente. En el anexo 1 se muestran los detalles de los cálculos de estas participaciones a partir de los datos de Cuentas Nacionales por país publicados por la OCDE, además de una tabla con la participación de las rentas del sector corporativo en el PIB y la participación que tienen las rentas del capital en el sector corporativo de todos los países donde la OCDE publica datos que permiten realizar estos cálculos⁶.

La magnitud de la participación de las rentas del capital dentro del sector corporativo y el tamaño de este sector en la economía tiene un impacto directo en la recaudación del impuesto corporativo. Para ilustrar este punto, supongamos que existen dos países (A y B) con una misma tasa corporativa de 20%, con un mismo sistema tributario y en donde la única diferencia es que en el país A la participación de las rentas del capital en el sector corporativo es de 30% y en el país B es de 50%. Suponiendo también, por simplicidad del ejemplo, que no existe incumplimiento tributario, ni beneficios tributarios que reducen el pago de impuestos y que la participación del sector corporativo en la economía es de 70% en ambos países; se concluye que la recaudación del impuesto corporativo es de 4,2% y 7% del PIB en el país A y B, respectivamente. Para que la recaudación sea la misma en ambos países, como proporción del PIB, la tasa corporativa del país A debería ser de aproximadamente un 33% en vez de 20%. Notar que la diferencia de cerca de 3% del PIB de la recaudación en este ejemplo se produce únicamente por la estructura económica de ambos países y no por razones tributarias: en el país A las rentas del capital tienen una participación menor en la economía, lo que se traduce en una menor base imponible y, en consecuencia, una menor recaudación.

Siguiendo la lógica de este ejemplo, es posible calcular la recaudación del impuesto corporativo en los países de la OCDE si es que tuvieran la misma participación de las rentas del capital en la economía que Chile. Para esto, es necesario realizar dos correcciones a la recaudación de cada país. En primer lugar, se debe ajustar por el tamaño del sector corporativo en la economía, lo que se consigue multiplicando la recaudación de cada país por la razón entre la participación del sector corporativo en Chile y la participación del sector corporativo en el país comparado. En segundo lugar, se debe ajustar por la participación de las rentas del capital dentro del sector corporativo, lo que se consigue multiplicando el resultado anterior por la razón entre la participación de las rentas del capital en el sector corporativo de Chile y la del país comparado. La formulación matemática detallada de esta corrección se puede encontrar en el anexo 1.

El sector corporativo representa un 66% del valor agregado en promedio en los países de la OCDE, mientras que en Chile un 70%. Asimismo, la participación de las rentas del capital dentro del sector corporativo es de 33% en el promedio OCDE, y un 59% en Chile. Por lo tanto, la base imponible potencial del impuesto corporativo es más amplia en Chile, como fracción del PIB, que en sus contrapartes de la

⁶ Los países de la OCDE para los cuales no hay datos de cuentas nacionales que permitan calcular estas cifras son Australia, Canadá, Islandia, Japón y Turquía.

OCDE. Al realizar los ajustes por el tamaño de las rentas del capital, se desprende que, si los países de la OCDE tuvieran la participación de las rentas del capital en la economía que Chile, su recaudación por impuesto corporativo se elevaría desde 3% a 6,4% del PIB.

Una primera conclusión que se obtiene de este análisis es que a pesar de que Chile presenta una tasa de impuesto corporativo alta en comparación a países de la OCDE, la recaudación de este impuesto en Chile (4,5% del PIB) es menor que el promedio de la OCDE (6,4% del PIB), cuando se realiza los ajustes por la participación de las rentas del capital en el PIB.

Adicionalmente, para comparar la recaudación entre Chile y los países de la OCDE es necesario ajustar por la tasa del impuesto corporativo. Los países de la OCDE para los que se tienen datos comparables sobre la distribución de las rentas tienen una tasa de impuesto corporativo de 22% en promedio, mientras que en Chile es de 27%. Por lo tanto, si las bases imponibles fueran equivalentes, la recaudación en Chile sería 29% mayor que en el promedio de los países de la OCDE.

Para realizar esta corrección, la recaudación ajustada por participación de las rentas del capital se multiplica por la razón entre la tasa de impuesto corporativo en Chile y la tasa de impuesto corporativo en el país comparado.

La conclusión es que, si los países de la OCDE tuvieran la misma estructura económica y la misma tasa corporativa que Chile, la recaudación por impuesto corporativo sería de 8,6% del PIB, en promedio. Esto se compara con una recaudación por impuesto corporativo de 4,5% del PIB en Chile.

Es posible vincular el análisis realizado con los resultados publicados por el SII respecto a las brechas de cumplimiento tributario. Si la tasa de incumplimiento tributario del impuesto de primera categoría fuera cercana al 10%⁷ en vez del 50%, la recaudación de dicho impuesto en Chile sería 8,6% del PIB, la misma recaudación que obtendrían el promedio de países de la OCDE si tuvieran una tasa corporativa y una participación de las rentas del capital igual a la de Chile. En consecuencia, no se observan inconsistencias entre las magnitudes de las estimaciones del SII sobre la tasa de incumplimiento del impuesto corporativo y la comparación entre la recaudación de este impuesto en Chile respecto a la OCDE, cuando se realizan los ajustes necesarios para una correcta comparación.

3.2 Comparación internacional a nivel de empresa sobre determinación de base imponible del impuesto corporativo según sistema tributario

Adicional a la comparación de la recaudación a nivel agregado del impuesto corporativo, es necesario tener presente las diferencias que se generan entre países en la determinación de la base imponible a nivel de empresa, lo que a su vez genera diferencias en la recaudación del impuesto corporativo.

⁷ A modo de referencia del orden de magnitud de incumplimiento, por ejemplo, el Internal Revenue Service de Estados Unidos estima una tasa de incumplimiento del impuesto corporativo cercana al 13%. Fuente: Federal Tax Compliance Research, Internal Revenue Service de Estados Unidos (2022).

Para ilustrar el punto anterior, se recopiló información sobre el tratamiento tributario que emplean algunos países relacionada a elementos como la depreciación, gasto por intereses, pérdidas tributarias y algunos descuentos por donaciones. La diferencia de las reglas tributarias que cada país aplica a cada una de estas variables impacta en el cálculo de las rentas afectas a impuesto corporativo y por consecuencia en la recaudación de este último.

Los países analizados, son los siguientes: Chile, España, Francia, Países Bajos, Alemania y Polonia. La información detallada recopilada se presenta en el anexo 2A.

Utilizando dicha información se calcula la base imponible y el impuesto corporativo a pagar en función de un “modelo” de sociedad cuya renta bruta anual asciende a US\$ 15.000.000 y de la cual el 80% de los ingresos provienen de la actividad comercial y el 20% restante proviene de ganancias de capital. Así, en cada país se utiliza un idéntico EBITDA para la sociedad “modelo”, sobre la cual, posteriormente, se aplican las reglas tributarias para determinar la base imponible del impuesto. Este ejercicio tiene como único propósito ejemplificar cómo los sistemas tributarios producen diferencias en la recaudación del impuesto corporativo, que son adicionales a la tasa. Los detalles de estos cálculos se presentan en el anexo 2B.

Del ejercicio anterior, se desprende en primer lugar que, si bien la sociedad “modelo” analizada es idéntica en todos los países, las bases imponibles del impuesto corporativo son distintas. Por ejemplo, la base imponible de la sociedad en Países Bajos y Polonia son las más grandes (3,65 millones de dólares), mientras que Francia y Alemania tienen las bases imponibles más pequeñas (2,13 y 2,17 millones dólares, respectivamente). En Chile la base imponible es de 2,43 millones de dólares. Estas diferencias se producen únicamente por las distintas reglas tributarias de construcción de base imponible de la legislación de cada país que aplican para la depreciación, intereses, pérdidas tributarias, gastos por donaciones y créditos tributarios.

Así, se puede también comparar a partir de este ejemplo el pago efectivo de impuesto corporativo a nivel de sociedad, multiplicando la base imponible por la tasa corporativa respectiva del país. En Francia, por ejemplo, cuya tasa corporativa es de 25%, la sociedad debería pagar por impuesto corporativo US\$ 532.750; mientras que, en España, donde la tasa corporativa es la misma que en Francia, la sociedad pagaría US\$ 704.861. En Polonia, con tasa corporativa del 19%, la sociedad soportaría un pago de US\$ 693.500, cifra mayor a lo que pagaría en Chile, US\$ 657.000, donde la tasa corporativa es de 27%; esto último se explica porque la sociedad en Polonia presenta una base imponible mayor a la de Chile.

Los resultados de este ejercicio, sumados a los presentados en la sección anterior, evidencian que la comparación de recaudación de un impuesto en particular, en este caso el impuesto corporativo, no puede limitarse sólo al valor de la tasa o al porcentaje recaudado del impuesto como fracción del PIB. La estructura de generación de rentas del capital en la economía sumado a las reglas tributarias propias de cada país genera diferencias significativas en recaudación.

3.3 Ilustración de incumplimiento tributario a nivel de empresa

Para realizar una adecuada interpretación de los resultados de las tasas de incumplimiento tributario de IVA e IDPC estimadas por el SII se debe tener presente el vínculo que existe entre las bases imponibles de ambos impuestos. La base imponible del IVA es el valor agregado generado por la empresa, que en términos simples son las ventas menos los costos de los insumos involucrados en la producción. La base imponible del IDPC, a su vez, corresponde al valor agregado menos el pago de remuneraciones, más ajustes que pueden existir por depreciación, pago neto de intereses y pérdidas tributarias. En consecuencia, la base imponible del IDPC es menor que la de IVA, siendo las ventas y los costos de producción un factor común en la determinación de ambas bases imponibles.

De lo anterior se desprende que cualquier acción de incumplimiento tributario, ya sea a través de evasión o elusión, que afecten las ventas y/o los costos declarados tendrá un impacto directo en ambas bases imponibles, siendo proporcionalmente mayor para el IDPC, por ser una base imponible menor.

A continuación, para ilustrar este último punto, se describe un ejemplo de una empresa perteneciente al régimen general que utiliza la figura de facturas ideológicamente falsas para declarar mayores gastos de los que efectivamente incurre en el proceso productivo. En este ejemplo, la empresa tiene margen EBITDA de 13% y sus gastos corresponden al 70% de sus ventas. Si esta empresa emite facturas ideológicamente falsas por un monto equivalente al 5% de sus gastos, entonces la tasa de incumplimiento tributario del IDPC sería de 52%, mientras que la de IVA es cercana al 12%. Si la emisión de facturas falsas fuera por un monto equivalente al 3% de sus gastos, el incumplimiento del IDPC sería cercana al 30% y la de IVA al 7%. Los detalles de esta ilustración se encuentran en el anexo 3.

Si bien en este ejemplo el origen del incumplimiento proviene de la emisión de facturas ideológicamente falsas, esto no es relevante desde el punto de vista de la magnitud del incumplimiento de IDPC que se genera. En efecto, cualquier acción elusiva o evasiva que aumente artificialmente los gastos en un 5% genera, en este ejemplo, un incumplimiento de IDPC de 52%. El ejemplo anterior no busca ser representativo de lo que ocurre en los casos de incumplimiento, más bien busca ilustrar que acciones evasivas o elusivas, a primera vista menores en magnitud, tienen implicancias significativas en el nivel de incumplimiento del IDPC debido a la naturaleza de la determinación de la base imponible de este impuesto.

4 Agenda antielusión de la Unión Europea

La Comisión Europea⁸ ha impulsado en los últimos años una ambiciosa agenda que busca coordinar esfuerzos de los países miembros en el combate contra la elusión. Esta agenda incluye cuatro dimensiones: directrices legales antielusión para los países miembros, coordinación administrativa entre autoridades tributarias, recomendaciones sobre cómo evitar el abuso de parte de contribuyentes de tratados tributarios internacionales y una agenda comunicacional conjunta para promover las buenas prácticas tributarias en la comunidad internacional. El objetivo de esta agenda, de acuerdo con la Unión Europea (UE), es proteger la base tributaria, crear un ambiente justo y estable para la realización de negocios y preservar la competitividad con terceros países.

4.1 Directrices Antielusión Tributaria

Las Directrices Antielusión Tributaria (ATAD, por sus siglas en inglés), publicada en julio de 2016, corresponden a la dimensión legal de esta agenda. Es una disposición normativa de derecho comunitario que vincula legalmente a los Estados de la UE a tomar acciones concretas para enfrentar la planificación tributaria agresiva.

Según declara la UE en el contexto de la presentación del ATAD, la elusión daña severamente las finanzas públicas. De acuerdo con un informe del Parlamento Europeo, se estima que los gobiernos de la UE dejan de percibir entre 50.000 y 70.000 millones de euros al año por la elusión de impuestos por parte de empresas. Esto provoca que la recaudación fiscal recaiga principalmente en ciudadanos personas naturales, se creen distorsiones competitivas afectando las metas de crecimiento económico de la UE y se afecta la confianza del sistema tributario. En consecuencia, señala la Comisión, es prioritario promover acciones coordinadas contra la elusión.

En específico, son 5 las medidas que se mandatan a los países miembros: (i) limitaciones al exceso de endeudamiento de empresas; (ii) impuesto de salida al movimiento de activos hacia el extranjero o cambio de domicilio tributario; (iii) evitar la exención de impuestos al ingreso de extranjeros, bajo ciertas condiciones; (iv) estándares mínimos para establecer una Norma General Antielusión y (v) regular la tributación de compañías en el extranjero controladas por compañías de los países miembros.

Respecto a la necesidad de la primera medida sobre limitar el exceso de endeudamiento, la Comisión declara que grupos económicos que tienen operaciones multinacionales han ido crecientemente, a través del pago de intereses, moviendo ingresos a países con menor tributación corporativa. En consecuencia, se propone una regla que limita el uso de intereses como gasto

⁸ Corresponde al organismo ejecutivo de la Unión Europea.

deducible de impuestos, con el objetivo de reducir los incentivos de las empresas a incurrir en este tipo de prácticas que buscan reducir sus obligaciones tributarias globales⁹.

Para el caso de los impuestos de salida, el diagnóstico de la propuesta señala que estos juegan un rol en asegurar que el contribuyente que decide mover activos o cambie su residencia tributaria a otra jurisdicción pague los impuestos sobre las ganancias de capital asociadas a dichos activos, incluso si estas no se han realizado. De esta manera se asegura el principio de que los impuestos deben ser pagados en el lugar donde fue generado el valor económico. La Comisión propone una serie de exenciones al impuesto de salida, como, por ejemplo, cuando la transferencia del activo es temporal, la transacción toma lugar con el objeto de cumplir requerimientos de regulación financiera o cuando los activos son utilizados como colateral.

En cuanto a las medidas que buscan evitar la exención de impuestos a ingresos extranjeros, la Comisión señala que se busca evitar que ingresos que tributaron en una jurisdicción extranjera de bajos impuestos, o que simplemente no lo hicieron, no sean gravados adecuadamente dentro de los Estados de la UE al momento de su ingreso. Se propone que los ingresos generados en el extranjero completen su tributación cuando ingresan a un país de la UE, entregando como crédito los impuestos que fueron pagados en el extranjero, de tal manera de evitar la doble tributación¹⁰.

Las propuestas del ATAD también contienen medidas para evitar el esparcimiento artificial de utilidades en compañías extranjeras por parte de compañías nacionales (también conocido como Reglas de Control de Compañías Extranjeras). Se propone la atribución de las utilidades no distribuidas de subsidiarias localizadas en el extranjero a la compañía matriz, cuando las utilidades de la subsidiaria están sujeta a baja o nula tributación¹¹. Se deja la libertad a los países miembros para determinar si estas reglas se establecen sobre el total de utilidades de la subsidiaria o bien sobre una fracción de estas que artificialmente ha sido trasladada a otra jurisdicción.

4.2 Directrices sobre cooperación administrativa entre administraciones tributarias

Los países tienden a gravar los ingresos de las personas y empresas residentes en función de su renta mundial, es decir, a los ingresos tanto de fuente doméstica como extranjera. Esto implica múltiples desafíos para las autoridades tributarias, ya que la heterogeneidad de sistemas tributarios abre, en algunos casos, espacios para la evasión y elusión tributaria.

⁹ En la legislación chilena una medida en este mismo sentido se encuentra contenida en el artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁰ Los artículos 41 A y 41 B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, regulan en nuestra legislación el reconocimiento de las rentas generadas en el extranjero y los créditos por impuestos pagados en el exterior.

¹¹ En un sentido similar, el artículo 41 G de la Ley sobre Impuesto a la Renta, regula el reconocimiento que se debe realizar de las utilidades obtenidas a través de sociedades pasivas controladas en el exterior.

En este contexto, la Unión Europea plantea que la transparencia tributaria es fundamental para identificar planificaciones tributarias agresivas que, en particular, algunas grandes empresas llevan a cabo. La transparencia tributaria es el acceso o publicación de información cualitativa o cuantitativa necesaria para asegurar el correcto funcionamiento del sistema tributario. Mayor transparencia tributaria no solo permite hacer más eficientes y efectivos los procesos de fiscalización por parte de la autoridad tributaria, además permite aumentar la legitimidad del sistema tributario frente a los contribuyentes.

Las Directrices para la Cooperación Administrativa en Tributación impulsada por la Unión Europea en el marco de su agenda antievasión y elusión, busca promover el intercambio de información entre países - dentro de la cual se incluye el acceso a información bancaria - que contribuyan a una mayor transparencia tributaria. Estas directrices incluyen tres formas de intercambio de información: espontánea, bajo requerimiento y automática.

La primera de carácter espontáneo gatilla el intercambio de información cuando algún país miembro detecta un acto evasivo, ya sea relacionado a ingresos que se generaron en el país de residencia o en un tercero.

La segunda, promueve el intercambio de información bajo requerimiento de un país miembro a un tercero, cuando la autoridad tributaria determina que existe necesidad de más información para asegurar el cumplimiento tributario.

La tercera forma corresponde al intercambio de información automático. Se promueve que los Estados miembros entreguen información tributaria automáticamente al país de residencia de los contribuyentes. Las directrices plantean una serie de intercambios obligatorios entre países en este sentido: ingreso laboral, ingreso de pensiones, pago a directores de empresas, ingresos de propiedades inmuebles, ingreso de seguro de vida, información de cuentas financieras, acuerdos de precios de transferencia entre contribuyentes y autoridades tributarias, y esquemas de planificación tributaria. Algunas de estas directrices mandatan a los Estados miembros a realizar modificaciones a sus legislaciones de tal manera que los acuerdos de cooperación tengan un rango legal.

5 Medidas específicas para el combate contra la evasión y elusión

En esta sección se recoge y sistematiza experiencia internacional sobre la efectividad de algunas de las propuestas contenidas en el Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias. Se escogen tres medidas importantes desde el punto de vista de mayores atribuciones a la autoridad tributaria y por su potencial efecto disuasorio sobre la evasión y la elusión, para las que se cuenta con un cuerpo robusto de evidencia y discusión: la Norma General Antielusiva, normas sobre facilitación del acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria, y la implementación del Denunciante Anónimo Tributario. Se presenta brevemente el contenido del Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias en cada una de las materias, se exponen las recomendaciones de organismos internacionales y centros de pensamiento, se resume la evaluación empírica que ha hecho la literatura académica y se entregan ejemplos de cómo algunos países han impulsado las medidas en la práctica.

5.1 Norma General Antielusión

5.1.1 Contenido Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias

El proyecto de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias considera el fortalecimiento de la Norma General Antielusiva (NGA), en dos niveles. Por un lado, se encuentran las modificaciones sustantivas que buscan establecer un claro encuadre del rango de aplicación de esta norma, regulando cuándo y cómo se aplica junto con su interacción con las normas especiales antielusión. Por otro lado, se cuentan las modificaciones al procedimiento de aplicación de la NGA.

La propuesta clarifica dos aspectos fundamentales del rango de aplicación de la NGA, primero, determinar qué ocurre cuando la planificación tiene por objetivo vulnerar una norma especial antielusiva y segundo, cual norma aplica cuando la planificación agresiva conlleva una serie de actos donde algunos son alcanzados por una norma especial y otros no, pero que el efecto elusivo es observable sólo al analizar las operaciones en su conjunto. Asimismo, se mejora la regulación del concepto de abuso de la forma jurídica, incorporando el concepto de impropio que es de la esencia del abuso de formas jurídicas, puesto que implica que no hay coherencia entre la forma jurídica y los efectos económicos deseados por el contribuyente que, en el caso del abuso, son exclusiva o principalmente un ahorro tributario. De esta manera, el Servicio de Impuestos Internos debe dar cuenta del uso impropio, a la luz de la legislación tributaria, de las formas jurídicas versus los efectos económicos deseados por el contribuyente y que, a partir de los antecedentes, no se vislumbran otros efectos económicos o jurídicos relevantes distintos de los meramente tributarios. Por su parte es el contribuyente el que está en condiciones de presentar los antecedentes que den cuenta de la existencia de efectos económicos o jurídicos relevantes o que las operaciones están dentro de la opción de conducta y alternativas contempladas en la legislación tributaria y que dicha opción o alternativa es razonable.

A nivel de procedimiento y siguiendo la abrumadora tendencia internacional, la calificación de elusión (abuso o simulación) es realizada, a nivel administrativo, por el Servicio de Impuestos Internos, quien deberá solicitar la intervención previa de un Consejo Asesor Consultivo. Este Consejo estará conformado por 7 miembros, ajenos a la administración, y sus opiniones serán elaboradas por una terna que deberá pronunciarse sobre la razonabilidad económica y jurídica de las operaciones sometidas a su análisis. Las ternas serán conformadas por el coordinador del Consejo que deberá precaver que ningún consejero tenga conflictos de interés con el caso sometido a su análisis. El contribuyente mantendrá siempre su derecho de controvertir la decisión de la administración tributaria ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, para lo cual deberá interponer un reclamo bajo el procedimiento general de reclamaciones. Este cambio se encuentra en línea con la manera en que opera la NGA en economías más desarrolladas, por ejemplo, con la experiencia del Panel de Expertos del Reino Unido.

5.1.2 Antecedentes y experiencia internacional

La Norma General Antielusión es una herramienta utilizada por las administraciones tributarias para fortalecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. A diferencia de las normas especiales antielusión que abordan estrategias específicas de planificación tributaria como, por ejemplo, las normas de precios de transferencia o exceso de endeudamiento, la NGA tiene un carácter más amplio para combatir conductas elusivas que no están explícitamente establecidas en la ley. En consecuencia, esta norma permite a la autoridad tributaria adaptarse en su rol fiscalizador a nuevas formas de elusión que determinados contribuyentes puedan incurrir.

Las normas generales antielusión han ido tomando progresivamente más relevancia a nivel mundial. Por ejemplo, la OCDE ha promovido su uso en el marco BEPS y la Unión Europea desde 2016 ha recomendado a los países miembros a adoptar estándares mínimos en materia de norma general antielusión (ATAD, por sus siglas en inglés, ver sección 4 de este documento). Sin embargo, este tipo de normas tienen larga data, por ejemplo, Australia impulsó una norma general antielusión en 1915, Alemania en 1919, Países Bajos en 1924 y Francia en 1941, sólo por nombrar algunos.

La regulación, aplicación y efectividad de la NGA varía entre países, por lo que no existe un estándar único que defina su definición y aplicación. Sin embargo, la literatura establece que las NGA deben incluir al menos tres elementos:

1. Las transacciones o acciones de los contribuyentes que potencialmente pueden estar sujetas a NGA generan beneficios tributarios.
2. Las transacciones o acciones de los contribuyentes van en contra del espíritu de la ley o son llevadas a cabo de una manera que abusa con la intención de la ley.
3. La motivación primaria de la transacción o acción del contribuyente es la reducción de las obligaciones tributarias.

La NGA, entonces, busca contrarrestar acciones elusivas que tienen como motivación principal el reducir el pago de impuestos, yendo más allá de la economía de opción al carecer de objetivos económicos razonables más allá de los efectos tributarios. Es una norma que busca disuadir y/o

sancionar conductas elusivas que los contribuyentes pueden implementar. La NGA actúa cuando no existe otra norma legal que permita a la autoridad tributaria cuestionar acciones de los contribuyentes con conductas elusivas. Lo anterior puede ocurrir ya sea porque (i) el contribuyente utiliza en su planificación tributaria agresiva acciones no cubiertas por una norma especial o (ii) el nivel de complejidad de la planificación es de un grado tal que las normas especiales antielusivas no son capaces de cuestionar la acción del contribuyente al no ser aplicables a todos los componentes de la planificación agresiva.

Varios países han ido fortaleciendo la NGA luego de su promulgación legal inicial. Dentro de 32 países pertenecientes a la OCDE y G20, se encuentra que 22 de ellos han hecho modificaciones legales a su NGA con el objetivo de robustecerla. Dentro de las razones específicas que han motivado estos cambios están las deficiencias técnicas que minan su efectividad, el no ser lo suficientemente disuasiva para evitar planificaciones tributarias agresivas o modificar los procedimientos para su aplicación.

En cuanto al procedimiento, la evidencia internacional ha señalado que la aplicación de la NGA puede ser invocada directamente por la administración tributaria: en la gran mayoría de los países la norma es aplicada, en sede administrativa. Sólo en Chile y Suiza no existe una decisión administrativa previa y la discusión es sólo a nivel judicial. El detalle se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 2: Modo de invocación de la NGA

Administrativa: 44 países	Alemania, Australia, Austria, Argentina, Bélgica, Brasil, Bolivia, China, Canadá, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, India, Indonesia, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, República Checa, Rusia, Sudáfrica, Singapur, Suecia y Turquía.
Judicial: 2 países	Suiza y Chile

Fuente: Elaboración propia.

A nivel doméstico, un estudio del Centro de Estudios Públicos (Hurtado, Quezada, Ugarte y Vergara, 2023) recomendó realizar ajustes y mejoras a la NGA vigente en nuestro país. Dentro de las recomendaciones del informe se señala que, considerando la práctica internacional, es razonable que se conceda al SII la facultad de calificar y aplicar administrativamente la NGA en un caso concreto, ya que siempre quedará a salvo el derecho del contribuyente de impugnar dicha calificación ante un tribunal independiente e imparcial. Además, señala que para que exista un adecuado equilibrio entre las nuevas facultades del SII y los derechos de los contribuyentes, recomienda que en el procedimiento de aplicación de la NGA se considere la participación de un Consejo Consultivo Externo, que emita una opinión independiente, que no tendrá carácter vinculante para el SII ni para el contribuyente, tomando la experiencia del Panel de Expertos que existe en Reino Unido.

5.1.3 Evidencia empírica

Si bien existe una amplia literatura sobre NGA en el ámbito del derecho, la evidencia empírica desde la dimensión económica es más acotada. En un estudio de Cowx y Kerr (2020) se analiza la efectividad de la NGA, en cuanto a su capacidad para reducir la elusión y aumentar la recaudación, en una muestra que comprende todos los países del G-20 y la OCDE. Dentro de estos países, 32 cuentan con una NGA con rango legal entre 1998 y 2020. De este subconjunto, 10 incorporaron una NGA en su legislación después de 1998 y 22 países que, ya que contaban con una al principio del periodo analizado, expandieron y/o fortalecieron su aplicación. El estudio analiza el comportamiento de más de 180.000 empresas distribuidas en los 32 países analizados.

Una de las conclusiones del estudio es que se observa una reducción de aproximadamente 2% de la elusión en aquellos países que introdujeron o robustecieron la NGA, lo que resulta estadísticamente significativo. La estrategia econométrica del estudio busca comparar empresas de similares características en cuanto a ventas, antigüedad, tamaño, gasto en investigación y desarrollo, deuda, pérdidas, restricciones de liquidez, valor de activos tangibles e intangibles, entre otras variables del balance de las empresas. En consecuencia, el hecho que dos empresas de iguales características difieran únicamente en el total de impuestos pagados se explica porque una de ellas está haciendo un uso abusivo de las normas jurídicas y, en consecuencia, está reduciendo sus obligaciones tributarias a través de elusión. El estudio también controla por la presencia de normas especiales antielusión, como precios de transferencia y endeudamiento, para aislar los efectos de otras herramientas legales que las autoridades tributarias pueden ocupar para reducir la elusión.

Adicionalmente, este estudio encuentra que en aquellos países en donde se ha introducido y/o fortalecido una NGA la recaudación de impuesto corporativo aumentó significativamente desde el punto de vista estadístico. Este efecto es mayor en aquellas empresas que muestran comportamiento elusivo mayor al resto previo a la introducción y/o fortalecimiento de la NGA.

En aquellos países que ya cuentan con otras normas especiales antielusión, se encuentra que el efecto que tiene la introducción y/o fortalecimiento de la NGA es aún mayor. Este resultado sugiere que la NGA es, efectivamente, un complemento de otras herramientas con que cuentan las administraciones tributarias para combatir la elusión.

El estudio también analiza la efectividad de la NGA cuando la carga de la prueba, ante tribunales, recae sobre la autoridad tributaria o sobre el contribuyente. Es importante destacar que a nivel comparado no existe una tendencia clara en esta materia, puesto que un grupo relevante de jurisdicciones establece que la carga de la prueba recae en el contribuyente y otro grupo relevante lo asigna a la administración tributaria, existen también jurisdicciones que establecen una carga compartida. De todas formas, no sólo es determinante la carga de la prueba sino también qué es lo que se debe acreditar dentro del procedimiento judicial, ambas cuestiones dependen de la forma en cómo se regula la NGA en la legislación local, por tanto, en principio la regulación de la prueba debe ser sobre todo coherente con la norma sustantiva. El estudio da cuenta que, dentro de la muestra de 32 países, en 11 la carga de la prueba está en los contribuyentes, mientras que para el resto la carga de la prueba es compartida o recae en la autoridad tributaria. Los resultados muestran

que en aquellos países en donde la carga de la prueba recae total o parcialmente sobre el contribuyente la NGA es más efectiva, reduciendo la elusión y aumentando la recaudación del impuesto corporativo.

5.1.4 Caso de estudio: fortalecimiento de la Norma General Antielusión de Canadá

En el caso canadiense, la NGA fue incluida en la legislación a partir de 1988. La norma en sus orígenes buscó un balance entre entregar certezas a los contribuyentes en sus legítimas planificaciones tributarias y la responsabilidad del Estado de proteger la base imponible y la justicia del sistema tributario.

Desde su implementación, la NGA ha sido aplicada en cerca de 1.300 oportunidades. Sólo en 24 oportunidades, desde su origen, la invocación de la NGA ha sido revocada a favor de los contribuyentes por la Corte Suprema Canadiense. De acuerdo con el Gobierno Canadiense, entre 2016 y 2021 3.000 millones de dólares fueron recaudados a partir de procesos de fiscalización en los cuales fue invocada la NGA. Es importante mencionar que esta última cifra no toma en consideración la recaudación adicional que se origina por el efecto disuasivo generado por esta herramienta de la autoridad tributaria.

La NGA canadiense la da facultadas a la autoridad tributaria para negar un “beneficio tributario” cuando este se origina a partir de una “transacción elusiva”. La legislación define “beneficio tributario” como la reducción o postergación del pago de un impuesto o un incremento de algún crédito tributario. Mientras que se define “transacción elusiva” como todas aquellas transacciones en las cuales se originó un beneficio tributario, a menos que estas transacciones se originaron principalmente “de buena fe” y tienen un origen principal distinto al de obtener un beneficio tributario. Así, la NGA aplica sólo cuando existe una transacción que mal utiliza o abusa de provisiones legales con el fin de obtener beneficios tributarios.

La administración tributaria (*Canada Revenue Agency, CRA*) tiene la facultad administrativa para invocar la NGA, y los contribuyentes tienen derecho a contravenir la decisión ante los tribunales. En la práctica, es el CRA quien tiene la carga de la prueba ante tribunales para probar que el contribuyente incurrió en una transacción elusiva. El proceso de aplicación de la NGA en este país es intenso en recursos para el Estado. Involucra presentar detalles exhaustivos del caso, previo a su invocación, a un comité conformado por representantes del CRA y del Departamento de Justicia y Finanzas del Gobierno de Canadá.

Si bien la NGA canadiense ha mostrado ser una herramienta efectiva en el combate contra la elusión, el año 2022 el gobierno de este país llamó a una consulta pública para recoger recomendaciones de los canadienses respecto a posibles mejoras que fortalezcan la NGA. En esta consulta el gobierno aborda una serie de aspectos específicos de la NGA que, a su juicio, se requieren fortalecer. En específico, se pusieron en consulta 5 dimensiones de la NGA en donde se identifican falencias y se buscan mejoras.

La primera pregunta de la consulta tiene que ver con la definición de “beneficio tributario”. Se ha encontrado de que la definición actual puede ser muy acotada, puesto que han existido casos en donde ha habido una planificación tributaria agresiva evidente, pero ha sido difícil probar la existencia de un beneficio tributario. La consulta busca recoger recomendaciones para redefinir el concepto de “beneficio tributario” de tal manera de asegurar el espíritu de la NGA.

La segunda pregunta de la consulta tiene que ver con la definición de “transacción elusiva”. De acuerdo con el diagnóstico realizado por el gobierno canadiense, existen casos de transacciones con “mezcla de propósitos”, en los cuales el contribuyente realiza un conjunto de acciones con motivos no tributarios al mismo tiempo de llevar a cabo planificaciones tributarias agresivas. Así, puede ocurrir que transacciones con fines principales no tributarios, pueden quedar eximidas de NGA aun cuando en una parte de esta transacción haya existido una planificación tributaria abusiva. Este diagnóstico surge a partir del hecho que de los 24 casos en donde la Corte Suprema ha rechazado la aplicación de la NGA, en 7 de ellos se debió a que no se pudo demostrar la existencia de “transacción elusiva”. En este contexto, el gobierno pone en consulta posible mejores a la NGA que incluyen: (i) proveer una regla interpretativa para especificar qué significa que una acción no cumple con “la buena fe”, (ii) extender la definición de transacción para incluir decisiones de los contribuyentes, y (iii) bajar la exigencia probatoria para calificar el “propósito principal” de la transacción.

La tercera pregunta de la consulta está relacionada con el concepto de mal uso o abuso de las normas legales. En general, resulta difícil determinar cuál es el objeto, espíritu o propósito de una ley. Por lo tanto, dado que el CRA debe probar que el contribuyente abusó de esto, los tribunales han tendido a favorecer al contribuyente cuando “el abuso” de las normas no es claro. Para abordar este problema, el gobierno ha puesto en consulta posible modificaciones legales que incluyen, por ejemplo, incluir preámbulos en las leyes tributarias en donde se haga explícito el objeto, espíritu o propósito de la norma; o cambiar la carga de la prueba al contribuyente, de tal manera que este sea el encargado de mostrar que sus transacciones son consistentes con el espíritu de la ley.

En la cuarta pregunta se consulta sobre el concepto de sustancia económica. En el diagnóstico realizado se afirma que al ser este un concepto no bien definido en la ley, los tribunales no lo han tomado en suficiente consideración. A juicio del gobierno canadiense, la falta de definición de este concepto en la NGA no permite alinear adecuadamente los objetivos de estas herramientas con otras provisiones legales para enfrentar la elusión. Se afirma que la NGA no busca suplantar otras normas especiales antielusión, más bien, al igual que las otras, debe procurar exigir la sustancia económica adicionalmente al cumplimiento literal de la ley por parte de los contribuyentes.

La quinta dimensión en consulta tiene relación con la capacidad disuasiva de la NGA. De acuerdo con el diagnóstico del gobierno canadiense, la NGA podría elevar su capacidad disuasiva si el costo de ser detectado en acciones elusivas fuera más alto. Cuando la aplicación de la NGA es efectiva e incluso confirmada por tribunales, el contribuyente sólo debe pagar los impuestos asociados al escenario no elusivo. De esta manera, el costo de incurrir en acciones elusivas para el contribuyente está determinado sólo por el pago de los servicios profesionales posiblemente contratados para llevar a cabo la acción elusiva, más los intereses por impuestos adeudados. Mientras que los

beneficios de una transacción elusiva, en caso de no ser detectada por la autoridad tributaria, pueden ser cuantiosos. Así, los incentivos económicos a no incurrir en dichas acciones pueden fortalecerse. Algunas de las soluciones propuestas involucran incluir multas iguales a un porcentaje de los beneficios tributarios en cuestión o aumentar los intereses que se aplican sobre los impuestos adeudados.

El caso canadiense es un buen ejemplo de cómo el combate a la elusión evoluciona en los países. Las falencias y propuestas descritas en la consulta pública apuntan a aumentar los estándares para los contribuyentes, de tal manera de que la NGA efectivamente sea una herramienta disuasiva de planificaciones tributarias agresivas.

5.2 Facilitación del acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria

5.2.1 Contenido Proyecto de Ley de Cumplimiento Tributario

Se propone modificar el procedimiento para el levantamiento del secreto bancario, buscando que el SII tenga acceso de manera más expedita y oportuna a la información bancaria del contribuyente cuando sea necesario para los fines de la fiscalización. Se establece que serán los contribuyentes quienes deban oponerse al levantamiento del secreto bancario en sede judicial, invirtiendo la carga de iniciar el procedimiento y se establece un procedimiento abreviado que permite garantizar correctamente el derecho a oponerse por parte del contribuyente y el interés fiscal en obtener la información bancaria. Asimismo, se incorporan normas para informar sobre movimientos bancarios anormales entre la notificación de la solicitud de levantamiento del secreto bancario y la entrega de información.

5.2.2 Antecedentes y experiencia internacional

La transparencia y el acceso a información con fines tributarios resulta imprescindible para impedir que los contribuyentes, tanto personas naturales como jurídicas, puedan ocultar sus ingresos y su patrimonio para sustraerse de sus obligaciones tributarias.

En informe Global Tax Evasion Report 2024, del EU Tax Observatory, se expone que el intercambio automático de información bancaria para y entre administraciones tributarias, ha contribuido a que la evasión originada por el movimiento de activos hacia paraísos fiscales de las personas de alto patrimonio a nivel global ha disminuido a un tercio en los últimos 10 años.

Por otro lado, el Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de información con Fines Tributarios -organismo internacional compuesto por 160 países incluyendo al G20- ha levantado una serie de estándares y recomendaciones con el propósito de mejorar el intercambio de información y avanzar hacia el fin del secreto bancario con objetivos de fiscalización tributaria.

En ese contexto el Foro Global ha desarrollado el Estándar de Intercambio de Información por Petición (EOIR por sus siglas en inglés) el cual se fundamenta en tres pilares: disponibilidad de la

información, acceso a la información, y bases legales con otras jurisdicciones para el intercambio de información. El último punto tiene relación con aspectos de tributación internacional, por lo tanto, se dejarán fuera de este análisis.

En relación con la información de cuentas bancarias, el foro recomienda (United Nations, 2017; Foro Global sobre Transparencias e Intercambio de información con Fines Fiscales, 2017):

1. Disponibilidad de información: la administración tributaria debe tener acceso a los registros bancarios, y que esta incluya al titular legal y beneficiario de la cuenta. La información debe mantenerse al menos cinco años y deben existir disposiciones efectivas de cumplimiento que aseguren la disponibilidad de la información.
2. Acceso a la información: La autoridad tributaria debe poder acceder a toda la información bancaria, asegurando que los derechos y garantías, como la notificación al contribuyente y la opción de apelación, sean compatibles con un intercambio efectivo de información sin retrasos indebidos. Esto incluye excepciones a la notificación previa en casos urgentes o que puedan afectar investigaciones, así como la notificación en momentos específicos después del intercambio de información.

El Foro Global evalúa regularmente a los países miembros, incluido Chile en 2020, para calificar la implementación de intercambio bajo solicitud.

En relación al aspecto de disponibilidad de la información, el Foro considera que Chile cumple con el estándar EOIR. La legislación chilena exige a los bancos conocer e identificar a sus clientes; el perfil de las actividades del cliente; los montos y el origen de las transacciones. La Superintendencia de Instituciones Financieras y Bancarias (hoy CMF), informó al Foro que se cumple con esta exigencia, por lo tanto, el estándar está siendo cumplido (OECD, 2020).

En cuanto a la solicitud de información por parte de la administración tributaria el Foro Global considera que Chile no cumple con el estándar EOIR. El proceso actual de solicitud de información a los bancos, en términos simples, es el siguiente (OECD, 2020): 1. El Servicio de Impuestos Internos (SII) solicita información al banco a través de su Director; 2. El banco proporciona la información si el cliente previamente ha dado su consentimiento; 3. En caso de falta de consentimiento, el cliente puede aceptar o rechazar la solicitud; 4. Si el cliente rechaza y no otorga consentimiento, el SII necesita obtener una orden judicial para exigir la información; 5. En el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA), el SII presenta pruebas de la necesidad de la información, y el tribunal determina la pertinencia de la solicitud. El Foro Global considera que este proceso, en especial en aquellos casos donde existe una oposición del contribuyente puede resultar en dilaciones significativas que afectan el proceso de fiscalización y/o investigación de la autoridad tributaria.

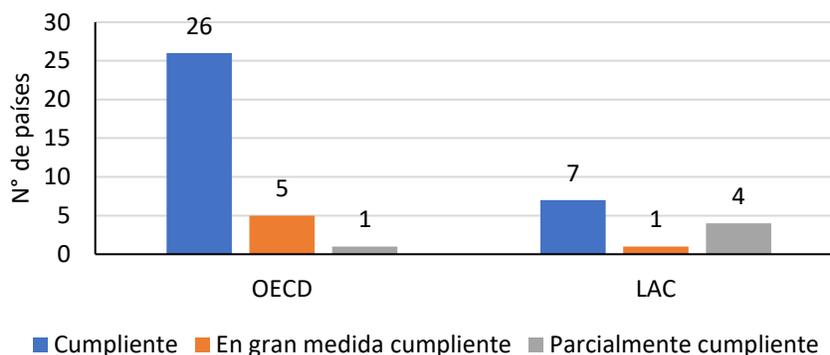
El Foro Global evalúa el cumplimiento de los pilares del modelo de intercambio de información, emitiendo cuatro calificaciones:

1. Conforme (*Compliant*): Implementación total del estándar de EOIR, incluso si hubo recomendaciones menores sin deficiencias significativas.

2. Conforme en gran medida (*Largely Compliant*): Implementación mayoritaria del estándar de EOIR, pero con áreas de mejora. Deficiencias identificadas tienen un impacto limitado en el EOIR.
3. Parcialmente conforme (*Partially Compliant*): Implementación parcial del estándar de EOI. Al menos una deficiencia material con efecto significativo en la práctica del EOIR.
4. No conforme (*Non-Compliant*): Deficiencias fundamentales en la implementación del estándar de EOIR.

En cuanto al criterio de acceso a la información bancaria, Chile recibe la calificación de "parcialmente conforme", producto de las deficiencias detectadas al procedimiento actual. El gráfico 1 ilustra que, de los 36 países pertenecientes a la OCDE, solo Chile obtiene la calificación de "parcialmente conforme". Por otro lado, en el contexto de los 16 países de América Latina¹², Chile comparte esta clasificación con Guatemala, Nicaragua y Uruguay, que tampoco incluyen excepciones a la notificación.

Gráfico 1: Calificación del pilar de acceso a la información para OECD y LAC



Fuente: Foro Global sobre Transparencias e Intercambio de información con Fines Fiscales.

En general los países OCDE van más allá del estándar EOIR y han eliminado la notificación al contribuyente de su legislación. En el caso de Finlandia, por ejemplo, los poderes de la administración tributaria trascienden el secreto bancario. En la práctica la autoridad tributaria establece una comunicación electrónica directa con los principales bancos del país a través de una interfaz conjunta, sin necesidad de explicar el motivo de la solicitud. En la misma línea, España y Suecia también otorgan prioridad a la autoridad tributaria sobre el secreto bancario. En estos casos, no se requiere notificar al contribuyente ni proporcionar explicaciones sobre la solicitud. En Suecia, la notificación al contribuyente puede llevarse a cabo una vez que la información ha sido entregada. Por su parte, en el caso de Estonia, por ejemplo, se notifica al contribuyente sobre la solicitud, aunque existen circunstancias especiales en la cual la autoridad tributaria puede dispensar de esta. En situaciones en las que se efectúa la notificación al contribuyente, este debe apelar en primer lugar ante la autoridad fiscal, y si esta mantiene su fallo, puede recurrir a un tribunal administrativo en segunda instancia.

Respecto a este tema, el informe del Centro de Estudios Públicos (Hurtado, Quezada, Ugarte y Vergara, 2023), recomienda seguir la experiencia internacional implementando medidas que

¹² Argentina, Belice, Brasil, Chile, Colombia, Guatemala, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, Perú, Uruguay

apunten a que el SII acceda a una mayor información bancaria del contribuyente y de una forma más expedita, con la finalidad de realizar una persecución más eficaz de la elusión y evasión tributaria.

5.2.3 Evidencia empírica

La implementación del sistema EOIR permite identificar movimientos bancarios no informados a las autoridades tributarias, y con ello disminuir el incumplimiento de las obligaciones tributarias. El acceso a la información bancaria conlleva una mayor claridad y transparencia en la tributación internacional. El estudio de Li y Shua (2022) analiza el aumento en la declaración de impuestos en empresas multinacionales de Estados Unidos tras la firma de acuerdos EOIR con jurisdicciones donde operan filiales. Como indicador de la elusión fiscal se empleó los "Beneficios Fiscales No Reconocidos" (UTB, por sus siglas en inglés)¹³, que reflejan la incertidumbre en torno a las obligaciones fiscales futuras de las empresas. Los resultados revelaron una reducción significativa en el incumplimiento tributario corporativo gracias a la implementación de EOIR: para cada firma, en promedio, se redujeron alrededor de 800 mil dólares los UTB.

El acceso a la información bancaria reduce fuertemente el incumplimiento tributario. Lo anterior pues constituye una información clave de terceras partes, en este caso, la banca, para aumentar la efectividad de los procesos de fiscalización de la autoridad tributaria. En el estudio de Kleven (2014) se analiza el caso de Dinamarca en el cual la autoridad tributaria posee un amplio acceso a la información bancaria. Según el estudio, la subdeclaración asociada a impuestos con sistemas explícitos de reporte por terceras partes es del 2,2%. Por su parte, la subdeclaración asociada a impuestos que implican sólo auto reporte de los contribuyentes, como los trabajadores autónomos, la tasa aumenta al 50%.

Kleven (2014) explica que el acceso a los movimientos de las cuentas bancarias por parte de la autoridad fiscal (como transacciones con tarjeta de crédito o transferencias bancarias) funcionan como una herramienta disuasiva, donde los contribuyentes optan por no arriesgarse ante la opción de una auditoría.

5.2.4 Caso de estudio: mejoras al procedimiento de levantamiento del secreto bancario en Países Bajos

Para Países Bajos, el informe del Foro Global del 2011 detectó una debilidad en el acceso a la información bancaria: si la parte notificada se oponía a la entrega de la información bancaria, el proceso podía volverse excesivamente lento, ya que la administración tributaria podía tardar entre 10 a 18 semanas en tener acceso a la información (OCDE, 2019).

A partir del 1 de enero de 2014, se eliminó el procedimiento de notificación y apelación. Desde entonces, no ha habido notificación ni apelación previa al intercambio. En general, los contribuyentes de los Países Bajos no tienen el derecho de oponerse o apelar una decisión de una autoridad tributaria durante la fase de investigación, es decir, su protección legal para asuntos

¹³ Los UTB representan provisiones contables que las empresas realizan para contemplar la posibilidad de que sus posiciones fiscales sean desafiadas o cuestionadas por las autoridades fiscales en el futuro

fiscales personales se aborda en los procedimientos fiscales después de la evaluación fiscal. Esta posición se extiende también al intercambio de información. Esto representa un estándar de acceso más expedito y abierto que lo que se propone en el Proyecto de Cumplimiento Tributario, en que se otorga al contribuyente el derecho a oponerse, y se fijan plazos acotados para el proceso judicial. Cabe destacar que el Foro Global no encontró problemas con la reforma implementada en Países Bajos en relación con la aplicación de derechos y salvaguardias (OCDE, 2019) .

5.3 Denunciante anónimo

5.3.1 Contenido del Proyecto de Ley de Cumplimiento Tributario

El Proyecto de Ley crea la figura del Denunciante Anónimo, siendo una novedad en nuestra legislación tributaria, aunque ya se implementó para el caso del mercado financiero. Tendrán la calidad de denunciantes anónimos las personas naturales que, de manera voluntaria, colaboren con investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios aportando antecedentes sustanciales, precisos, veraces, comprobables y desconocidos para el Servicio, para la detección, constatación o acreditación de éstos, o de la participación del presunto infractor o imputado de dichos delitos. El denunciante anónimo tendrá derecho al 10% de la multa que se aplique como consecuencia del procedimiento judicial realizado a partir de la información proporcionada.

Existirá un fuerte control respecto de las denuncias, en especial realizando un análisis de admisibilidad para filtrar todas aquellas denuncias que, no representen hechos constitutivos de delito o no se acompañen documentos suficientes que permitan abrir una investigación y conferir la calidad de denunciante anónimo a quien realizó la denuncia. Asimismo, el proyecto establece fuertes desincentivos al envío de denuncias dolosas. Quien solicite que se le otorgue la calidad de denunciante anónimo, aportando antecedentes a sabiendas de que éstos son falsos o fraudulentos, será sancionado con las penas de presidio menor en su grado medio a máximo y multa de 15 unidades tributarias mensuales, sin perjuicio de las acciones que el denunciado pudiese interponer para resarcir los perjuicios causados.

5.3.2 Antecedentes y experiencia internacional

En las últimas décadas, los delitos tributarios han adquirido nuevas formas a través de arreglos complejos y opacos. Este tipo de delitos afecta los ingresos fiscales, ayuda a blanquear ganancias ilícitas y socava la confianza pública en las instituciones.

En 2022 el Grupo de Trabajo de la OCDE sobre Delitos Fiscales y Otros Delitos, publicó el informe "Poner Fin al Juego de las Empresas Ficticias: Combatiendo a los Profesionales que Facilitan Delitos Fiscales y de Cuello Blanco", que analiza estrategias para poder interrumpir las actividades de los profesionales que colaboran en la perpetración de estos delitos y promueve el desarrollo de estrategias disuasivas.

El documento indica que los programas de incentivos para informantes, cuando se implementan de manera efectiva, pueden ser una herramienta crucial para que los reguladores con recursos

limitados obtengan información y promuevan un ambiente de mayor transparencia en un entorno de creciente descontento público hacia quienes evaden impuestos y quienes los facilitan.

El principal objetivo de esta figura no es aumentar la recaudación a través de denuncias, sino disuadir activamente la comisión de estos delitos. Para lograrlo, es esencial desarrollar un mecanismo creíble que garantice la eficacia en caso de presentarse una denuncia fundamentada.

Hay dos elementos que son fundamentales para la efectividad de la medida. Por una parte, otorgar garantías al denunciante del carácter anónimo del instrumento y establecer impedimentos a que enfrente eventuales represalias (excepto en el caso de las denuncias maliciosamente falsas). Por otra, establecer incentivos económicos, siempre que las denuncias eleven la recaudación fiscal. Un buen diseño permitirá elevar el atractivo de denunciar en el caso de observar y poseer antecedentes concretos de delitos tributarios, lo que a su vez representa un fuerte desincentivo para la comisión de estos delitos.

1. Protección y confidencialidad del denunciante

La seguridad del denunciante es crucial para garantizar la efectividad de las denuncias. Reino Unido, Canadá y Estados Unidos aseguran la privacidad y confidencialidad del informante. Además, incorporan disposiciones contra represalias, como la prohibición de despedir o discriminar a una persona por haber realizado una denuncia (Australian Government, 2016; Canada Revenue Agency, 2023; IRS Whistleblower Office, 2022).

2. Recompensas económicas

El uso de recompensas monetarias se ha implementado en diversos países como incentivo para fomentar las denuncias. Estados Unidos, Canadá, Corea del Sur e Inglaterra son ejemplos de países que ofrecen incentivos económicos a los denunciantes. Es común a todas las administraciones que, para ser elegible al beneficio, el denunciante debe haber proporcionado información que haya contribuido significativamente al caso. En la tabla 1 se detallan los montos ofrecidos en cada uno de estos países.

Tabla 2: Monto de recompensa para denunciantes anónimos

País	Monto de recompensa
Estados Unidos	Entre un 15% a 30% de lo recolectado por la autoridad fiscal
Corea del Sur	Entre un 5% a 20% de los ingresos recaudados con un tope de 3,5 millones de dólares.
Canadá	Entre 5% a 15% siempre y cuando el ingreso recaudado sea superior a 75 mil dólares.
Reino Unido	Los pagos son discretivos y dependen del caso a caso.

Fuente: (IRS Whistleblower Office, 2022) (Australian Government, 2016) (Canada Revenue Agency, 2023) (National Tax Service of the Republic of Korea, 2019)

5.3.3 Evidencia empírica

La figura del denunciante anónimo tiene un efecto directo en la recaudación al proveer de información útil para identificar a potenciales evasores. El estudio de Call et al (2017), encontró que las causas en que participan informantes consiguen multas más altas y sentencias de prisión más largas para los ejecutivos culpables. La probabilidad de una sanción monetaria incrementa en un 8,6%, y la probabilidad de una sanción penal en un 6,6%.

La investigación de Wilde (2017) encontró que, en el caso de Estados Unidos, las empresas sujetas a acusaciones de denunciantes anónimos muestran disminuciones significativas en la presentación de informes financieros incorrectos y en la planificación tributaria agresiva, en comparación con las empresas de control. Se observó que este efecto disuasorio persiste durante al menos dos años más allá del año de la acusación.

La recaudación efectiva a partir de denuncias anónimas es relevante, aunque relativamente acotada en comparación a los ingresos fiscales. Por ejemplo, en el caso de Estados Unidos la administración tributaria recauda alrededor de 300 millones de dólares al año en impuesto a la renta como resultado de denuncias anónimas (Amir, Lazar, & Levi, 2018). No obstante, el efecto indirecto de estos programas, es decir, la disuasión de la evasión fiscal puede tener un impacto mucho mayor y resultar en un aumento significativo en las recaudaciones.

Amir et al (2017) analizaron la "Línea Directa de Justicia" que consiste en un mecanismo de denuncia anónima en Israel. Al momento de iniciarse el programa, el instrumento recibió una fuerte campaña mediática. Como consecuencia, se observó que la recaudación por la implementación de la Línea Directa aumentó en un 27%. Después de aproximadamente un año desde su inicio, se reveló que el mecanismo de denuncias no fue efectivo en el procesamiento y acción ante las denuncias. Esto llevó a una disminución en las recaudaciones de impuestos una vez que se hizo pública la falta de efectividad. Los autores concluyen que la efectividad del mecanismo es crucial para mantener su carácter disuasorio.

Johannesen y Stolper (2017) investigaron el efecto disuasorio de la figura del denunciante anónimo en el sector bancario *offshore*. Se examinó el impacto de la primera filtración de información de clientes de un banco en un paraíso fiscal, resultado de la denuncia realizada por Heinrick Kieber. Esta filtración provocó una repentina salida de depósitos de los paraísos fiscales y una marcada disminución en el valor de mercado de los bancos conocidos por colaborar en la evasión fiscal. La pérdida de valor de mercado fue más pronunciada para los bancos más involucrados en la evasión fiscal, mientras que los bancos sin vínculos conocidos con la evasión fiscal no experimentaron cambios significativos en su valor de mercado. Las filtraciones posteriores tuvieron efectos cualitativamente similares, aunque de menor magnitud. Los autores sugieren que las denuncias en los bancos de paraísos fiscales disuaden a los evasores fiscales en el extranjero, al aumentar el riesgo percibido de cometer y asistir en la evasión fiscal.

La literatura también ha estudiado los incentivos que existen a denunciar. Dyke et al (2010) encontró que en general los incentivos para la red de informantes son débiles. Las dos principales fuentes

internas -auditores y empleados- tienen poco incentivos para denunciar. En el caso de los auditores, la denuncia de fraude lo hace más propenso a perder clientes; en el caso de los empleados la evidencia muestra que en general realizan la denuncia para evitar la responsabilidad legal que surge, sin embargo, en la práctica la gran mayoría de ellos ha recibido reprimendas como despidos. El autor encuentra que la mejor herramienta para contravenir estos incentivos por no denunciar es el uso de recompensas monetarias.

Finalmente, un elemento que se menciona en torno a la figura del denunciante anónimo es el uso de denuncias falsas. En general medir este efecto es complejo, y por lo mismo no existe evidencia empírica para países que hayan percibido este problema. Ahora bien, en los países que han implementado este tipo de políticas no lo observan como riesgo dado que en caso de que el denunciante realice una falsa denuncia se expone a consecuencias legales. En Estados Unidos una información falsa o fraudulenta se hace presente bajo pena de perjurio que puede implicar una fianza, cárcel de hasta 5 años, o ambas.

5.3.4 Caso de estudio: Australia

En julio de 2019 entraron en vigencia las protecciones para denunciantes tributarios contenidos en la Ley de Enmienda de Leyes del Tesoro (Mejora de las Protecciones para Denunciantes). Previo a la implementación el sistema tributario australiano permitía las denuncias, pero la regulación no garantizaba una protección robusta al denunciante. Las disposiciones de confidencialidad relacionadas con asuntos tributarios otorgaban cierto nivel de confidencialidad de manera indirecta. Sin embargo, existían varias excepciones, como por ejemplo cuando un tribunal ordenaba la revelación de la identidad del denunciante (Australian Government, 2016).

La nueva normativa establece mecanismos de protección robustos, entre los que se encuentran:

- Protección de la identidad del denunciante, en la que toda la información proporcionada por este es confidencial.
- Protección civil, criminal y administrativa, lo que implica, por ejemplo, que el denunciante no puede ser demandado por violación de contratos de confidencialidad. Además, cualquier información que pueda incriminar al denunciante no será admitida como evidencia en un juicio penal en su contra.
- Protección contra represalias, lo que significa que no se pueden tomar represalias contra el denunciante, como despedirlo, acosarlo, intimidarlo, dañarlo o herirlo (incluso psicológicamente), o dañar su propiedad, negocio o posición financiera.
- Compensación, en caso de que el denunciante sufra perjuicio con la divulgación. Un tribunal puede ordenar una compensación por el perjuicio causado, como pago de daños y perjuicios o reinstalación en el empleo, entre otros.

6 Conclusiones

La globalización, el mayor desarrollo de los países y la sofisticación de las economías ha llevado también a que algunos contribuyentes introduzcan nuevas formas de incumplir sus obligaciones tributarias. Esto genera nuevos desafíos para las autoridades tributarias, quienes deben adquirir nuevas y mejores herramientas para enfrentar este problema.

Múltiples son las estimaciones – que han realizado organismos internacionales, administraciones tributarias y académicos – que dan cuenta de la significativa magnitud del incumplimiento tributario alrededor del mundo. Estos incumplimientos dañan las finanzas públicas, afectan la eficiencia de la economía y generan injusticias minando la confianza en el sistema tributario de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias. La envergadura de esta problemática ha implicado que diversos países y espacios de colaboración internacional, como la OCDE junto a su marco inclusivo y la Unión Europea, promuevan e implementen acciones concretas para combatir la evasión y la elusión.

El Proyecto de Ley de Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, presentado por el Gobierno, incluye nuevas atribuciones específicas para la autoridad tributaria que tanto la experiencia comparada como la literatura académica han demostrado su efectividad en cuanto a reducir el incumplimiento tributario. Algunas de estas medidas son el fortalecimiento de la Norma General Antielusión, facilitación al acceso a información bancaria y la figura del denunciante anónimo tributario.

Como se explicó a lo largo del presente informe, el combate a la elusión requiere tomar medidas multidimensionales, que incluye mayores atribuciones legales para la autoridad tributaria, mayor acceso a información que robustezcan los procesos de fiscalización, mayor cooperación internacional, entre otras. Todo esto genera conjuntamente un esquema de incentivos que busca disuadir el incumplimiento tributario, en particular la evasión y la planificación tributaria agresiva.

7 Referencias

- Alstadsæter, A., Godar, S., Nicolaidis, P., & Zucman, G. (2023). Global Tax Evasion Report 2024.
- Amir, E., Lazar, A., & Levi, S. (2018). The deterrent effect of whistleblowing on tax collections. *European Accounting Review*, 939 - 954.
- Australian Government. (2016). *Review of tax and corporate whistleblower protections in Australia*.
- Australian Government. (2016). *Review of tax and corporate whistleblower protections in Australia*.
- Australian Taxation Office. (10 de Diciembre de 2019). *Tax whistleblowers*. Obtenido de <https://www.ato.gov.au/General/Gen/Whistleblowers/>
- Call, A., Martin, G., Sharp, N., & Wilde, J. (2017). Whistleblowers and outcomes of financial misrepresentation enforcement actions. *Journal of Accounting Research*, 123 - 171.
- Canada Revenue Agency. (13 de Junio de 2023). *Report offshore tax cheating – Outcomes*. Obtenido de <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/report-offshore-tax-cheating-how-reward.html>
- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2010). Who blows the whistle on corporate fraud? *The Journal of Finance*, 2213 - 2253.
- Foro Global sobre Transparencias e Intercambio de información con Fines Fiscales. (2017). *Intercambio de información previa petición: Manual sobre revisiones inter pares 2016 - 2020*. OCDE.
- Hurtado, H., Quezada, P., Ugarte, G., & Vergara, R. (2023). *Cumplimiento tributario en Chile: Análisis del proyecto de Gobierno y propuestas*. Centro de Estudios Públicos.
- IRS Whistleblower Office. (2022). *Fiscal year 2022 Annual Report*.
- Johannesen, N., & Zucman, G. (2014). The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown. *American Economic Journal: Economic Policy*, 65 - 91.
- Kleven, H. J. (2014). How can Scandinavians tax so much? *Journal of Economic Perspectives*, 77 - 98.
- Li, Y., & Shuai Ma, M. (2022). Are tax havens and offshore financial centers cracked down on? An examination of the international standard of exchange of information on request. *The Accounting Review*, *Forthcoming*.
- Menkhoff, L., & Miethe, J. (2019). Tax evasion in new disguise? Examining tax havens' international bank deposits. *Journal of Public Economics*, 53 - 178.
- Munizaga, C. (2022). La Figura del Denunciante Anónimo en el Derecho Tributario Chileno. *Anuario de Derecho Tributario*, 61 - 84.

- National Tax Service of the Republic of Korea. (2019). *Tax Whistleblower reward program Republic of Korea National Tax Service*. Obtenido de <https://constantinecannon.com/wp-content/uploads/2019/07/South-Korea-Tax-Whistleblower-Reward-Program.pdf>
- Nyreröd, T., & Spagnolo, G. (2021). Myths and numbers on whistleblower rewards. *Regulation & Governance*, 82-97.
- O'Reilly, P., Parra Ramirez, K., & Stemmer, M. (2019). *Exchange of Information and Bank Deposits in International Financial Centres*. Paris: OECD Taxation Working Papers.
- OCDE. (2019). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: The Netherlands 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*. Paris: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.
- OECD. (2020). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Chile 2020 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2021). *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*. Paris: OECD Publishing.
- Orbitax. (03 de Enero de 2019). *Estonia Implements EU Anti-Tax Avoidance Directive Measures — Orbitax Tax News & Alerts*.
- Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Smietanka, A., & Pechcinska, A. (2022). *VAT gap in the EU - Report 2022*. Luxemburgo: Publications Office of the European Union.
- United Nations. (2017). *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.
- Wilde, J. (2017). The deterrent effect of employee whistleblowing on firms' financial misreporting and tax aggressiveness. *The Accounting Review*, 247 - 280.

8 Anexo

Anexo 1

Cálculo de la participación de las rentas del capital en el PIB y ajuste de la recaudación del impuesto corporativo¹⁴

Para el cálculo de la participación de las rentas del capital en primer lugar se debe calcular la participación del sector corporativo en la economía. A partir de la información de Cuentas Nacionales (CCNN) publicada por la OCDE por país, es posible realizar la siguiente desagregación para cada país:

$$PIB_i = VA_{corporativo,i} + VA_{gobierno,i} + VA_{no\ corporativo,i}$$

Donde:

- PIB_i corresponde al PIB del país i en moneda local, valorizada a precios de factores¹⁵.
- $VA_{corporativo,i}$ corresponde al valor agregado del Sector Corporativo del país i en moneda local, valorizada a precios de factores.
- $VA_{gobierno,i}$ corresponde al valor agregado del Sector Gobierno del país i en moneda local, valorizada a precios de factores.
- $VA_{no\ corporativo,i}$ corresponde al valor agregado del Sector No Corporativo del país i en moneda local, valorizada a precios de factores.

La desagregación del sector agregado es obtenida a partir de las CCNN por sector institucional. La descripción de cada sector es la siguiente¹⁶:

- Sector Corporativo: lo componen todas aquellas instituciones con fines de lucro, incluyendo empresas públicas, capaz de poseer activos, incurrir en obligaciones y participar de actividades y transacciones económicas con otras instituciones. En esta categoría se incluyen los distintos tipos de sociedades. Este sector, a su vez, se puede dividir en instituciones financieras y no financieras.
- Sector Gobierno: está compuesto por unidades legales establecidas por el proceso político que tienen autoridad ejecutiva, legislativa o judicial sobre un área determinada. Las unidades institucionales que componen este sector tienen responsabilidad de proveer de bienes y servicios a la comunidad o a hogares individuales, redistribuir ingreso o riqueza por medio de transferencias y participar en actividades de producción fuera del mercado.
- Sector No Corporativo: lo componen el sector hogares e instituciones legales sin fines de lucro creadas con el propósito de proveer de bienes y servicios.

¹⁴ OECD (2024), "National Accounts at a Glance", OECD National Accounts Statistics (database), <https://doi.org/10.1787/data-00369-en>.

¹⁵ La valoración a precios de factores corresponde al valor neto de impuestos indirectos.

¹⁶ Estas definiciones provienen del Sistema de Cuentas Nacionales 2008, que corresponde a los estándares internacionales de cuentas nacionales, adoptados por la Comisión Estadística de Naciones Unidas (UNSC, por sus siglas en inglés).

De esta manera, se define la participación del Sector Corporativo en el PIB (β_i) del país i como la razón entre el valor agregado de este sector y el PIB:

$$\beta_i = \frac{VA_{corporativo,i}}{PIB_i}$$

El valor para cada país se puede encontrar en la Tabla 1 del presente anexo. Los detalles de los datos por país que permite replicar este cálculo se pueden encontrar en la Tabla 13 de la sección “National Accounts”, subsección “Annual National Accounts”, de la OCDE¹⁷.

Un segundo paso para calcular la participación de las rentas del capital en la economía es descomponer el valor agregado del sector corporativo. Esta descomposición se puede realizar de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$VA_{corporativo,i} = CE_i + MON_i + D_i$$

Donde:

- CE_i corresponde a las compensaciones pagadas a empleados del sector corporativo del país i . Estas compensaciones corresponden al total de remuneraciones adquiridas por las personas a cambio de su trabajo en el proceso productivo.
- MON_i : corresponde al margen operacional neto del sector corporativo del país i . Son los ingresos netos de los costos de producción, depreciación y pago compensaciones a empleados.
- D_i es el consumo de activo fijo del país i .

Finalmente, se procede a calcular las utilidades del sector corporativo agregadas. Esta cifra es equivalente a una base imponible que potencialmente está afecta a impuesto corporativo.

$$UC_i = MOB_i - D_i - PNI_i$$

Donde

- UC_i es la utilidad del sector corporativo del país i .
- MOB_i es el margen operacional bruto del país i . Corresponde a los ingresos menos los costos de producción y pago de compensación a empleados.
- D_i el consumo de capital fijo del sector corporativo del país i ¹⁸.
- PNI_i es el pago neto de intereses (pagados menos recibidos) del sector corporativo del país i .

¹⁷ <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=NAAG%20#>

¹⁸ Existen países, como es el caso de Chile, que el consumo de capital fijo está incluido en el Margen Operacional Bruto. Esta estadística es reportada por el Banco Central de Chile como Excedente Bruto de Explotación.

Así, la participación de las rentas del capital en el sector corporativo se define como:

$$\alpha_i = \frac{UC_i}{VA_{corporativo,i}}$$

El valor para cada país se puede encontrar en la Tabla 1 del presente anexo. Los detalles de los datos por país que permite replicar este cálculo se pueden encontrar en la Tabla 13 y 14A¹⁹ de la sección “National Accounts”, subsección “Annual National Accounts”, de la OCDE.

Cálculo de la recaudación ajustada del impuesto corporativo en los países de la OCDE

La siguiente fórmula permite calcular la recaudación ajustada del impuesto corporativo, ajustada por la participación de las rentas del capital en la economía, en el país i :

$$RAC_i = R_i \cdot \frac{\alpha_{chile}}{\alpha_i} \cdot \frac{\beta_{chile}}{\beta_i}$$

Donde:

- RAC_i : es la recaudación ajustada del impuesto corporativo en porcentaje del PIB para el país i .
- R_i : es la recaudación efectiva del impuesto corporativo en porcentaje del PIB en el país i .
- α_i : es la participación de las rentas del capital en el sector corporativo en el país i .
- α_{chile} : es la participación de las rentas del capital en el sector corporativo en Chile.
- β_i : es la participación del sector corporativo en el PIB del país i .
- β_{chile} : es la participación del sector corporativo en el PIB de Chile.

Notar que, por construcción, la recaudación ajustada de Chile coincide con la recaudación efectiva, dado que Chile es el país de comparación con el cual se realiza el ajuste para el resto de los países.

Similarmente, la siguiente fórmula permite calcular la recaudación del impuesto corporativo, ajustada por la tasa por la participación de las rentas del capital en la economía y el valor de la tasa corporativa, en el país i

$$RA_i = RAC_i \cdot \frac{\tau_{chile}}{\tau_i}$$

Donde:

- RAC_i : es la recaudación ajustada del impuesto corporativo en porcentaje del PIB para el país i .
- τ_{chile} corresponde al valor de la tasa del impuesto corporativo en Chile.

¹⁹ En esta tabla el sector corporativo se encuentra subdividido en “Financial” y “Non-financial Corporations”, desde donde se obtiene para cada uno el pago neto de intereses. El pago neto de intereses del Sector Corporativo corresponde a la suma del pago neto de intereses del sector “Financial” y “Non-financial Corporations”

- τ_i corresponde al valor de la tasa del impuesto corporativo en el país i .

Tabla 3. Recaudación efectiva, tasa corporativa, participación del sector corporativo en la generación de valor agregado en la economía, participación de las rentas del capital en el sector corporativo, y recaudación ajustada
(Países OCDE)

País ²⁰	Recaudación Impuesto Corporativo (% del PIB) ²¹	Tasa Corporativa (%) ²²	Tamaño del valor agregado generado por el sector corporativo (% del PIB) [1] ²³	Participación de las rentas del capital en el sector corporativo (% del sector corporativo) [2] ²⁴	Recaudación ajustada por [1] y [2] (% del PIB)	Recaudación Ajustada por [1], [2] y por tasa corporativa (% del PIB)
Austria	2,6	24,0	65,8	21,6	7,4	8,4
Belgium	3,8	25,0	78,8	24,9	7,9	8,5
Chile	4,5	27,0	69,7	58,6	4,5	4,5
Colombia	4,6	35,0	54,4	55,8	6,2	4,8
Czechia	3,6	19,0	66,8	25,9	8,5	12,0
Denmark	3,2	22,0	68,2	27,6	6,9	8,5
Estonia	1,7	20,0	76,2	28,9	3,2	4,4
Finland	2,5	20,0	65,7	24,4	6,3	8,5
France	2,3	25,8	60,5	13,3	11,6	12,2
Germany	2,0	15,8	69,0	22,4	5,4	9,2
Greece	1,9	22,0	40,8	28,4	6,5	8,0
Hungary	1,3	9,0	61,7	30,2	2,8	8,5
Ireland	3,2	12,5	82,3	55,1	2,9	6,3
Israel	3,2	23,0	58,5	33,2	6,6	7,8
Italy	1,9	24,0	55,8	28,2	5,0	5,6
Korea	3,9	24,0	70,6	28,1	8,1	9,1
Latvia	0,7	20,0	69,9	22,7	1,8	2,4
Lithuania	1,6	15,0	74,7	36,9	2,3	4,2
Luxembourg	5,4	18,2	72,6	130,7	2,3	3,5
Mexico	3,4	30,0	53,1	47,1	5,6	5,1
Netherlands	3,5	25,8	71,6	29,0	7,0	7,3
New Zealand	4,9	28,0	74,9	36,8	7,2	7,0
Norway	6,3	22,0	71,1	34,2	10,6	13,0

²⁰ Australia, Canadá, Islandia y Japón se excluyen por no contar con datos de Cuentas Nacionales en las estadísticas de la OCDE a partir de los cuales se pueden calcular la participación de las rentas del capital.

²¹ Se utiliza el promedio desde 2018 a 2021 publicado por la OCDE.

²² Se utiliza la tasa corporativa del último año reportado en las estadísticas de la OCDE.

²³ Corresponde al promedio de esta participación calculada entre los años 2018 y 2022.

²⁴ Corresponde al promedio de esta participación calculada entre los años 2018 y 2022.

Poland	2,3	19,0	56,3	32,5	5,1	7,3
Portugal	2,9	30,0	61,1	22,4	8,7	7,8
Slovak Republic	3,2	21,0	59,0	30,0	7,4	9,6
Slovenia	2,1	19,0	64,9	15,9	8,2	11,7
Spain	2,3	25,0	61,2	22,8	6,7	7,2
Sweden	3,0	20,6	66,3	22,8	8,2	10,7
Switzerland	3,1	8,5	75,7	15,6	10,7	34,0
Türkiye	0,0	25,0	0,0	0,0	0,0	0,0
United Kingdom	2,5	25,0	66,9	23,2	6,7	7,2
United States	1,4	21,0	56,3	18,2	5,6	7,2

Anexo 2A

Comparación internacional de reglas tributarias que afectan la determinación de la base imponible del impuesto corporativo

Tabla 4. Cuadro comparativo de tasas y reglas de determinación de la base imponible del impuesto corporativo.

País	Impuesto corporativo	Pérdidas	Deducciones gastos EERR	Intereses pagados	Depreciación	Créditos / Otros impuestos
Chile	<ul style="list-style-type: none"> - Tasa general 25%. - Tasa del 27% para aquellas sociedades acogidas al régimen 14 letra A) LIR. - Se aplican tasas preferentes para sociedades PYMES. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se puede imputar la pérdida tributaria a los años siguientes sin límite alguno. 	<p>Los gastos por intereses relacionados con financiamiento o entre empresas relacionadas serán aceptados como gasto y quedarán afectos a una tasa de impuesto adicional de 35%.</p>	<p>Los pagos al extranjero por concepto de intereses se gravarán con un impuesto del 4% cuando sean pagados a una institución financiera.</p>	<p>El gasto por depreciación corresponde a una cuota anual en relación con la vida útil del bien calculado de manera lineal. También está permitida una depreciación acelerada equivalente a 1/3 de la vida útil normal de un bien. Se aceptará como gasto adicionalmente un gasto por depreciación equivalente a 1/10 de la vida útil del bien, cuando la sociedad no genere ingresos superiores a 100.000 UF. Finalmente, existe un beneficio transitorio correspondiente a una depreciación instantánea.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Hasta el año 2023, se puede determinar un crédito "PPUA", equivalente al 50% de la cantidad menor entre la pérdida tributaria del ejercicio y las dividendos y retiros percibidos en el ejercicio.
España	<ul style="list-style-type: none"> - 25%, sobre todos los ingresos, incluido ganancia de capital (ver Anexo 1). - 15%, soc. nuevas por sus primeros dos años de vida (no aplica soc. de capital) - 15% con tope sobre un cálculo, como imppto. mínimo (globe) para soc. con ingresos netos 	<p>Puedes ser arrastradas al futuro sin límite de años con un tope anual del 70% de la base imponible positiva antes de algunas deducciones (reserva de capitalización²⁵). La restricción aplica para pérdidas que superen 1 millón de EUR. (información</p>	<p>Los gastos por intereses relacionados con el financiamiento o entre entidades de un mismo grupo para la adquisición o aumento de capital de participación es en entidades del mismo grupo</p>	<p>Los intereses pagados a un prestamista (relacionado o no) no pueden exceder el 30% del EBITDA. La diferencia puede ser llevada hacia adelante sin límite de años. Existe un umbral de deducción de intereses</p>	<p>El gasto por depreciación será aceptado cuando se utilice el método lineal o el método del saldo decreciente (acelerada) para ciertos bienes. Puede ser aceptada una depreciación acelerada distinta si la entidad presenta un plan de</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Las donaciones realizadas a instituciones sin fines de lucro podrán ser utilizadas como crédito hasta el 35% de la donación. - Se puede optar a un régimen de "unidad fiscal" en donde un grupo de empresas puede ser tratado

²⁵ Los contribuyentes españoles pueden reducir su base imponible en una cantidad equivalente al 10% del aumento de su patrimonio neto en un año determinado si contabilizan una reserva no distribuible que corresponda a la reducción de la base imponible y la mantienen en su balance durante cinco años fiscales.

	superiores a 20 mill EUR.	complementaria bajo el cuadro).	no son aceptados como gasto.	ascendente a 1 millón de EUR.	depreciación ²⁶ , justificando frente a la autoridad tributaria, la adopción de esta decisión.	como un único contribuyente para fines fiscales.
Francia	<ul style="list-style-type: none"> - 25% tasa general. - 15% pequeñas empresas sobre sus primeras 38.120 EUR en ganancias. - 3,3% de sobrecargo, aplicado a grandes empresas que pagan sobre 763 mil EUR en imppto. corporativo (tasa efectiva 25,83%.) 	<p>Pueden ser arrastradas hacia delante sin límite de tiempo, sin embargo, la deducción de la pérdida no puede exceder 1 millón de EUR más el 50% de la ganancia imponible que exceda ese monto en el periodo en evaluación.</p> <p>También, se puede aplicar las pérdidas a beneficios no distribuidos durante el año, esta aplicación resulta en un crédito en contra del imppto. corporativo por 5 años reembolsable al final del quinto año.</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Solo son aceptados como gasto los intereses que sean pagados bajo condiciones de mercado (tasa de interés flotante). - Los gastos financieros serán deducibles si no superan el mayor de los siguientes umbrales: <ul style="list-style-type: none"> i) 3 millones EUR ii) 30% de la renta imponible. 	En general los activos se deprecian utilizando el método lineal, pudiendo utilizar el método de saldo decreciente sobre ciertos bienes nuevos (acelerada).	Existe un crédito por I&D correspondiente al 30% de los gastos en I&D realizados durante al año.
Países Bajos	<ul style="list-style-type: none"> - 19% a los primeros 200 mil EUR. Sobre el exceso se aplica tasa 25,8%. - 9% para los ingresos relacionados con propiedad intelectual "Caja de innovación" (ver Anexo 1). - Las ganancias de capital incluidos los dividendos recibidos desde sociedades extranjeras están exentas de imppto corporativo, cuando la sociedad holandesa posea una participación superior al 5% en dicha entidad (ver información complementaria bajo el cuadro). 	<p>Las pérdidas pueden ser compensadas en el futuro, sin límite de tiempo, sin embargo, podrá utilizarse el 100% de la pérdida respecto del primero millón de euros gravable, y lo que exceda de dicho monto se puede compensar con pérdidas hasta un 50%.</p> <p>Si una gran parte de una empresa cambia de dueños (sobre el 49% de la propiedad, pueden perder el derecho a usar las pérdidas para reducir impuestos en el futuro, aunque hay excepciones a esta regla.</p>		Los intereses pagados a un prestamista (relacionado o no) no pueden exceder el 20% del EBITDA. La diferencia puede ser llevada hacia adelante sin límite de años. Existe un umbral de deducción de intereses ascendente a 1 millón de EUR.	En general los activos se depreciación utilizando el método lineal, pudiendo utilizar el método de saldo decreciente. Los bienes cuyo costo es inferior a 1.000 dólares neozelandeses pueden depreciarse instantáneamente.	<ul style="list-style-type: none"> - Existe un crédito por I&D correspondiente al 40% de los gastos en I&D realizados durante al año. - Se puede optar a un régimen de "unidad fiscal" en donde un grupo de empresas puede ser tratado como un único contribuyente para fines fiscales.

²⁶ El plan de depreciación debe contener la especificación de los activos, la fecha y precio de adquisición, las tasas de depreciación y la asignación anual de depreciación deseada.

Alemania	<ul style="list-style-type: none"> - 15% tasa general. - 5,5% impuesto solidario sobre la tasa de 15%, lo que implica una tasa efectiva de 15,825%. - Las ganancias de capital, excepto las provenientes de la venta de acciones, se consideran ingresos ordinarios para las corporaciones (ver información complementaria). - Las ganancias de venta de acciones de corporaciones están generalmente exentas del impuesto sobre la renta corporativa y del impuesto comercial. El 5% de la ganancia de capital se considera un gasto no deducible por lo que la exención efectiva es del 95% de la ganancia de capital. 	<ul style="list-style-type: none"> - Las pérdidas fiscales se pueden llevar adelante indefinidamente sin límite de tiempo. - Sin embargo, bajo la llamada "tributación mínima", solo el 60% de las ganancias gravables anuales que excedan 1 millón de euros pueden ser compensadas por las pérdidas atrasadas. Esto significa que el 40% de las ganancias por encima de 1 millón de euros está sujeto a impuestos. - Para el impuesto sobre la renta corporativa (no para el impuesto comercial), desde 2022 se permite llevar las pérdidas hacia atrás durante dos años con un límite máximo de 10 millones de euros para los años fiscales 2020 a 2023. A partir de 2024, se aplicará el límite normal de 1 millón de euros. 		<p>El gasto por intereses está limitado al 30% del EBITDA de la sociedad. Esta deducción aplica sobre los intereses netos (ingresos por intereses descontado el gasto por intereses). Esta limitación no aplica en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si los gastos netos son inferiores a 3 millones de EUR. - Si la sociedad no pertenece a un grupo consolidado. - Se puede evitar la limitación si la proporción de capital propio del grupo en Alemania es similar o mayor a la proporción del grupo global, con ciertos ajustes técnicos. <p>Los gastos por intereses que no se dedujeron puede llevarse adelante indefinidamente , pero están sujetos a las reglas de pérdidas tributarias.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Desde el 31 de diciembre de 2007, para activos fijos móviles comprados o producidos, la depreciación fiscal generalmente se calcula utilizando el método de línea recta. - Para activos móviles adquiridos o fabricados después del 31 de diciembre de 2019 y antes del 1 de enero de 2023, se puede aplicar el método de saldo decreciente, depreciando un porcentaje fijo del valor fiscal residual (no superior al 25%) por año y con un límite máximo de 2.5 veces el porcentaje de depreciación que se aplicaría utilizando el método de línea recta. - Para ciertos activos digitales (hardware, software y periféricos), el Ministerio Federal de Finanzas ha establecido una vida útil de un año, lo que permite su amortización inmediata para los años fiscales que finalizan después del 31 de diciembre de 2020, incluso si se adquirieron antes de esa fecha y no se han depreciado completamente. 	<p>Consolidación Fiscal: La ley fiscal alemana permite una consolidación fiscal para un grupo de empresas alemanas (Organschaft). Esto permite que las pérdidas de algunas empresas del grupo se compensen con las ganancias de otras empresas del mismo grupo.</p>
Polonia	<ul style="list-style-type: none"> - Tasa general de impuesto sobre la 	<p>Las pérdidas pueden ser compensadas hacia</p>		<p>Los intereses</p>	<p>En general los activos se depreciación</p>	<p>Los grupos de empresas relacionadas</p>

	<p>renta corporativa asciende a 19%.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tasa preferencial de 5% en casos calificados como propiedad intelectual. - Para pequeñas empresas la tasa de impuesto es del 9%. - Las ganancias de capital tributan con la tasa general. 	<p>adelante durante cinco años fiscales. Sin embargo, sólo hasta el 50% de la pérdida original puede ser compensada, con excepción de pérdidas que no excedan los 5 millones de PNL (Polski Złoty) equivalente a EUR \$1.143.000 aprox.</p>			<p>utilizando el método lineal, pudiendo utilizar el método de saldo decreciente.</p>	<p>pueden informar ingresos tributables combinados y pagar un impuesto combinado para todas las empresas pertenecientes al grupo, cumpliendo una serie de requisitos.</p>
--	--	---	--	--	---	---

Información complementaria por país:

1. España:

- **Ganancias de capital:** estas ganancias en general son incluidas como ingreso general de la renta y por lo tanto se afecta con la tasa general de impuesto corporativo. Sin embargo, estará exento de impuestos el 95% del ingreso obtenido por este concepto, si la entidad posee al menos 5% de las acciones de una entidad subsidiaria durante un año antes de la venta de acciones. Lo anterior se traduce en una tasa efectiva de impuesto de 1,25%.
- **Pérdidas de arrastre:** se aplican también las siguientes restricciones a las pérdidas:
 - Si los ingresos en los 12 meses anteriores al inicio del periodo en evaluación fluctúan entre 20 millones y 60 millones de EUR, las pérdidas de arrastre pueden compensar máximo el 50% de la base imponible.
 - Si los ingresos en los 12 meses anteriores al inicio del periodo en evaluación son superiores a 60 millones de EUR, las pérdidas de arrastre pueden compensar máximo el 25% de la base imponible.

2. Francia

- **Ganancias de capital:** estas ganancias en general son incluidas como ingreso general de la renta y por lo tanto se afecta con la tasa general de impuesto corporativo. Sin embargo, si las ganancias por venta de acciones o los dividendos provienen de “inversiones sustanciales” cuyas acciones se mantuvieron durante 24 meses en la entidad, aplicará una exención del 88% sobre la ganancia de capital, lo que significa que el 12% restante está afecta a la tasa general, como resultado, la ganancia de capital completa se ve afecta a una tasa efectiva del 3%.
Aplicará una tasa del 10% sobre otro tipo de ganancias de capital, tales como, patentes de invención o licencias de patentes.

3. Países Bajos

- **Impuesto corporativo:** Existe un régimen especial llamado la “Caja de Innovación” donde los ingresos asociados a propiedad intelectual y activos auto desarrollados se gravan con tasa efectiva de 9%.
- **Ganancias de capital:** existen reglas sobre la exención de impuestos para las participaciones accionariales en subsidiarias, las que se detallan a continuación:
 - a. **Exención de participación del 5% o más:** En principio, si una empresa tiene un interés del 5% o más en el capital pagado de una subsidiaria, se beneficia de una exención de impuestos sobre los beneficios relacionados con esa participación. Esto incluye dividendos, ganancias de capital, etc.
 - b. **Excepción: "Inversión de cartera":** La exención no se aplica si la participación se considera una "inversión de cartera". Esto se determina mediante una prueba de motivación que evalúa el motivo detrás de la inversión.
 - c. **Cooperativas y asociaciones cooperativas:** Una membresía en una cooperativa o asociación cooperativa se considera automáticamente como cumplimiento del umbral del 5%. En otras palabras, no es necesario tener un 5% de acciones directas, la membresía en estas entidades ya cumple con el requisito.
 - d. **Menos del 5% pero relacionado con otra empresa con un 5%:** Si una empresa tiene menos del 5% de participación directa en una subsidiaria, pero otra empresa relacionada con el contribuyente tiene un 5% en esa misma subsidiaria, la participación aún puede ser considerada para la exención de impuestos.
 - e. **Reducción de la participación por debajo del 5%:** Si la participación cae por debajo del 5%, aún aplica la exención durante tres años desde la fecha en que la participación dejó de cumplir el umbral del 5%, siempre que la participación haya sido propiedad del accionista holandés durante más de un año y que durante ese tiempo hayan obtenido plenos beneficios de la exención de impuestos.

4. Alemania

- **Ganancias de capital:** Existe un alivio fiscal si las ganancias de la venta de bienes inmuebles se reinvierten en bienes inmuebles dentro de los cuatro años siguientes, cumpliendo ciertas condiciones. Se ha extendido temporalmente el período para estas reinversiones hasta después del 29 de febrero de 2020 y antes del 1 de enero de 2023, con una fecha límite para reinvertir hasta después del 31 de diciembre de 2022 y antes del 1 de enero de 2024.
- **Exención de Impuestos a los Dividendos:** Los dividendos recibidos por corporaciones alemanas y sucursales de corporaciones no residentes de sus filiales corporativas alemanas y extranjeras están exentos de impuestos. Se requiere una tenencia mínima del 10% para esta exención de participación a efectos del impuesto sobre la renta corporativa.

El 5% de los dividendos exentos de impuestos se considera un gasto no deducible, mientras que los gastos realmente incurridos son deducibles. Por lo tanto, solo el 95% de los dividendos recibidos por una corporación está efectivamente exento de impuestos.

Excepciones a la Exención de Impuestos:

La exención del 95% de impuestos a los dividendos recibidos por una corporación no se otorga para dividendos de cartera (menos del 10% de tenencia) ni a bancos, instituciones y empresas financieras que compran acciones con la intención de obtener ganancias a corto plazo para su propia cuenta o a ciertas compañías de seguros.

Anexo 2B
Cálculo de la base imponible y determinación del impuesto corporativo para países seleccionados.

Tabla 5: Determinación del impuesto corporativo países seleccionados.

Para efectos de determinar la recaudación total por impuestos corporativos se establecen los siguientes parámetros de base, con el fin de analizar cada uno de los países revisados en la letra anterior:

- Renta bruta ejercicio: US\$ 15.000.000.
- 80% de la renta bruta corresponde a ingresos del giro y el 20% restante a ingresos por ganancias de capital.
- Pérdida de arrastre US\$ 3.000.000

Detalle	Chile	España	Francia	Países Bajos	Alemania	Polonia
Tasas Impuesto corporativo	27%	25%	25%	19% - 25,8%	15,825%	19%
	US\$	US\$	US\$	US\$	US\$	US\$
Ingresos del giro	12.000.000	12.000.000	12.000.000	12.000.000	12.000.000	12.000.000
(-) Costo [1]	-1.800.000	-1.800.000	-1.800.000	-1.800.000	-1.800.000	-1.800.000
(=) EBITDA	10.200.000	10.200.000	10.200.000	10.200.000	10.200.000	10.200.000
(-) depreciación [2]	-666.667	-555.556	-1.938.000	-1.000.000	-1.200.000	-1.225.000
(-) intereses [3]	-4.000.000	-3.825.000	-4.000.000	-2.550.000	-3.825.000	-3.825.000
(-) pérdidas [4]	-3.000.000	-3.000.000	-2.131.000	-3.000.000	-3.000.000	-1.500.000
(-) gasto por donaciones [5]	-100.000	0	0	0	0	0
Base Imponible	2.433.333	2.819.444	2.131.000	3.650.000	2.175.000	3.650.000
Impuesto corporativo	657.000	704.861	532.750	928.100	344.194	693.500
Créditos [5]	-100.000	-70.000	-60.000	-80.000		
Tasas ganancia de capital	10%	1,25%	3%	0%	15,825%	19%
	US\$	US\$	US\$	US\$	US\$	US\$
Ingresos por ganancias de capital	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Gastos asociados a la generación de ingresos no renta	-150.000	-150.000	-150.000	-150.000	-150.000	-150.000
Base Imponible	2.850.000	2.850.000	2.850.000	2.850.000	2.850.000	2.850.000
Impuesto ganancia de capital	285.000	35.625	85.500	-	22.551	27.075

Antecedentes complementarios utilizados:

[1] Se considera como costo el 15% de los ingresos brutos del giro.

[2] Para efectos de calcular la depreciación del ejercicio, se toma como ejemplo, un activo calificado como “planta y equipo” con un valor de US\$ 10.000.000 cuya vida útil comercial es de 30 años. Sin perjuicio de la vida útil comercial antes señalada, para la determinación del gasto tributario se consideraron las vidas útiles permitidas por la autoridad tributaria de cada país, las que se indican a continuación:

- Chile: 15 años.
- España: 20 o 18 años. Para efectos del ejemplo se utiliza una vida útil de 18 años.
- Francia: la tasa de depreciación va entre 5% y 10%, para los bienes catalogados como planta y equipo. No obstante, alternativamente se puede depreciar los bienes adquiridos nuevos considerando el mecanismo de saldos decrecientes, en cuyo caso las tasas van desde 12,5% a 50%. Para efectos del ejercicio, se considerará una tasa de depreciación promedio de todas las tasas antes señaladas la que asciende a 19,38%.
- Países bajos: 10 años.
- Alemania: la tasa va desde 4% a 20%. Para estos efectos se utiliza la tasa promedio correspondiente a 12%.
- Polonia: la tasa va desde 4,5% a 20%. Para estos efectos se utiliza la tasa promedio correspondiente a 12,25%

[3] Los gastos por intereses ascienden a US\$ 4.000.000 y corresponden a un préstamo tomado con una institución financiera extranjera.

[4] La utilización de las pérdidas son utilizadas considerando los siguientes supuestos:

- España: 70% como límite de la pérdida. Es decir, se presume que los ingresos del año anterior no exceden los 12 millones de EUR.

[5] Se considera como supuesto la realización de desembolsos que otorgan derecho a crédito por un monto de US\$ 200.000. Los criterios utilizados en los distintos países son:

- Chile: Donación realizada a una entidad sin fines de lucro, la que puede ser deducida como gasto hasta un 50%. El 50% restante puede ser utilizado como crédito en contra del impuesto corporativo.
- España: Donación realiza a una entidad sin fines de lucro, la que puede ser deducida como gasto hasta un 35%.
- Francia: Desembolso por concepto de I&D, el que puede ser deducido como gasto hasta un 30%.
- Países bajos: Desembolso por concepto de I&D, el que puede ser deducido como gasto hasta un 40%.

[6] Para aquellos países cuya moneda vigente es el euro, se asumió que la relación con el dólar americano es a 1:1.

Anexo 3
Ejemplo numérico de incumplimiento tributario

Los supuestos para construir este ejemplo son los siguientes:

- Ventas anuales: 150.000 UF, equivalente a aproximadamente 5.400.000.000 pesos.
- Margen EBITDA: 13%
- Gastos asociados al proceso productivo: 70% de las ventas.
- Depreciación por activo fijo: 100.000.000 pesos.
- La empresa no tiene pérdidas tributarias de ejercicios anteriores.
- No existen créditos tributarios que reduzcan el total a pagar de IDPC.
- La figura de incumplimiento del ejemplo corresponde a la emisión de facturas ideológicamente falsas por un monto equivalente a un porcentaje de los gastos.

Tabla 6: Ejemplo número de incumplimiento tributario en base a los supuestos descritos anteriormente.

Porcentaje del gasto asociado a facturas falsas	0%	1%	2%	3%	4%	5%
Ventas	\$ 5.400	\$ 5.400	\$ 5.400	\$ 5.400	\$ 5.400	\$ 5.400
Gastos	\$ 3.780	\$ 3.780	\$ 3.780	\$ 3.780	\$ 3.780	\$ 3.780
Remuneraciones	\$ 918	\$ 918	\$ 918	\$ 918	\$ 918	\$ 918
Depreciación por activo fijo	\$ 100	\$ 100	\$ 100	\$ 100	\$ 100	\$ 100
Base Imponible IVA	\$ 1.620	\$ 1.582	\$ 1.544	\$ 1.507	\$ 1.469	\$ 1.431
Base Imponible IDPC	\$ 294	\$ 264	\$ 233	\$ 202	\$ 172	\$ 141
IVA a pagar	\$ 308	\$ 301	\$ 293	\$ 286	\$ 279	\$ 272
IDPC a pagar	\$ 79	\$ 71	\$ 63	\$ 55	\$ 46	\$ 38
Total de impuestos a pagar	\$ 387	\$ 372	\$ 356	\$ 341	\$ 325	\$ 310
Tasa de incumplimiento tributario total	0%	4,0%	8,0%	12,0%	16,0%	19,9%
Tasa de incumplimiento IVA	0%	2,3%	4,7%	7,0%	9,3%	11,7%
Tasa de incumplimiento IDPC	0%	10,4%	20,8%	31,2%	41,6%	52,0%