

BEPS ACCIÓN 12,  
EL COMBATE A LA ELUSIÓN TRIBUTARIA  
MEDIANTE OBLIGACIONES  
DE INFORMACIÓN  
DE LAS PLANIFICACIONES  
POTENCIALMENTE AGRESIVAS

BEPS ACTION 12,  
THE FIGHT AGAINST TAX AVOIDANCE  
THROUGH OBLIGATIONS OF DISCLOSURE  
OF INFORMATION OF POTENTIALLY  
AGGRESSIVE TAX PLANNING

*Matías Pascuali Tello\**

RESUMEN: Este artículo tiene por finalidad analizar el contenido de la acción BEPS número 12, la cual consiste en el establecimiento de obligaciones de informar estructuras de planificación tributaria agresivas o posiblemente elusorias, sus límites; luego repasar experiencias exitosas en el ámbito comparado de establecimiento de estas normas, también estudiar situaciones de información similares existentes en la actualidad en Chile, y si ellas cumplen los estándares OCDE, para finalizar con la conveniencia de establecer estas obligaciones en nuestra legislación.

PALABRAS CLAVE: elusión tributaria, deber de información, planificación.

ABSTRACT: This article intends to analyze the content of BEPS action number 12, which consists of the establishment of obligations to report aggressive or possibly evasive tax planning structures, their limits, then review successful experiences at a comparative level of establishing these standards, as well analyze

---

\* Profesor investigador del Centro de Derecho Regulatorio y Empresa de la Facultad de Derecho de la Universidad del Desarrollo. Correo electrónico: mpascuali@udd.cl

similar information situations that currently exist in our country and whether they comply with OECD standards, to conclude with the convenience of establishing these obligations in our legislation.

KEYWORDS: tax avoidance, duty of information, planning.

## INTRODUCCIÓN

Uno de los grandes problemas que impiden una fiscalización oportuna de las prácticas elusivas de grandes empresas es la falta de información oportuna y veraz con que cuentan las administraciones tributarias.

Es por este motivo que la OCDE junto al G 20, dentro de su estrategia tendiente a impedir el abuso y la erosión de las bases imponibles mediante el traslado de beneficios fiscales, lanzó una iniciativa denominada plan BEPS, dentro de esta iniciativa, formada por quince acciones, la acción doce consiste en el establecimiento de obligaciones de información sobre estructuras de planificación fiscales agresivas potencialmente elusivas, esta iniciativa busca mejorar la información y la transparencia relativa a estas actividades, en relación con esta acción analizaremos si es viable o recomendable, en nuestra legislación seguir esta recomendación, teniendo en cuenta la estructura legal y tributaria chilena.

## I. INICIATIVA BEPS

En las últimas décadas el tema de la elusión tributaria por parte de grandes empresas multinacionales ha provocado preocupación entre los gobiernos y un descontento civil proveniente de las escuálidas cifras de impuestos pagados por estas grandes empresas en determinadas jurisdicciones, lo que ha forzado a las autoridades a tomar medidas destinadas a solucionar este problema.

Casos como el de Starbucks<sup>1</sup>, Amazon<sup>2</sup> o Uber<sup>3</sup> han generado gran revuelo en la prensa y han motivado reacciones en los gobiernos, célebre es la frase del ex primer ministro británico David Cameron en el World Economic Forum en Davos el año 2013 “it’s time to wake up and smell the coffee”<sup>4</sup> que refleja la preocupación de las autoridades por este tema.

---

<sup>1</sup> Véase ROBLES (2018).

<sup>2</sup> [www.newsweek.com/behind-amazons-tax-strategy-494325](http://www.newsweek.com/behind-amazons-tax-strategy-494325) [fecha de consulta: 5 de octubre de 2023].

<sup>3</sup> Véase <https://tpcases.com/uber-files/> [fecha de consulta: 5 de octubre de 2023].

<sup>4</sup> [www.thetimes.co.uk/article/cameron-tells-tax-avoiders-wake-up-and-smell-the-coffee-mx7jz6ppsm6](http://www.thetimes.co.uk/article/cameron-tells-tax-avoiders-wake-up-and-smell-the-coffee-mx7jz6ppsm6) [fecha de consulta: 12 de septiembre de 2023].

En este contexto los líderes de las grandes economías, a través del G 20 y de la OCDE demandaron un estudio y modificación de las reglas que permiten estas estructuras, así nació la iniciativa BEPS.

La sigla BEPS significa Base Erosion and Profit Shifting o en español La erosión de la Base imponible a través de la reasignación de utilidades.

Son estrategias de planificación fiscal que utilizan empresas multinacionales para explotar vacíos o desajustes impositivos que permiten reconducir las utilidades de las empresas multinacionales, consideradas como grupos o entidades, a jurisdicciones de baja tributación o jurisdicciones que les entregan ciertos beneficios o exenciones tributarias.

Esta iniciativa se reflejó en varios documentos que enumeran ciertas acciones o recomendaciones tendientes a evitar esta erosión de las bases imponibles de los países.

Su plan de acción busca tres objetivos, a saber:

- el planteamiento de soluciones a las incoherencias de las normas fiscales y lagunas entre los distintos Estados, a las incoherencias de las normas fiscales a los avances tecnológicos,
- el adoptar medidas que realineen el poder tributario y la actividad económica
- y el establecimiento de medidas de fondo e instrumentales para prevenir el abuso de las normas impositivas internacionales<sup>5</sup>.

Como consecuencia de lo anterior, la OECD emitió en 2013 a solicitud del G 20, un informe denominado *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios), en el cual la OCDE señala:

“La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria, tanto de los Estados miembros de la OCDE como de los no miembros”<sup>6</sup>.

En este informe la OCDE señala que, si bien existen múltiples formas de erosionar las bases imponibles tributarias, la más perjudicial para los países es el traslado de las rentas o beneficios al exterior.

Dentro de las conclusiones de este estudio destaca la necesidad de la elaboración de un plan global para resolver el problema de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, es así como el informe señala:

“La OCDE se compromete a proponer un plan de acción integral y de alcance mundial basado en un profundo análisis de las áreas some-

---

<sup>5</sup> HERNÁNDEZ (2017) p. 38.

<sup>6</sup> OCDE (2013b) p. 7.

tidas a mayor presión con miras a facilitar soluciones concretas para readaptar las normas internacionales al actual entorno empresarial internacional<sup>7</sup>,

es decir, este reporte levanta el tema de la erosión de las bases imponibles y establece el punto de partida de lo que se debe hacer, comprometiéndose a proponer un plan.

En cumplimiento de lo prometido, el mismo año 2013, en julio se emitió el informe denominado *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en su versión en español), este informe contiene quince acciones destinadas a atacar las áreas en las cuales la OCDE ve que hay un potencial de utilización para la erosión de las bases imponibles.

En palabras de Hugo Hurtado, en relación con el plan de acción, este tiene como principal propósito “efectuar una revisión profunda de las reglas y principios de la tributación internacional en la actualidad”<sup>8</sup>, estamos de acuerdo con lo aseverado, esta iniciativa busca una revisión de los principios tributarios internacionales, los cuales, han quedado cortos en relación con las nuevas estrategias de planificación fiscal internacional y las nuevas realidades del comercio internacional.

## II. ACCIONES DEL PLAN BEPS

En palabras del informe:

“La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es una preocupación en el contexto de la economía digital. Las acciones previstas aquí ayudarán a resolver estas preocupaciones”<sup>9</sup>.

Las acciones propuestas son las siguientes:

- 1) ACCIÓN 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- 2) ACCIÓN 2 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- 3) ACCIÓN 3 Refuerzo de la normativa sobre CFC.
- 4) ACCIÓN 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- 5) ACCIÓN 5 Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

---

<sup>7</sup> OCDE (2013b) p. 12.

<sup>8</sup> HURTADO (2018) p. 195.

<sup>9</sup> OCDE (2013a) p. 16.

- 6) ACCIÓN 6 Impedir la utilización abusiva de convenio.
- 7) ACCIÓN 7 Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.
- 8) ACCIONES 8, 9, 10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- 9) ACCIÓN 11 Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.
- 10) ACCIÓN 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- 11) ACCIÓN 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- 12) ACCIÓN 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- 13) ACCIÓN 15 Desarrollar un instrumento multilateral.

Dentro de estas acciones el objetivo de este trabajo es analizar la Acción 12, es decir, el establecimiento de obligaciones de informar las estructuras o mecanismos de planificación tributaria considerados como agresivos.

### III. OBLIGACIÓN DE INFORMAR LOS MECANISMOS DE PLANIFICACIONES AGRESIVAS (ACCIÓN 12)

La Acción 12 hace recomendaciones para los Estados para que dicten normas relativas al establecimiento de obligaciones de información de las planificaciones impositivas agresivas o elusivas.

Esta recomendación tiene por finalidad el crear condiciones de transparencia para los contribuyentes y la autoridad fiscal, además de dotar a esta última de la información necesaria para ejercer su tarea de detectar y perseguir las elusiones generadas a propósito de planificaciones tributarias agresivas.

Es parte del proyecto Erosión de Bases Base y Traslado de Beneficios (BEPS) iniciado por la OCDE y el G20. Proporciona recomendaciones para el diseño de normas que exijan a los contribuyentes y asesores revelar acuerdos de planificación fiscal agresiva.

Sus principales objetivos son:

- Obtener información oportuna sobre el cumplimiento impositivo y los riesgos políticos que plantea la planificación fiscal agresiva.
- Permitir que los gobiernos respondan de manera rápida a los riesgos fiscales mediante evaluaciones de riesgos informadas, auditorías o cambios en la legislación o regulaciones.
- Proporcionar un marco modular que permita a los países diseñar un régimen de divulgación que se ajuste a su necesidad de obtener infor-

mación temprana sobre esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos o abusivos, así como sobre los promotores y usuarios de estos esquemas.

Las recomendaciones buscan un equilibrio entre la necesidad de información temprana sobre esquemas de planificación fiscal agresiva con el requisito de que la divulgación esté dirigida de manera adecuada, sea exigible y evite imponer una carga de cumplimiento indebida a los contribuyentes.

El informe también hace recomendaciones específicas para normas dirigidas a esquemas tributarios internacionales, así como para el desarrollo e implementación de un intercambio de información y una cooperación más efectivos entre administraciones fiscales.

Esta iniciativa BEPS, recomienda a los países dictar normas que obliguen a los contribuyentes a informar las planificaciones tributarias agresivas que potencialmente puedan corresponder a prácticas elusivas.

Se señala que uno de los principales retos que enfrentan las administraciones tributarias es la falta de información exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificaciones impositivas agresivas y, por lo tanto, a través de esta acción se hace un llamado a diseñar sistemas de obligación de información tendientes a obtener de forma anticipada información sobre estructuras de planificación potencialmente abusivas<sup>10</sup>.

#### *a. ¿Que se informa?*

Uno de los grandes temas que debe determinarse antes de aplicar esta obligación de informar, es señalar claramente los límites de lo que debe informarse.

Según BEPS 12 se recomienda el establecimiento de normas que obliguen a los contribuyentes a informar las estructuras de planificación agresivas, es decir, se recomienda que los países dicten normas que establezcan la obligación para los contribuyentes de informar transacciones, acuerdos o estructuras potencialmente elusivas, esto presenta una dificultad manifiesta, debe señalarse con claridad cuáles son las conductas que se encuentran en los supuestos de información.

Así, la OCDE habla en estos casos de *reportable schemes* (esquemas reportables)<sup>11</sup>.

En Australia, por ejemplo, debe existir un esquema (*Scheme*) el cual se define en términos amplios<sup>12</sup>: un contribuyente debe obtener un beneficio tri-

<sup>10</sup> OCDE (2015b) p. 41.

<sup>11</sup> OECD (2015a) p. 13.

<sup>12</sup> INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 - SECT 177D Australia <https://maps.finance.gov.au/redirect/income-tax-assessment-act-1936> [fecha de consulta: 21 de noviembre de 2023].

butario en relación con la estructura (también se define el concepto de “beneficio tributario” como al beneficio que no se hubiere tenido acceso si no se hubiese implementado la estructura de planificación) o estar relacionado con alguno de ocho factores establecidos en la norma<sup>13</sup>.

*b. ¿Quién debe informar?*

Respecto de esta pregunta, los sujetos pasivos de esta obligación pueden ser dos grupos, los contribuyentes mismos o los asesores o quienes promuevan la creación de estas estructuras potencialmente elusivas.

*c. Otras consecuencias de esta obligación*

Acá nos referimos a cuál es la estructura sancionatoria por no cumplimiento de estas obligaciones y, además, qué pasa con el manejo de esta información, es decir, cuáles deben ser los límites al uso de la información recibida por parte de las autoridades fiscales.

Dentro de las recomendaciones la OCDE, también establece una serie de principios que deben cumplir estas normas<sup>14</sup>.

- 1) Las reglas de obligación de información deben ser claras y fáciles de entender.
- 2) Las reglas deben tener en consideración eventuales costos adicionales de cumplimiento para el contribuyente y que estos sean razonables con relación al beneficio de la administración tributaria.
- 3) Las reglas deben ser efectivas en lograr la finalidad querida identificando de manera adecuada los esquemas de planificación relevantes, es decir, aquellos que son potencialmente agresivos.
- 4) La información recolectada debe ser usada de forma eficiente.

La iniciativa 12 presenta dos grandes problemas para su aplicación: en primer lugar, establece que deben informarse las planificaciones tributarias agresivas, por lo que es necesario delimitar y darle contenido a ese concepto. El segundo problema tiene relación con la definición comentada, ya que, en materia de formas de sustraerse de la obligación impositiva, la planificación es considerada como una forma lícita de reducir la carga de un contribuyente, por lo que cabe hacernos la pregunta sobre el motivo o el porqué es recomendable solicitar se informe estas estructuras.

---

<sup>13</sup> EVANS (2008) p. 37.

<sup>14</sup> OECD (2015a) p. 19.

#### IV. CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

El concepto de planificación fiscal agresiva ha sido tratado en múltiples documentos de la OCDE, y pareciera haberse originado en el Foro sobre Administraciones Tributarias de la OCDE establecido en julio de 2002, que en su declaración de Seúl de 2006<sup>15</sup> mencionó el desarrollo de esquemas de planificación fiscal agresivas, luego en el denominado Study on Tax Intermediaries de la OCDE de 2013<sup>16</sup> se señaló que la planificación agresiva se refiere a dos situaciones, al caso de planificaciones que tienen relación con una posición tributaria que es sostenible en la legalidad, pero que genera como consecuencia un beneficio tributario inesperado y el tomar una posición fiscal que sea favorable al contribuyente sin declarar que puede existir una posibilidad que los actos puedan generar un beneficio no previsto en la ley, sin embargo, en ninguno de estos documentos encontramos una definición<sup>17</sup>, Gloria Marín Benítez la define como “toda aquella que produce una erosión de bases imponibles o traslado de beneficio”<sup>18</sup>.

La anterior definición (y los documentos de la OCDE) dan a entender que la planificación tributaria agresiva es una acción tendiente a disminuir la carga fiscal de empresas multinacionales a través del fraude a las normas o leyes que regulan las bases imponibles de los Estados en que las empresas actúan, configurándose más que una planificación un caso de elusión impositiva, saliéndonos, por lo tanto, del ámbito del cumplimiento de la norma y actuación legal de un contribuyente y adentrándonos en el ámbito del fraude a la ley y actuaciones no lícitas.

De ser así la respuesta al segundo problema respecto del porqué es recomendable que los países establezcan estas obligaciones de información se hace evidente, es útil la información, ya que lo informado constituye en los hechos actos elusivos y, por tanto, actos no encuadrados dentro de la legitimidad tributaria.

Por lo tanto, esta iniciativa 12 tiene una finalidad protectora respecto a la norma y el cumplimiento estricto de ella.

---

<sup>15</sup> OECD, Seoul Declaration (2006).

<sup>16</sup> *Ibid.*

<sup>17</sup> BAKER (2015) pp. 85-86.

<sup>18</sup> MARÍN (2017) p. 90.



## V. FINALIDAD DE LAS NORMAS SOBRE OBLIGACIÓN DE INFORMAR

Según la OCDE<sup>19</sup> estas normas tienen un doble propósito, buscan incrementar la transparencia al proveer a la administración con información relativa a potenciales esquemas o planificaciones agresivas o abusivas e identificar a los promotores y usuarios del sistema; además, tiene una finalidad disuasiva a contribuyentes respecto de entrar en este tipo de conductas, la OCDE habla del concepto de *deterrence*, señalan que una reducción en el uso de estas estructuras planificadoras agresivas o, incluso, elusivas se puede lograr mediante la alteración del efecto económico de la elusión, pues al existir la posibilidad de que la estructura deba ser informado y, por tanto, conocida de antemano por la autoridad, la idea de beneficio se puede ver alterada por eventuales acciones de la administración en cuanto actuar sobre la posible ilicitud de la conducta elusiva<sup>20</sup>.

En palabras de la OCDE, la falta de información oportuna, completa y relevante sobre las estrategias de planificación tributaria agresivas es uno de los principales desafíos que enfrentan las autoridades fiscales en todo el mundo<sup>21</sup>.

Esta falta de información es un problema para las autoridades, ya que muchas veces, las estructuras elusivas son de una sofisticación que hacen muy difícil para las autoridades su detección y fiscalización.

## VI. SITUACIÓN EN CHILE

En Chile no existe un régimen general de obligación de informar las planificaciones tributarias ya sean nacionales o internacionales, sin embargo, existen normas especiales que obligan a informar ciertas operaciones, estas obligaciones son un mecanismo de fiscalización y levantamiento de datos que pueden servir de base para eventuales fiscalizaciones.

Es así como el artículo 26 bis del *Código Tributario* establece la posibilidad de solicitar un pronunciamiento al SII respecto a la aplicación de las normas de los artículos 4 bis, ter y quater, es decir, sobre si la operación consultada puede ser considerada como elusiva, este es un procedimiento voluntario, a través del cual contribuyentes que quieran realizar alguna operación o planificación tributaria en que existan dudas sobre su carácter se pueden asegurar que no serán calificadas como elusivas, el problema se da en aquellos casos de planificaciones agresivas en que existe una voluntariedad de eludir el impuesto.

---

<sup>19</sup> OCDE (2015a) p. 9.

<sup>20</sup> *Op. cit.* p. 18.

<sup>21</sup> *Op. cit.* p. 3.

La DJ 1913, establecida por resolución 110 de 2015 denominada DJ sobre caracterización tributaria global, en ella los contribuyentes están obligados a informar ciertos elementos que podrían servir de base para futuras fiscalizaciones relativas a elusiones, tiene dos limitaciones:

- está limitada en cuanto a los contribuyentes obligados a presentarla, ya que solo deben presentarla los denominados “grandes contribuyentes”,
- está limitada en relación con la información contenida, es decir, se deben informar ciertos datos útiles, pero insuficientes para determinar o calificar conductas como elusivas.

Esta DJ tiene una finalidad de control más que de combate a la elusión.

## VII. SITUACIÓN COMPARADA

### a. Unión Europea

La directiva 2016/111, modificada por la directiva 2018/822 (DAC6) se aplicará en los Estados miembros de la UE desde 1 de julio de 2020. Impone nuevos requisitos de información sobre transacciones realizadas por los contribuyentes relativas a determinados tipos de impuestos dentro de los Estados miembros, establece nuevas reglas para el intercambio de información entre las autoridades fiscales en relación con la información recibida con respecto a estas planificaciones e incluye acuerdos transfronterizos relativos a obligaciones de información aplicables retroactiva a 2018.

Esta norma (DAC 6) establece obligaciones a los intermediarios de informar medidas artificiosas tendientes a obtener beneficios por parte del beneficiario principal, en que este intermediario haya participado obteniendo honorarios, es decir, la obligación de informar pesa sobre el asesor tributario que participa en el diseño o ejecución de esta planificación tributaria.

Otrotemaimportanteesseñalarel tipodeoperaciones quecabendentrode esta obligación de información, estableciendo un anexo (anexo IV) denominado “señas distintivas”, que son las características que debe tener un acto parte de una planificación para que caiga en la obligación de ser informado.

### b. Reino Unido

En el Reino Unido existen normas de *disclosure* de esquemas elusivos desde el año 2004, en ese año se introdujo la Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS), dirigido a los promotores y beneficiarios de planificaciones o preparaciones destinadas a obtener ventajas comparadas con otros cursos de acción.

El objetivo de esta normativa es obtener información temprana sobre planificaciones tributarias y cómo funcionan, e información sobre quienes las usan.

Se señala que dentro de los obligados a informar se encuentran los “promotores” dentro de los cuales se incluyen los abogados, que están protegidos por secreto profesional, levantando restricciones de información.

Estos promotores son quienes diseñan la estrategia, participan en el diseño o ayudan para que otros la diseñen, o los que ejecutan la planificación.

En el caso de no existir promotores, será obligado a informar el propio contribuyente.

### c. Estados Unidos

Estados Unidos fue el primer país en crear este tipo de obligaciones de información en 1984, esta se encuentra establecida bajo un sistema del tipo *transaction based* (basado en la transacción misma más que en la persona), acá se individualizan una serie de transacciones reportables clasificadas en diferentes categorías, por ejemplo, están las *listes transactions*, que es un listado específico de transacciones que son sospechosas, están, también, las *confidential transactions*, que son transacciones que se encuentran protegidas con cláusulas contractuales de secreto o reserva y, finalmente, existe una categoría residual denominada *transactions of interest* en que se incluyen todas las operaciones que, pudiendo ser potencialmente elusivas, no se encuentran enlistadas en las categorías específicas.

La obligación se impone tanto al promotor como al usuario.

## VIII. ¿ES POSIBLE IMPONER UN ESTATUTO DE OBLIGACIÓN DE INFORMAR EN UNA CULTURA JURÍDICA COMO LA CHILENA?

El gran problema de las iniciativas BEPS es que como recomendaciones generales que la OECD hace a las naciones para efectos de disminuir erosiones a sus bases imponibles, estas no tienen en consideración las circunstancias especiales de las distintas jurisdicciones,

Esta pregunta debemos responderla desde el ángulo del estudio de la doctrina de *legal transplant*.

*Legal transplant* es una metáfora del derecho comparado creada para señalar el traspaso normativo que se produce entre diferentes ordenamientos jurídicos<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> BACKENKÖHLER (2019) p. 262.

Bajo esta doctrina es posible analizar la conveniencia de tomar una figura jurídica desde una jurisdicción e implantarla en otra, la gran crítica a esta práctica legislativa son las diferencias jurídicas y culturales que no son tomadas en cuenta al hacer el trasplante, mismo problema puede producirse al aplicar estas recomendaciones, por lo que antes de imponer estas obligaciones debemos hacer un análisis de compatibilidad de este tipo de medidas con nuestra cultura jurídica, teniendo esto en consideración que el gran conflicto es que para aplicar una obligación de informar puede existir en los contribuyentes una desconfianza en cuanto a la posición de la autoridad y el destino que puedan darle a la información recibida.

## IX. EL CONCEPTO DE CONFIANZA Y LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR

Nuestro sistema se ha caracterizado por tener como base una relación de confrontaciones entre la autoridad y los contribuyentes, en la cual la confianza mutua es un elemento casi desconocido y que influye la forma como actúan en sus interrelaciones.

La confianza es una de las cuestiones más delicadas en la relación entre la autoridad y el contribuyente<sup>23</sup>, esta se quiebra, por regla general, por la actitud de las partes en la relación tributaria, la autoridad desconfía del contribuyente, pues este, por regla general, busca disminuir su carga, no siempre por medios lícitos, lo que genera una posición de desconfianza inicial en el contribuyente.

Por otro lado, el contribuyente muchas veces desconfía del Estado, ya que este no cumple con sus promesas y mal utiliza los recursos recaudados y, además, no toma una posición objetiva contra el contribuyente, intentando que este pague más impuestos de los debidos y partiendo de la mala del contribuyente.

Es por esto que para que medidas como las obligaciones de informar funcionen debe existir un cambio de paradigma en la relación entre el contribuyente y la administración, partiendo por un aumento de la confianza entre todos los intervinientes y con una mejor la actitud del ente estatal respecto de la utilización de los fondos públicos y del respeto y reconocimiento de la buena fe del contribuyente y respecto de este último, cambiando su actitud ante su obligación tributaria para dejar de sentirse un obligado para pasar a considerarse un colaborador de la actividad estatal.

---

<sup>23</sup> ROSEMBLUJ (2016) p. 82.

## X. POTENCIALES CONFLICTOS ENTRE DERECHOS DE CONTRIBUYENTES Y LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR

### 1) *La autonomía de la voluntad y el derecho a, dentro del marco legal, intentar disminuir la carga tributaria*

En las relaciones negociales entre los particulares rige el principio de la autonomía de la voluntad, y este principio no se debiera ver afectado, aunque de estas relaciones resulte un ahorro, siempre que exista una legítima razón de negocios para realizar la operación de una forma y no de otra.

Lo anterior no es una situación fácil de determinar, sobre todo por parte del contribuyente, si aplicamos este principio a una posible obligación de informar planificaciones agresivas o potencialmente elusivas y si no fijamos parámetros claros de conductas informables, la obligación podría transformarse en letra muerta, pero si establecemos parámetros objetivos de conductas informables, esto puede atentar contra el principio de autonomía de la voluntad, pues estaríamos preestableciendo que ciertas conductas son consideradas *a priori* como conductas agresivas tributariamente, cuando esto es una calificación que debe hacerse caso a caso.

### 2) *Problema con el secreto profesional*

Uno de los potenciales obligados a informar son los intermediarios o asesores tributarios, esto podría generar un conflicto debido a la existencia del secreto profesional.

En la actualidad, el tema del secreto profesional se aplica principalmente a los abogados, Álvaro Anríquez y Ernesto Vargas lo definen como la inmunidad que exime a los abogados de la carga de entregar información obtenida o producida en el desempeño de la abogacía a una autoridad que la requiere<sup>24</sup>.

En este caso el problema radica en que se obligaría a un intermediario asesor abogado a informar respecto de las planificaciones potencialmente agresivas de los contribuyentes, esta obligación, ¿importa una violación al secreto profesional? Queda la duda y dependerá de cómo se encuentra redactada la norma, es decir, cuan especificada están las conductas a informar o si cabe al asesor una interpretación de que es lo que debería o no debería informar.

---

<sup>24</sup> ANRÍQUEZ y VARGAS (2021) p. 141.

### 3) *El derecho a no auto incriminarse*

El derecho a no auto incriminarse es un principio general del derecho en materia penal, consagrado en la Constitución y numerosos tratados internacionales, consiste en que una persona no puede verse obligada a declarar bajo juramento sobre hechos propios que pueden ser constitutivos de delitos, que pasaría en el caso de que un contribuyente, dentro de su planificación, realiza un hecho que puede considerarse como una conducta típica de un delito tributario.

Es una discusión que se ha dado en relación con las ganancias ilícitas y si es que estas deben pagar impuestos, el fundamento de la autoincriminación es el principal argumento de quienes consideran que las ganancias ilícitas no deben tributar<sup>25</sup>.

Esto puede ser un potencial conflicto entre la obligación de informar con el derecho a no auto incriminarse .

## XI. CÓMO AYUDA LA INICIATIVA 12 A PREVENIR LA ELUSIÓN

La Acción 12 de BEPS ayuda a prevenir la evasión fiscal de varias maneras:

**Información temprana:** proporciona a las autoridades información temprana sobre esquemas de planificación fiscal agresivos o abusivos. Esto les permite evaluar el riesgo y el impacto potencial de estos esquemas en su base impositiva.

**Evaluación de riesgos:** la información obtenida a través de la Acción 12 permite a los gobiernos realizar evaluaciones de riesgos informadas. Esto les ayuda a identificar áreas de su sistema tributario que son vulnerables al abuso.

**Cambios legislativos:** al identificar riesgos potenciales, los gobiernos pueden realizar cambios oportunos en su legislación o regulaciones para contrarrestar la planificación fiscal agresiva.

**Identificación de intermediarios y contribuyentes usuarios:** la Acción 12 también ayuda a identificar a los promotores y usuarios de esquemas de planificación fiscal agresiva. Esto puede disuadir el uso de tales esquemas, ya que aumenta la probabilidad de detección y acción posterior por parte de las autoridades.

**Cooperación internacional:** las recomendaciones bajo la Acción 12 promueven un intercambio de información y una cooperación más efec-

<sup>25</sup> Respecto del tema de la tributación de las ganancias ilícitas véase ORTÍZ y RÍOS (2011) p. 85 y ss.

tivos entre administraciones tributarias. Esto es importante para abordar los esquemas fiscales internacionales.

Reglas de divulgación obligatoria: su adopción en muchas jurisdicciones significa que ciertos acuerdos transfronterizos que podrían usarse para evadir impuestos deben informarse a las autoridades. Esto aumenta la transparencia y dificulta que los contribuyentes oculten sus actividades.

Al implementar estas medidas, la Acción 12 de BEPS tiene como objetivo desalentar la planificación agresiva y promover la justicia y la integridad en el sistema fiscal internacional.

## CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

El establecimiento de obligaciones de planificación tributaria agresivas en los términos de la recomendación 12 de BEPS puede ser una herramienta útil para combatir la elusión, sin embargo, para su establecimiento es necesario alejarse un poco de las recomendaciones de la OCDE, pues el concepto de planificación agresiva lleva a confusiones, esto debido a que en nuestro sistema la planificación tributaria es lícita, por lo que debiera denominarse quizá mecanismos de obligación de información de planificaciones potencialmente elusivas, estableciendo criterios claros de que debe informarse, quedando lo menos posible al arbitrio del obligado.

Se propone un sistema de declaración de operaciones que caigan dentro de la calificación de elusión, y dicha calificación de elusión puede basarse en establecer ciertas características de una conducta sospechosa de ser elusiva.

Si un contribuyente o asesor diseña una estrategia de planificación que cumple con estas características, antes de ejecutarla debe ser informada al Servicio de Impuestos Internos, el cual tomará conocimiento de las características de la operación para usar esta información en eventuales fiscalizaciones.

## BIBLIOGRAFÍA

- ANRÍQUEZ NOVOA, Álvaro y VARGAS WEIL, Ernesto (2021): "Bases conceptuales para una doctrina del secreto profesional del abogado en Chile", *Revista Chilena de Derecho* vol. 48 n.º 1: pp. 133-150.
- BACKENKÖHLER CASAJÚS, Christian. J. (2019): "Transplante jurídico", *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad* n.º 17: pp. 262-275.
- BAKER, Phillip (2015): "The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes", *Intertax* vol. 43 Issue 1.

- EVANS, Chris (2008): "The Battle Continues: Recent Australian Experience with Statutory Avoidance and Disclosure Rules", in Freedman, Judith (ed.), *Beyond Boundaries, Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk management* (Oxford, Oxford University Centre for Business taxation).
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo (2017): "El alcance material y formal del plan BEPS: viejos conocidos, nuevos amigos y la necesidad de un nuevo enfoque", en Almudi Cid, José Manuel et al., *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea* (Cizur Menor. Aranzadi).
- HURTADO, Hugo (2018): *Tributación internacional* (Santiago, Thompson Reuters).
- MARÍN BENÍTEZ, Gloria (2017): "El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español", en Almudi Cid, José Manuel et al., *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G20, OCDE y Unión Europea* (Cizur Menor, Aranzadi).
- OECD (2006): *Sharing Knowledge of Developments and Reforms in Revenue Bodies and Meeting the Challenges of International Non-Compliance with Domestic Tax Laws*. Seoul Declaration. Disponible en [www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf](http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf) [fecha de consulta: 6 de octubre de 2023].
- OCDE (2013a): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es> [fecha de consulta: 21 de noviembre de 2023].
- OCDE (2013b): *Addressing Base Erosion and profit shifting*. Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> [fecha de consulta: 21 de noviembre de 2023].
- OCDE (2015a): *Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015, Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en> [fecha de consulta: 21 de noviembre de 2023].
- OCDE (2015b): *Proyecto OCDE / G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Resúmenes. Informes finales 2015*. Disponible en [www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf) [fecha de consulta: 21 de noviembre de 2023].
- ORTÍZ, Pablo y RÍOS, Rodrigo (2011): *Ganancias ilícitas. Una revisión crítica a su tratamiento legal en Chile* (Santiago: Ediciones Finis Terrae).
- ROBLES, María Guadalupe (2018): "Working paper, Tax planning in multinational corporations after the discussions referred to immorality of base erosion and profit shifting (BEPS): With focus on Starbucks Corporation", *UASM Discussion Paper Series*, No. 7/2018. Disponible en [www.econstor.eu/bitstream/10419/187428/1/1041095848.pdf](http://www.econstor.eu/bitstream/10419/187428/1/1041095848.pdf) [fecha de consulta: 5 de octubre de 2023].
- ROSEMBLUJ, Tulio (2016): *Tax Morale* (Barcelona, Editorial el Fisco).