

Análisis del Proyecto de Ley de “Modernización Tributaria”

Informe Final

27 de diciembre de 2018

Documento elaborado para el Centro Democracia y Comunidad

CONTENIDOS

I. Introducción	3
II. Principios orientadores que deben estar presentes en el proyecto de reforma tributaria	5
III. La reforma tributaria del año 2014	7
IV. Análisis y contrapropuestas respecto de los cambios específicos que introduce el proyecto de ley	13
1. Sistema integrado total.....	13
2. Clausula PYME.....	21
3. Norma General Antielusión.....	37
4. Modificaciones al régimen legal de deducibilidad de gastos de las empresas que tributan en la primera categoría	45
5. Modificaciones al IVA.....	61
6. Impuesto a servicios digitales	72
7. Modificación de impuestos verdes	76
8. Obligatoriedad de uso de boleta electrónica	81
9. Derechos del contribuyente	83
10. Defensoría del Contribuyente	86
11. Digitalización de la relación del SII con el contribuyente	88
12. Nuevas normas a las ganancias de capital	90
13. Depreciaciones	91
14. Operaciones de derivados.....	93
15. Normas relacionadas con inversionistas u otros contribuyentes extranjeros que actúan en Chile a través de establecimientos permanentes.....	95
16. Facultad de tasación del SII y normas sobre reorganizaciones empresariales.....	98
17. Nuevas normas sobre cumplimiento tributario	105
18. Otras modificaciones en tributación de personas naturales.....	107
19. Modificaciones del impuesto a las donaciones	113
20. Modificación de impuesto a las herencias	114
21. Tributación de fundaciones y corporaciones sin fines de lucro	116
22. Beneficios para zonas Extremas	119

23. Registro de capitales en el exterior no declarados	120
24. Impuesto sustitutivo al FUT	121
25. Avenimiento en juicios pendientes	122
26. Declaración de diferencias en capital propio tributario	123
V. Propuestas adicionales respecto de materias que no incluye el proyecto de ley.....	124
1. Otras medidas recaudatorias progresivas	126
2. Mejorar el financiamiento municipal y regional	129
3. Fortalecimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y creación de Corte Tributaria	132
4. Mejorar la equidad del sistema tributario para las familias	134
VI. Conclusiones generales.....	139

I. Introducción

El Gobierno del Presidente Piñera ingresó al Congreso el 23 de agosto de este año el llamado “Proyecto de ley que moderniza la legislación tributaria”. Acorde al Ejecutivo, el proyecto se estructura en 3 grandes áreas: 1) Medidas pro crecimiento; 2) Iniciativas modernizadoras, de simplificación del sistema tributario y de seguridad jurídica; y 3) Medidas transitorias.

Para analizar de manera técnica, constructiva y en su mérito esta iniciativa, el PDC constituyó un grupo de trabajo especializado, integrado por economistas y abogados tributaristas, militantes e independientes, que trabajó entre los meses de septiembre y diciembre, cuyas conclusiones se incluyen en el presente informe, el que se pone a disposición de la mesa del PDC y de la bancada parlamentaria del partido. Este análisis incluye observaciones al proyecto de ley y contrapropuestas, a la vez que plantea temas tributarios de interés adicionales, que eventualmente pudieran ser incluidos en el proyecto.

El grupo de trabajo técnico se constituyó al alero del Centro Democracia y Comunidad, y estuvo integrado por los siguientes profesionales:

- Luis Felipe Céspedes, economista.
- Alberto Cuevas, abogado.
- Ricardo Ffrench-Davis, economista.
- Guillermo Larraín, economista.
- Alejandro Micco, economista.
- Bernardita Piedrabuena, economista.
- Jorge Rodríguez, economista.
- Rodrigo Rojas, abogado.
- Alfredo Ugarte, abogado.

Como contexto para el análisis del proyecto de ley, se debe tener en consideración que:

- Este no es un proyecto de mera “modernización tributaria”, por lo que su nombre formal lleva a error. Tanto por su extensión (contiene 235 páginas de articulado y modifica tantos artículos como la reforma tributaria del año 2014), como por las materias que trata, este es un proyecto de Reforma Tributaria, y debe ser tratado como tal.
- Hay elementos del proyecto que implican cambios estructurales al sistema tributario y que fueron recién modificados en el año 2014 (como por ejemplo la integración y la norma general anti elusión), por lo que se debe ser especialmente cuidadoso para evaluar los efectos de los cambios de 2014, para identificar aquello que amerite rectificarse y así encontrar esta vez un acuerdo que resulte más estable en el tiempo. Esto es de especial importancia, considerando que no es

positivo para la actividad económica el estar generando incertidumbre tributaria de manera tan frecuente.

- Es indispensable contar con total transparencia de los datos para analizar los efectos fiscales y distributivos de la reforma tributaria que propone el Gobierno. Lamentablemente, a la fecha persisten serias dudas sobre el informe financiero del proyecto de ley. Por ejemplo, no hay certeza sobre el efecto recaudatorio de la boleta electrónica; a la vez que no se consiga la menor recaudación que implican medidas como la nueva definición de gastos necesarios para producir la renta, y la obligación de deducir el valor comercial del terreno en la venta de bienes para efectos del cálculo del impuesto a pagar. Tampoco se cuenta con la información necesaria para evaluar las consecuencias distributivas de algunas propuestas. El gobierno ha entregado una serie de números sobre contribuyentes afectados, pero no se conoce su nivel de renta.
- El análisis del sistema tributario debe basarse en los principios que se busquen lograr como fin último, entendiendo que las distintas propuestas son instrumentos para ese fin. Por tanto, en este análisis se pone el énfasis en los principios que queremos para el sistema tributario chileno, estando disponibles para evaluar los instrumentos en su mérito, a la luz de estos principios. Es decir, cualquier eventual acuerdo, debe darse en torno al cumplimiento de los principios priorizados, que se explican en este informe.

El presente informe se estructura de la siguiente manera.

- En el capítulo II se presentan los principios que se considera debe cumplir un proyecto de reforma tributaria en el contexto actual del país.
- En el capítulo III se presenta un resumen de la reforma tributaria de 2014, para efectos de tener en cuenta lo que se legisló, con acuerdo, hace apenas 4 años.
- En el capítulo IV se presenta un análisis del contenido del proyecto de ley del gobierno del Presidente Piñera, para cada uno de los temas principales incluidos en el mismo. Para cada tema se analizan sus ventajas y desventajas, y se plantean contrapropuestas en los casos que se considera pertinente.
- En el capítulo V se presenta un conjunto de temas tributarios adicionales que se estima pertinente incluir en la discusión tributaria actual.
- Finalmente, en el capítulo VI se presenta una conclusión general respecto del análisis realizado.

II. Principios orientadores que deben estar presentes en el proyecto de reforma tributaria

El PDC ha definido cuatro principios orientadores para analizar el proyecto de Reforma Tributaria. Estos son:

1. No reducir la recaudación fiscal permanente, para no debilitar la capacidad del Estado de prestar servicios a los ciudadanos.

Cuando se realizó la reforma tributaria del año 2014, hubo un amplio consenso en que el país debía aumentar su carga tributaria para poder avanzar hacia el desarrollo. Ello, por cuanto el Estado debe responsablemente contar con recursos permanentes para financiar servicios públicos muy relevantes para la ciudadanía, como lo son la salud, las pensiones, la seguridad y la educación, entre otros. En todas estas materias hay demandas crecientes de la ciudadanía que el Estado debe poder satisfacer, y para ello requiere contar con el financiamiento estable que le genera el sistema tributario. Una disminución de la recaudación fiscal erosionaría esta capacidad del Estado la que inevitablemente implicaría recortar el gasto afectando primordialmente a las familias de menores recursos y también a un gran sector de la clase media del país.

2. No empeorar la progresividad del sistema tributario, es decir, velar por que la mayor carga tributaria la tengan quienes tienen mayores ingresos.

Otro elemento fundamental de la reforma tributaria del año 2014, sobre el cual también hubo consenso, fue generar una mayor progresividad del sistema, esto es, que un mayor peso de la carga tributaria cayese sobre los contribuyentes de mayores ingresos. Los diagnósticos en ese momento mostraban que en Chile había no solo una recaudación relativamente baja como porcentaje del PIB dado su nivel de desarrollo, sino que además ésta tenía un peso particularmente alto de los impuestos indirectos (en especial del IVA) versus el peso de los impuestos directos a la renta. Esto dejaba al sistema chileno como muy poco progresivo en comparación con la mayoría de los sistemas tributarios de los países de la OCDE. Por lo tanto, es muy importante que la presente reforma tributaria no retroceda en este aspecto.

3. No debilitar la institucionalidad tributaria para perseguir la evasión y elusión.

La reforma de 2014 también puso un fuerte énfasis en combatir la evasión y la elusión, con resultados importantes. En principio, nadie está explícitamente en contra de combatir la evasión, pero en el caso de la elusión, en su momento fue un punto muy resistido por diversos sectores que tienden a considerarla como “algo lícito”. Pero no debe haber dudas al respecto: no se deben permitir las pillerías, por lo que se debe combatir tanto la evasión como la elusión, por cuanto ellas no solo disminuyen la recaudación fiscal, sino que además son fuentes de inequidad tributaria. Por tanto, es fundamental velar por que el Servicio de Impuestos Internos no se vea debilitado en su capacidad para combatir la evasión y la elusión.

4. Impactar positivamente en el crecimiento económico.

El crecimiento económico es un factor relevante para el desarrollo del país y, a la vez, contribuye a aumentar la recaudación fiscal para poder financiar políticas públicas en beneficio de los ciudadanos. Por lo tanto, también es relevante contar con un sistema tributario que facilite el emprendimiento y que no genere distorsiones en la actividad económica. Esto debe buscarse como algo permanente del sistema tributario, y no solo con medidas transitorias. A la vez, es fundamental velar por que medidas que se presentan como pro crecimiento no impliquen sacrificios desmedidos en los otros tres principios que son especialmente relevantes para el PDC.

III. La reforma tributaria del año 2014

Es importante tener en consideración que hace tan solo cuatro años se aprobó en Chile una importante reforma tributaria, probablemente la más significativa desde comienzos de los años noventa. Existe amplio consenso en que no es beneficioso para los países tener discusiones tributarias estructurales de manera tan seguida, ya que ello genera incertidumbre entre los actores económicos, quienes ante ello tienden a suspender sus decisiones afectando así el crecimiento. A ello se suma el costo de aprendizaje de los actores económicos que implica el adaptarse a nuevos sistemas tributarios.

Considerando que la reforma tributaria del año 2014 se aprobó luego de un acuerdo entre las principales fuerzas políticas del país, al momento de discutir una nueva reforma tributaria, es importante revisitar la reforma reciente, tanto los hechos que la justificaron, como los objetivos que buscó.

1. Contexto internacional

El proyecto de ley que luego fue aprobado como la reforma tributaria de 2014, inició su tramitación en el contexto de una economía global post crisis financiera, en el que, por una parte, el déficit fiscal de muchos estados aumentaba y, por otra, algunos países habían comenzado a desarrollar prácticas de “competencia fiscal” con el fin de atraer inversiones (principalmente mediante las rebajas de impuestos). Adicionalmente, las presiones sobre el gasto público, sumadas a las causas de la crisis financiera y a casos relevantes de evasión y elusión tributaria internacional de grandes grupos empresariales, había generado un fuerte movimiento que buscaba mejorar la transparencia del sistema tributario internacional (mediante el intercambio de información entre administraciones tributarias, amplias excepciones al secreto bancario, y medidas contra el lavado de activos, crimen organizado y financiamiento del terrorismo), promoviendo respuestas coordinadas entre los distintos países a los problemas que estas prácticas habían venido generando, no sólo en cuanto a erosionar los recursos de los presupuestos públicos, sino también minando la legitimidad del sistema tributario.

De acuerdo al trabajo encabezado por la OECD y el G20, la erosión de la base imponible de impuesto a la renta y el traslado de beneficios o rentas (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS) desde los países en donde esas rentas se generaban o donde tenían lugar las actividades económicas relevantes o se agregaba valor, hacia países o territorios de baja o nula tributación y escasamente colaboradores en materia de intercambio de información para fines fiscales, había significado entre 100 y 240 billones de dólares anuales en impuestos a la renta a nivel global, es decir, entre el 4% y el 10% del ingreso total mundial por impuesto a la renta (fuente OECD 2015).

Los esfuerzos conjuntos de la OECD, el G20 y otros estados, daban cuenta de la necesidad de enfrentar las estrategias de planificación tributaria de multinacionales que aprovechan lagunas y desajustes en las normas tributarias para trasladar artificialmente beneficios o rentas a lugares de baja o nula tributación, en los que hay poca o ninguna actividad económica. Según el Proyecto BEPS de la OECD, aunque algunos de los esquemas utilizados son ilegales, la mayoría no lo son. De esta forma, las empresas multinacionales,

principales actores de la economía mundial, pueden utilizar estrategias BEPS para obtener una ventaja competitiva sobre las empresas que operan a nivel local. Cuando los contribuyentes ven a las multinacionales eludiendo el impuesto a la renta, se termina socavando la legitimidad del sistema tributario y el cumplimiento tributario voluntario de todos los contribuyentes. Por lo anterior, el Proyecto BEPS ha venido desarrollado 15 acciones que proveen a los gobiernos instrumentos nacionales e internacionales para hacer frente a dichas estrategias, es decir, herramientas para asegurar que los beneficios o rentas de las empresas se graven donde se realizan las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea valor. Estas herramientas también ofrecen a las empresas mayor certeza jurídica mediante la reducción de controversias sobre la aplicación de las normas fiscales internacionales y a través de estandarizar los requisitos de cumplimiento tributario.

El paquete de medidas BEPS (BEPS Package) incluye abordar los desafíos tributarios de la economía digital, neutralizar los efectos de mecanismos híbridos (básicamente asimetrías entre los tratamientos tributarios que los distintos estados confieren a las mismas operaciones o estructuras), reforzar las normas sobre tributación de rentas pasivas obtenidas por entidades controladas en el exterior (Controlled Foreign Corporation Rules – CFC), limitar la erosión de bases imponibles por vía de intereses y otros pagos financieros, combatir prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble tributación, impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente (EP), asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor (intangibles, riesgos y áreas de alto riesgo), exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, revisar los requerimientos de documentación sobre precios de transferencia, desarrollar mecanismos más efectivos de resolución de controversias en materia tributaria, y desarrollar un instrumento multilateral que permita la implementación global de los nuevos estándares, todo ello junto a las medidas de seguimiento y evaluación de cada una de estas acciones.

En este contexto, merece un comentario especial el trabajo del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de información para fines tributarios, organismo internacional clave en la aplicación de los nuevos estándares internacionales. Por ello, entre sus labores esenciales se encuentra asegurar que estos altos estándares de transparencia e intercambio de información con fines tributarios se apliquen globalmente, ello, mediante actividades de seguimiento y revisión entre pares. En cuanto al estándar sobre la materia, se debe tener presente que el G20 en su reunión de septiembre de 2013 apoyó la propuesta de la OECD de un modelo global para el intercambio automático de información y pidió desarrollar un nuevo estándar único para luchar contra el fraude fiscal y asegurar el cumplimiento tributario.

El estándar, aprobado por el Consejo de la OECD el 15.07.2014, invita a las jurisdicciones a requerir información de sus instituciones financieras e intercambiarla de forma automática con otras jurisdicciones sobre una base anual (se denomina Common Reporting and Due Diligence Standard – CRS). Nuestro país suscribió y aprobó “The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, depositando el

instrumento de ratificación el 07.07.2016 (rige desde el 01.11.16). Además, suscribió “The Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information” y se obligó a iniciar el intercambio a partir de septiembre de 2018.

2. Contexto local

La reforma Tributaria de 2014 fue precedida por un conjunto de modificaciones legales de orden tributario muy relevantes, entre las que cabe destacar las siguientes:

- Ley 20.322 de 2009 (Crea los Tribunales Tributarios y Aduaneros).
- Ley 20.431 de 2010 (cómputo de plazos actuaciones del SII).
- Ley 20.420 de 2010 (derechos de los contribuyentes).
- Ley 20.444 de 2010 (donaciones para reconstrucción).
- Ley 20.455 de 2010 (financiamiento de la reconstrucción). Aumento impuesto al tabaco; aumento transitorio del impuesto de primera categoría (20% y 18,5%); aumento sobretasa impuesto territorial.
- Ley 20.469 de 2010 (modifica Impuesto Específico a la Minería).
- Ley 20.493 de 2011 (crea mecanismos de protección para contribuyentes de Impuestos Específicos a los Combustibles – SIPCO).
- Ley 20.544 de 2011 (tratamiento tributario de instrumentos derivados).
- Ley 20.565 de 2012 (donaciones con fines sociales y públicos).
- Ley 20.630 de 2012 (modifica diversas normas tributarias). Aumenta la tasa de 1ª categoría a 20%; modifica normas sobre PT, art. 21 de la LIR; rentas presuntas; costo derechos sociales.
- Ley 20.752 de 2014 (Modifica Ley orgánica de los TTA).

En el contexto analizado, destaca la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) y su proceso de instalación a nivel nacional. La Ley 20.322, creó los TTA como órganos jurisdiccionales de primera instancia, letrados, especiales e independientes, que resuelven los reclamos presentados por los contribuyentes en contra de determinados actos administrativos del SII y el SNA. Se crearon 18 Tribunales a nivel nacional y su instalación gradual comenzó en 2010 en el norte del país y terminó en 2013, con los Tribunales de las Regiones de Valparaíso, de O'Higgins y Metropolitana.

Durante este período, se intensifica el trabajo sobre BEPS de la OECD, el G20 y se suma un número creciente de jurisdicciones, además del trabajo de otros organismos internacionales como la ONU. Por otra parte, se consolida en los Estados Unidos de América la legislación FATCA y el intercambio de información en materia tributaria.

En un contexto de amplia presión ciudadana por aumentar los servicios del Estado, abarcando también a las clases medias, en ámbitos como pensiones, educación y salud, en su momento se construyó un diagnóstico que resaltaba las siguientes características principales del sistema tributaria chileno en 2014:

- Ingresos tributarios sustancialmente menores que los de los países de la OECD como porcentaje del PIB: en torno a 20% del PIB versus 33% del PIB en promedio en la OECD.
- Un peso relativo de los impuestos indirectos mucho más importante que en los países de la OECD: impuestos indirectos representan cerca del 50% de los ingresos tributarios, versus el 32% en la OECD. Como resultado de esto, el sistema tributario en Chile no contribuye mayormente a mejorar la distribución de ingresos, como sí lo hace en los países de la OECD.
- Amplios espacios para reducir la evasión y la elusión.

3. Proyecto de reforma tributaria de 2014

Ingresa al Congreso el 1º de abril de 2014 (boletín N°9290-05) y se aprueba en particular en la Cámara de Diputados el 14 de mayo. El 20 de mayo inició su discusión en el Senado. El 8 de julio se celebra Protocolo de Acuerdo entre los miembros de la Comisión de Hacienda y el Ejecutivo. El 19 de agosto se aprueba en particular por el Senado. El 10 de septiembre se aprueba en particular en la Cámara de Diputados. El 29 de septiembre de 2014 se publicada como Ley en el Diario Oficial bajo el N°20.780. Tanto esta ley, como la de simplificación tributaria que será comentada más adelante, establecieron como principio su implementación gradual. A continuación se describen las principales medidas:

- Durante 2014, entró en vigencia un aumento del Impuesto de Primera Categoría al 21%, ajustándose también las reglas necesarias para coordinar los pagos provisionales mensuales. Además, entró en vigencia una regla especial más favorable de depreciación de activos fijos para pequeñas y medianas empresas. Se incorporó un crédito por adquisiciones de activo fijo de 8%. Se estableció un nuevo beneficio al ahorro de personas naturales en determinados instrumentos, además de otras modificaciones al impuesto a la renta. Adicionalmente, comenzaron a regir modificaciones al Impuesto al Tabaco, al Impuesto a las Bebidas Alcohólicas y Analcohólicas, entró en vigencia el impuesto a los vehículos nuevos más contaminantes, se creó la Subdirección de Asistencia al Contribuyente en el SII, se incorporó la facultad de imperio para los Tribunales Tributarios y Aduaneros y se incorporó una exención al Cuerpo de Bomberos de Chile.
- En 2015, comenzó a regir el alza de la tasa del Impuesto de Primera Categoría a un 22,5%; se introdujeron modificaciones al sistema del FUT vigente todavía para los años 2015 y 2016; entró en vigencia un nuevo Artículo 14 ter en la LIR, con un régimen especial para pequeñas y medianas empresas; se incorporaron cambios en materia de tributación internacional; el crédito especial por adquisiciones de activo fijo se aplicó con una tasa de 6%; entró en vigencia el sistema de trazabilidad fiscal para los productos afectos al impuesto al tabaco y entraron en vigor nuevas normas sobre cambio de sujeto en el IVA. Además, comenzaron a regir nuevas reglas y límites para el crédito especial del IVA para empresas constructoras, las modificaciones al Código Tributario (en especial la Norma

General Anti Elusión), modificaciones a la Ordenanza de aduanas y un sistema transitorio y extraordinario de declaración de bienes o rentas en el exterior.

- A partir de 2016, se aumenta la tasa del Impuesto de Primera Categoría a un 24%; se modifican las reglas relativas a la renta efectiva de la explotación de bienes raíces; las normas sobre rentas presuntas; comienza a regir la norma legal que obliga a gravar en Chile las rentas pasivas provenientes de entidades controladas en el extranjero (conocidas como CFC rules); rigen las reglas generales sobre aplicación del IVA en la venta habitual de inmuebles; la normas que contemplan la ampliación del plazo de pago del IVA; modificaciones al Impuesto de Timbres y Estampillas y una nueva institucionalidad para la inversión extranjera en el país.
- En el año 2017, rige el Impuesto de Primera Categoría con tasas de 25% o 25,5%, según se trate de contribuyentes acogidos a los regímenes de renta atribuido o semi integrado, los que comienzan a aplicarse a partir de este año comercial. Además, rigen nuevas reglas sobre tributación para determinadas ganancias de capital; el nuevo impuesto a las emisiones de contaminantes de determinadas fuentes fijas y los cambios a la tributación de Fondos Mutuos y Fondos Inversión.
- A partir de 2018, respecto de los contribuyentes acogidos al sistema semi integrado, la tasa de Primera Categoría comienza a aplicarse con un 27%.

4. Ley de simplificación tributaria

La ley N°20.899 del 8 de febrero de 2016, tuvo por finalidad simplificar y precisar la reforma tributaria de 2014 contenida en la Ley N°20.780, asegurando el cumplimiento de los objetivos de recaudación de la misma, manteniendo la progresividad del sistema y las medidas contra la evasión y la elusión. En general, incorporó 3 tipos de simplificaciones y perfeccionamientos, a saber: Impuesto a la Renta, IVA y Código Tributario, más otros cambios.

- En cuanto al Impuesto a la Renta, se buscó evitar las interacciones de los regímenes de renta atribuida y semi integrado, para simplificar su aplicación y reducir espacios de elusión, evitar la atribución de rentas que no sean fácilmente verificables por el contribuyente y especialmente evitar la atribución circular de rentas en el caso de empresas que eran dueñas de otras empresas, sin que en definitiva las rentas pudiesen ser atribuidas a contribuyentes de impuestos finales (global complementario o adicional).
- Desde el punto de vista del IVA, se estableció que toda promesa de venta quedara exenta de IVA independientemente del año de su firma, de forma tal que el IVA se pagará en el momento que se concrete la venta lo cual simplifica la aplicación del impuesto disminuyendo los costos de cumplimiento. Por otra parte, se fijó que ninguna vivienda con subsidio habitacional pagara IVA y se eximieron las operaciones de leasing habitacional con subsidio.
- En el caso del Código Tributario, se precisó que la norma general antielusión se aplicaba respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, realizados o concluidos a partir de la vigencia de esta norma. Además, que la

norma no comprendía los casos en que los elementos para determinar sus efectos tributarios se encontraran fijados con anterioridad a la citada vigencia, tomando los resguardos necesarios para evitar que esta precisión se constituyera en una ventana de potencial elusión.

Cabe destacar que junto a las dos leyes ya citada (reforma tributaria de 2014 y simplificación de 2016), se aprobaron leyes de mejoramiento para el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio Nacional de Aduanas, la Tesorería General de la República, la Comisión Chilena del Cobre, la Agencia de Promoción de Inversiones y los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Todo ello, con el fin de reforzarlos para implementar adecuadamente la nueva normativa.

IV. Análisis y contrapropuestas respecto de los cambios específicos que introduce el proyecto de ley

A continuación se presenta el análisis y una serie de contrapropuestas sobre el proyecto de ley presentado por el gobierno del Presidente Piñera, e ingresado al Congreso Nacional en agosto de 2018. Este análisis está dividido en 26 puntos temáticos en función de los contenidos principales del proyecto.

1. Sistema integrado total

A partir del 1° de enero de 2017, entraron en vigencia los nuevos regímenes de tributación de la Ley sobre Impuesto a la Renta incorporados por la Reforma Tributaria a través de las leyes N°20.780 de 2014 y N°20.899 de 2016. El nuevo artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece dos regímenes generales alternativos de tributación, en sus letras A) y B), respectivamente. La letra A) establece el conocido régimen con imputación total del Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, también llamado régimen de renta atribuida, y la letra B) contiene el régimen con deducción parcial de crédito por Impuesto de Primera Categoría en los impuestos finales, conocido también como régimen parcialmente integrado (ver recuadro A para mayores detalles).

En términos generales, el régimen de renta atribuida plantea que las tributaciones de las rentas generadas por las empresas deben tributar totalmente en el mismo año en que se generan, es decir, afectarse con el Impuesto de Primera Categoría y con los impuestos finales (impuesto global complementario) en el mismo ejercicio, manteniéndose la integración entre dichos tributos.

Por su parte, el régimen parcialmente integrado (semi-integrado) plantea la lógica de que las rentas generadas por la empresa se gravarán con Impuesto de Primera Categoría cuando se generen y con los impuestos finales (global complementario) cuando éstas sean retiradas o distribuidas a los propietarios finales. Sin embargo, el Impuesto de Primera Categoría se integrará con el impuesto final respectivo sólo en un 65% (de aquí su nombre de semi-integrado), lo cual redundará en una mayor carga tributaria para sus propietarios.

Hay dos dimensiones claves que se deben separar para entender el sistema actual y el sistema que propone la reforma del actual gobierno (el cuadro a continuación resume las alternativas):

- El momento del pago de los impuestos finales (global complementario nacionales o adicional para los extranjeros): en un extremo está el sistema atribuido, que establece que los impuestos finales se pagan al momento en el que se devenga la renta líquida imponible (notar que el 14 ter PYME también es atribuido). En el otro está el sistema en base retirada, que implica que el impuesto final se paga al momento que la renta líquida imponible llega al dueño final (persona natural nacional o extranjero).
- Integración de los impuestos corporativos con los finales: La fracción del impuesto corporativo (de 1era categoría que se asume como crédito para el pago de los impuestos finales, global complementario o adicional). En un extremo está el sistema completamente integrado, en el cual todo lo pagado por la empresa como

impuesto corporativo se puede utilizar como crédito al momento de pagar los impuestos finales (global complementario o adicional). Este era el sistema vigente en Chile hasta el año 2016. En el otro extremo está el sistema totalmente desintegrado, en el cual lo pagado por la empresa es un impuesto final, es decir, no puede ser utilizado en ninguna proporción como crédito para pagar los impuestos finales de los dueños de la empresa. Un sistema semi-integrado es un sistema donde sólo una fracción de lo pagado por la empresa puede ser utilizada como crédito para pagar los impuestos finales de los dueños finales de la empresa (personas naturales o extranjeros).

Dimensión: Momento de pago IF Integración	Al momento de devengarse la RLI	Al momento de distribuir la RLI
Des-Integrado		a) Sistema EU
Semi-Integrado		b) 14-b Sistema Semi-Integrado 2017
Totalmente Integrado	d) 14-A Sistema Renta Atribuida 2017	c) Sistema 100% integrado pre-2016

Nota: IF se refiere a impuesto final. RLI: Renta Líquida Imponible generada en la empresa. Sistema UE: se refiere al sistema típicamente utilizado en la Unión Europea,

Recuadro A: Los regímenes generales de tributación de la reforma de 2014

La Reforma Tributaria de 2014 estableció dos sistemas de tributación para los dueños de las empresas obligadas a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, que reemplazaron el sistema del FUT: (i) régimen de impuesto de Primera Categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales, “régimen de renta atribuida” o “sistema atribuido”; y (ii) régimen de impuesto de Primera Categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales, “régimen o sistema parcialmente integrado”. Estas modificaciones se suman a las efectuadas tanto al régimen de tributación simplificada para las PYME como al régimen de renta presunta.

Para los nuevos regímenes generales de tributación, las tasas de impuesto de Primera Categoría son de 25% a partir de 2017 para el sistema atribuido, 25,5% durante el año 2017 para el sistema semi-integrado, y 27% a partir de 2018 para este último sistema. Los dueños de las empresas deben sujetarse a uno de los dos regímenes. El ejercicio de la opción o el régimen que por defecto les corresponda, los sujeta al régimen respectivo por a lo menos 5 años. Pueden optar al régimen de renta atribuida las Sociedades de personas (SRL), las Sociedades por Acciones (SpA), Comunidades, Empresarios Individuales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, en la medida que tengan exclusivamente como contribuyentes a personas naturales residentes en Chile o personas naturales o jurídicas domiciliadas en el exterior. Si nada se dice, las empresas (que no sean sociedades anónimas o bien SpA) formadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile se acogerán, por defecto, al sistema atribuido. Las empresas que no cumplan estos requisitos deben acogerse al sistema parcialmente integrado.

En materia de impuestos finales, el régimen de renta atribuida establece que las empresas y sus dueños tributen con los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio. Por ello, las empresas acogidas a este régimen deben atribuir su renta líquida imponible a sus dueños en el mismo ejercicio en que las utilidades se gravaron con Impuesto de Primera Categoría, para que se afecten con los referidos impuestos finales, sin que sea relevante, en principio, que

exista algún retiro, remesa o distribución de utilidades. Estas empresas se afectan con una tasa de impuesto de Primera Categoría de 25% y la totalidad de este tributo podrá imputarse contra el impuesto Global Complementario o Adicional que deban declarar sus propietarios. La atribución de las rentas se realiza en la forma que los socios o accionistas hayan acordado repartir sus utilidades, siempre que conste el acuerdo en el contrato social o los estatutos, o en la proporción en que se haya suscrito y pagado el capital de la sociedad. Si no se enteró el capital, la atribución de la renta se realiza en la forma en que se haya suscrito el capital. El régimen de renta atribuida puede ser eficiente para aquellos contribuyentes que tienen una tasa efectiva de Impuesto Global Complementario inferior a la tasa del Impuesto de Primera Categoría, pudiendo requerir la devolución del impuesto pagado en exceso. Como se señaló, en los sistemas de integración total de impuestos, como el caso del régimen atribuido y como lo era el sistema del FUT vigente hasta el año 2016, el tributo relevante es el impuesto personal del dueño de la empresa, considerando que el Impuesto de Primera Categoría, es solo una suerte de anticipo contra dicha tributación final. En este sentido, es posible afirmar que el régimen de renta atribuida cumple con el objetivo de la equidad horizontal, no permitiéndose la postergación del impuesto final a través de la “reinversión” de utilidades en la empresa o en otra distinta. En el sistema del FUT, a diferencia del anterior y a pesar de ser ambos plenamente integrados, el nacimiento del hecho gravado con los impuestos Global Complementario o Adicional estaba condicionado a la existencia de retiros, remesas o distribuciones de utilidades o dividendos desde las empresas. En estos casos, muchas empresas PYME se veían en la obligación de acumular utilidades tributables en su registro FUT debido a que no tenían caja suficiente para hacer retiros, remesas o distribuciones de utilidades o dividendos. En otros casos, teniendo la caja, tomaban la decisión de no distribuir dividendos o retirar utilidades. Estas situaciones fueron generando distorsiones relacionadas con la equidad horizontal y, en el peor de los casos, respecto de aquellos que tenían tasas efectivas de impuestos finales inferiores a la tasa del Impuesto de Primera Categoría, terminaban entregando recursos al Fisco más allá de su real capacidad contributiva. Para determinadas PYME, puede ser más conveniente tributar en un sistema de renta atribuida que hacerlo en un sistema de imputación de crédito en base a retiros o distribuciones de utilidades. En muchos casos la PYME carece de la caja suficiente para hacer retiros, y, por lo tanto, bajo el sistema del FUT, ello impedía solicitar la devolución del Impuesto de Primera Categoría pagado en exceso.

Por otro lado, el régimen parcialmente integrado, es aquel sistema mediante el cual, el hecho gravado con los impuestos Global Complementario o Adicional nace una vez que se hayan efectuado distribuciones de dividendos, retiros o remesas de utilidades, pudiendo utilizar como crédito un 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa, de forma tal que la carga tributaria máxima del contribuyente puede llegar a un 44,45%. La limitación a la deducción del crédito por Impuesto de Primera Categoría, no se aplica a los contribuyentes domiciliados o residentes en un país con el cual Chile tenga vigente un Tratado de Doble Tributación o cuando dicho tratado se encuentre a lo menos suscrito en la oportunidad que señala la Ley; en tal caso tendrá derecho a imputar como crédito contra el Impuesto Adicional el 100% del impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa, por lo que la carga tributaria final de estos contribuyentes seguirá siendo 35%. A diferencia de lo que ocurre con el régimen de renta atribuida, todos los contribuyentes pueden acogerse a al semi integrado.

Antecedente del origen del sistema semi-integrado: una Herramienta para lograr un acuerdo

La reforma tributaria del 2014 sólo incluía el sistema del 14-A, es decir, de renta atribuida con una tasa de primera categoría de 25% y tasas de global complementario desde 0 a 35%. La negociación en el parlamento llevó, por propuesta de la oposición en la época, a incorporar también el sistema 14-B, que tiene una tasa de 27% en primera categoría, un crédito parcial de un 65% y de 35% máxima en global. El sistema 14-b se establece como una alternativa al sistema atribuido, de forma que exista la alternativa de un sistema

donde la Renta Líquida Imponible (RLI) de la empresa no pagase los impuestos finales en el mismo año del devengo de ésta. Con lo anterior, se logra mantener una diferencia entre los impuestos pagados por la RLI que se reinvierte (sólo 27%) y la que se distribuye al dueño final de la empresa ($44,45\% = 27\% + 35\% - 0,65 \cdot 27\%$). Esto es un incentivo a reinvertir.

Las tasas se establecieron para mantener una equidad entre el sistema 14-A Renta Atribuida y 14-B semi-integrado, tomando en cuenta que históricamente a nivel agregado se reparte un 1/3 de las utilidades que se generan en un año a sus dueños finales. Así:

Impuestos pagados por la RLI = 100 en el año en que se genera (se asume que el dueño tiene tasa marginal del global de 35%):

RLI = 100 que se genera en una empresa en el sistema 14-A:

- 25 por impuesto de primera categoría.
- $35 - 25$ por impuesto global complementario con crédito de un 100% de los 25 pagados como impuesto de 1era categoría (da lo mismo cuanto se distribuye al dueño).
- 35, pago total en el año que se generó la RLI = 100.

RLI = 100 que se genera en una empresa en el sistema 14-B:

- 27 por impuesto de primera categoría
- $1/3 (35 - 27 \cdot 65\%)$ por impuesto de global complementario con crédito de un 65% de los 27 pagados como impuesto de 1era categoría. Lo anterior sólo se paga en el 1/3 de la RLI = 100 que se distribuye a los dueños finales (personas naturales) $(35 - 27 \cdot 65\%) = 44,45$
- 33, pago total en el año en que se generó la RLI = 100.

Dos cosas son importantes de notar:

- En promedio, el impuesto pagado en el año en que se genera la renta por la empresa en el 14-B sistema semi-integrado (33%) es similar al de la empresa en el sistema 14-A atribuido (35%), el cual es idéntico al pagado por las rentas del trabajo (35%).
- Existe una diferencia en impuesto de 17,5% entre retirar la Renta Líquida Imponible (RLI) para consumirla (impuesto 44,45) que destinarla para re-invertirla (impuesto 27%).

Conclusiones

La propuesta del gobierno de integrar 100% el sistema implica pasar del sistema parcialmente integrado actual (b) a un sistema tipo (c). Es decir, pasar de un sistema donde sólo una fracción (un 65%) de los impuestos pagados por la empresa se puede utilizar para pagar el impuesto final de las personas naturales; a un sistema donde el 100% pagado por la empresa es crédito para pagar el impuesto final de las personas. Es importante notar que, para las personas dueñas de empresas semi-integradas, la

modificación propuesta por el gobierno no cambia el momento en que se paga el impuesto final.

Esta propuesta afecta los principios planteados de la siguiente manera:

- **Recaudación:** La recaudación disminuye de manera inambigua. Con la reintegración total, las utilidades que se distribuyen a los dueños finales de las empresas en el sistema semi-integrado bajan su tasa de tributación de 44,45% a un 35% (-9,45%). Se estima una menor recaudación de alrededor de 500 a 1.000 millones de dólares anuales. En su Informe financiero el gobierno calcula 800 millones de dólares. No es claro que el informe del Ejecutivo incluya el efecto dinámico de la integración del sistema tributario. En este caso, existirían incentivos para los contribuyentes de mayores ingresos que están en el régimen atribuido a pasar al sistema integrado y de esta forma potencialmente postergar el retiro de utilidades, lo cual conlleva un costo financiero en materia de recaudación. Adicionalmente, la medida de integración del sistema no puede ser analizada sin mantener y precisar el sistema del artículo 21 de forma tal de evitar retiros simulados a través de gastos. Se requiere calcular el impacto recaudatorio de estos efectos dinámicos.
- **Progresividad del sistema:** La progresividad disminuye de manera inambigua. La rebaja de impuestos favorece a los dueños de las empresas en el sistema semi-integrado. Éstas representan 12% de las empresas que pagaron impuestos de primera categoría en el año 2017. Según información del SII estas empresas son además las más grandes. Se puede estimar que aproximadamente un 80% de la rebaja de impuestos (US\$640 millones de los US\$800 millones) es recibida por 1.000 grandes empresas que venden al año 310 millones de dólares en promedio. Los dueños de las empresas más grandes son las personas con mayores ingresos (ver recuadro B).
- **Incentivo a una mayor inversión:** El efecto de la reintegración en la inversión es ambiguo. Una rebaja a los impuestos de las rentas del capital puede tener un impacto positivo en la inversión. Pero este efecto positivo puede verse anulado porque simultáneamente se está rebajando el diferencial de impuestos entre las rentas del capital que se retiran de la empresa para el consumo de sus dueños y las que se reinvierten. En la propuesta del Ejecutivo las rentas del capital que se mantienen reinvertidas no bajan sus impuestos. Actualmente la diferencia de impuestos entre retirar y reinvertir es de 17,45% (dado por 44,45%-27%), y con la propuesta de re-integración bajaría a sólo un 8% (dada por 35%-27%).
- **Equidad horizontal:** Como ya se planteó, las tasas del sistema semi-integrado (primera 27% y crédito 65%) se estimaron para que en promedio las rentas del capital de una persona que es dueña de una empresa semi-integrada pagara en el año una cantidad equivalente a las rentas de capital de una persona dueña de una empresa atribuida (35%, igual a la tasa de las rentas del trabajo). Se plantea que la integración mejora la equidad horizontal, puesto que un peso ganado por rentas de capital pagaría lo mismo que las rentas de un peso ganado por rentas del

trabajo. De “juré” esto es cierto, pero de “facto” esto no es cierto, puesto que en promedio 2/3 de las rentas del capital no se distribuyen en el año en que se generan.

En conclusión, a la luz de los principios establecidos, y dado los efectos analizados, la reforma tributaria podría incluir la integración plena en base retiros sólo si: (i) compensa plenamente la menor recaudación; y (ii) incluye otros cambios que garanticen mantener la progresividad actual del sistema tributario. En la sección V.1 de este informe se exploran alternativas para este objetivo.

Recuadro B: Estimación de distribución de la rebaja de impuestos entre las empresas grandes y pequeñas

Según información de la operación renta de abril del 2018, las empresas que pagaron impuesto de primera categoría se dividen de la siguiente forma:

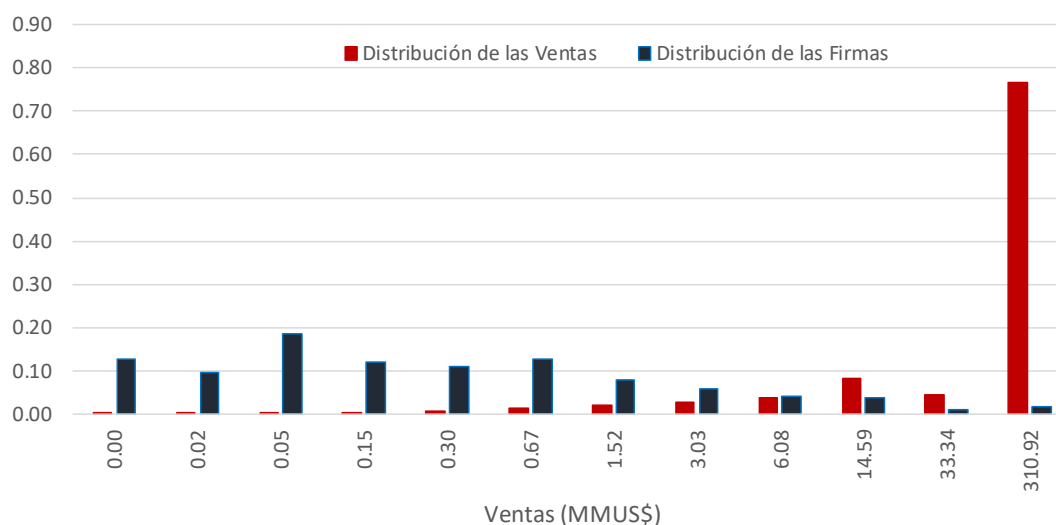
Tabla A.1. Empresas que pagaron impuesto de primera categoría, por sistema tributario.

Régimen	Contribuyentes		Impuesto Prim.Categoría	
	Número	Porcentaje	MM\$	Porcentaje
Atribuido	275,799	45.9%	1,285,810	18.5%
Semi Integrado	63,260	10.5%	5,253,873	75.5%
14 Ter letra A	153,099	25.5%	221,565	3.2%
Sin Información	109,032	18.1%	192,958	2.8%
Total	601,190	100.0%	6,954,206	100.0%

En función de esta información, se puede estimar que los dueños finales de sólo un 10,5% de las firmas que pagaron impuestos de primera categoría en el año tributario 2018 se beneficiarían por la re-integración. De la tabla anterior es claro que las empresas en el sistema semi-integrado, que serían las únicas que se benefician, son mucho más grandes. De hecho, los impuestos pagados por una empresa promedio en el sistema semi-integrado son 83 millones de pesos anuales, mientras que una empresa promedio en el resto del sistema sólo paga 3 millones de pesos.

Ahora, dentro de las empresas en el sistema semi-integrado, los dueños de las firmas más grandes son las que se llevan la inmensa mayoría del beneficio. La siguiente figura muestra la distribución por tamaño del pago de impuestos de 1era categoría, por tamaño de la empresa en las firmas que están en el sistema semi-integrado.

Figura A.1.- Distribución de las firmas en sistema semi-integrado por tamaño.



Nota: La distribución por ventas proviene de información preliminar de las firmas en el sistema semi-integrado pre operación renta 2018.

De la figura se observa que casi un 80% del beneficio de la re-integración (US\$640 millones) recae en los dueños de 1.000 grandes firmas que venden del orden de 311 millones de dólares al año.

El análisis anterior estima como se reparten los beneficios de la reintegración en los dueños de las empresas según su tipo de tributación y tamaño: el beneficio recae en los dueños de las grandes empresas que están en el sistema semi-integrado.

Se ha planteado qué a pesar del análisis anterior, se debe ver quiénes son los contribuyentes personas naturales, no firmas, que se ven beneficiados por la rebaja del impuesto que implica la integración. El ejecutivo ha planteado que del total de socios/dueños finales de las beneficiadas por la re-integración total, sólo 3% corresponden al tramo más alto del global complementario, que sólo un 9% de estos contribuyentes están en tramos del global de un 23% o más. Siendo esta información correcta, esta información no nos dice mucho de la regresividad o no de integrar el sistema, pues este 3% se puede llevar la inmensa mayoría del beneficio en términos absolutos. Al igual que en el caso de las firmas, en las 1.000 firmas más grandes, que representan solo un 1,5% de las firmas en el sistema semi-integrado, recae el 80% del beneficio.

Para el debate es importante saber que fracción del beneficio se lleva este 9% de contribuyentes con tasas de global complementario de 23% o mayores. También es importante saber cuántos de los contribuyentes con globales menores a un 23% están relacionados con otros contribuyentes a través de empresas de inversión familiares (elusión a través de repartir los ingresos de la jefa o jefe de familia en distintos contribuyentes con menores tasas marginales). Ejercicios conservadores usando la distribución del global complementario por tramos de ingresos llevan a estimar que fácilmente el 80% del beneficio se lo llevan contribuyentes con tasas del global 23% o más (para distribuir los beneficios de la integración en contribuyentes según tramo del global hay que hacer supuestos de la importancia relativa de los ingresos laborales en cada tramo del global; a priori, uno debiera asumir que es más importante en los tramos menores).

Tabla B2: Distribución del pago de global por tramo: Rentas del capital y trabajo para contribuyentes con ambos ingresos o sólo con capital

Tramo del Global	Distribución del pago del Global Complementario	
	Contribuyente	Pago
Tramo 1 - 0 a 13,5 UTA (Exento)	46.6%	0.0%
Tramo 2 - 13,5 a 30 UTA (Tasa 4%)	30.0%	3.9%
Tramo 3 - 30 a 50 UTA (Tasa 8%)	11.4%	7.4%
Tramo 4 - 50 a 70 UTA (Tasa 13,5%)	5.0%	8.5%
Tramo 5 - 70 a 90 UTA (Tasa 23%)	2.7%	9.4%
Tramo 6 - 90 a 120 UTA (Tasa 30,4%)	2.0%	13.6%
Tramo 7 - 120 a 150 UTA (Tasa 35,5%)	1.0%	11.1%
Tramo 8 - Más de 150 UTA (Tasa 40%)	1.3%	46.2%
Total	100.0%	100.0%

Fuentes: del SII.

2. Clausula PYME

El proyecto del Ejecutivo introduce importantes modificaciones al régimen especial de tributación con el impuesto a la renta establecido por la Reforma de 2014, incluidas sus modificaciones incorporadas por la Ley N°20.899. Si bien el proyecto propone mantener muchas de las características de ese sistema, elimina varios de sus elementos e introduce otros nuevos, todo lo cual es analizado a continuación. Para ello, se incluye un análisis de las principales características que a juicio de la OECD deben tener los regímenes tributarios aplicables a las pequeñas y medianas empresas (PYME) (ver recuadro C), un análisis del sistema introducido por las Leyes N°20.780 y N°20.899, contenido el artículo 14 TER letra A) de la LIR, de las disposiciones contenidas en el proyecto del Ejecutivo (ver recuadro D) y propuestas destinadas a perfeccionar el sistema actualmente vigente, sin debilitar o eliminar sus características que resulte, a nuestro juicio, conveniente mantener.

Según datos de CONAPYME para 2017, 3 de cada 4 empresas (74,4%) son micro, es decir, sus ventas no superan las 2.400 UF al año (MM\$65,7), de forma tal que si tuvieran una utilidad del alrededor de 10% (MM\$6,6) y un solo dueño, este último estaría exento de Impuesto Global Complementario. Por otra parte, un 20,86% de las empresas en el país, son pequeñas, es decir, sus ventas no superan las 25.000 UF al año (MM\$684), por lo que con el mismo supuesto de utilidad del 10% (MM\$68,4), y un solo dueño, su tasa efectiva máxima de Impuesto Global Complementario, sería de 15,4%. De lo anterior, resulta que, sumadas las micro y pequeñas empresas, representan el 95,26 % del total de las empresas del país.

En cuanto a las medianas empresas, CONAPYME señala que son 29.660, que representan el 3,2% del total. Sus ventas no superan las 100.000 UF al año, (MM\$2.736), y si tuvieran una utilidad del 10% (MM\$274), y 2 dueños, su tasa efectiva máxima de Impuesto Global Complementario, sería de un 25,2%. Por tanto, sumadas las micro, pequeñas y medianas empresas de Chile, representan el 98,46% del total de las empresas, y entre todas ellas participan en 2017 del 14,96% de las ventas a nivel nacional (según datos recientes, para 2018 su participación en las ventas se ha reducido al 13,6%).

Por otro lado, entre las grandes y mega empresas para 2017 (12.447 y 2.117, respectivamente) representan el 1,54% de las empresas en Chile, pero participan del 85,04% de las ventas.

El mismo análisis de CONAPYME concluye que respecto de los contribuyentes personas naturales (9.675.252), la concentración es aún mayor. De ellos, un 75,98% está en el tramo exento del Impuesto Global Complementario (menos de \$650.000 al mes) y el 15,65% está en una tasa efectiva máxima de dicho tributo de un 2,2% (menos de \$1.440.480 al mes), de lo que resulta que el 99,25% del total de contribuyentes personas naturales tiene tasa efectiva inferior al 15,57%, es decir, muy por debajo de las tasas del Impuesto de Primera Categoría.

No queda sino de manifiesto con lo anterior, la extrema concentración de la economía chilena y la imperiosa necesidad de adecuar su sistema tributario, en especial para las

PYME, a esta realidad. No se trata, como se verá más adelante, de establecer exenciones de impuestos o tratos preferenciales, sino más bien que las PYME y sus propietarios tributen de acuerdo a su real capacidad contributiva y de la forma más simple posible, con la finalidad de eliminar o mitigar sus costos de cumplimiento, los que en muchos casos superan al monto del impuesto.

Recuadro C: Las PYMES en la OECD

Con fecha 5 de septiembre de 2015, la OCDE, publicó el estudio “Tributación de las pequeñas y medianas empresas en los países de la OCDE y el G20”. En su resumen ejecutivo señala que estas entidades representan en muchos países más del 95% de las firmas, contribuyendo a una gran proporción del empleo y crecimiento económico mundial. Se reconoce lo heterogéneo que puede ser este tipo de empresas, dependiendo del sector, industria, innovación, rentabilidad, crecimiento potencial, etc. De acuerdo a este estudio, los sistemas tributarios deberían ser neutros en cuanto a las decisiones de negocios de las empresas, incluyendo la formación y crecimiento de las PYME. Sin embargo, se da cuenta que existen distorsiones en cuanto al tratamiento de las utilidades y pérdidas, financiamiento vía deuda y capital, y el aumento en los costos fijos relacionado con el cumplimiento tributario. A continuación, se presenta un resumen de las conclusiones del estudio:

1. Neutralidad en el impacto de las decisiones de negocios.

El sistema tributario de un país debería ser neutral con respecto al impacto en las decisiones de negocios, incluyendo la creación, formación y crecimiento de las PYME. Trata de identificar las distintas medidas que adoptan los países para los efectos de determinar la neutralidad en la toma de decisiones. Si se establece un sistema para PYME, la elección de éste no debería estar determinada por si el contribuyente que elige el sistema va a tener una mayor o menor carga, sino que por otros aspectos como la simplicidad y flujos de caja. En este sentido, el establecimiento de sistemas que sean equitativos en términos horizontales permite lograr mayores grados de neutralidad en la toma de decisiones. Mientras más equitativo horizontalmente es el sistema, más neutral es en la toma de decisiones de los agentes económicos.

De acuerdo al estudio de la OECD, los países que cuentan con sistemas clásicos de tributación (la empresa tributa con un impuesto y luego los dueños con otro distinto), establecen medidas que permiten paliar los efectos de la doble tributación económica, por ejemplo, estableciendo impuestos corporativos con tasas reducidas para las PYME. La mayoría de los países del estudio informaron que las empresas grandes tienden a ser gravadas en una doble oportunidad económica, a diferencia de lo que ocurre en las empresas pequeñas donde usualmente existe algún tipo de beneficio para aliviar la doble tributación económica.

Por otra parte, el estudio señala que el establecimiento de políticas especiales para PYME se justifica en que ellas están afectadas por asimetrías de información en el mercado, o tienen barreras de entrada que hacen más difícil el desarrollo de sus negocios, no pudiendo acceder a crédito o debiendo pagar mayores intereses por sus deudas. Además, se sostiene que los sistemas tributarios son generalmente desventajosos para las PYME, dado su tamaño, por lo tanto, los impuestos aplicados no deberían afectar sus decisiones comerciales de negocios y por lo mismo, ser neutrales. Se debe tener presente que estos paliativos pueden impactar las decisiones de negocios, puesto que este tipo de empresas pueden estar desincentivadas a crecer para no sobrepasar determinados límites y evitar estar afectos a tasas de impuesto mayores.

En el caso de los sistemas integrados, la integración a nivel de dueños de la empresa puede obtenerse eximiendo los dividendos de la aplicación de impuesto personal o mediante un sistema de imputación que permita a los dueños de la empresa acceder a un crédito total o parcial por el impuesto pagado por la empresa. En el sistema integrado de créditos, el impuesto que pagan las empresas es un crédito contra el impuesto que pagan los dueños de las mismas. En este tipo de sistemas, se puede establecer la tributación de los dueños de las empresas derivada de los retiros de utilidades desde las empresas o que el hecho gravado de los impuestos personales nazca en el mismo ejercicio en que se generan las utilidades. Este

último mecanismo se ha denominado como “*Comprehensive Business Income Tax*”, (CIT), o como la Reforma Tributaria de 2014 denominó, “Régimen de Renta Atribuida”.

Tratándose de las PYME en un sistema integrado, en los casos que el impuesto corporativo es mayor al impuesto personal –caso en el cual el dueño de la empresa tendría derecho a pedir devoluciones por los impuestos pagados por la empresa- es necesario esperar a que se retiren las utilidades de la misma. Lo anterior porque, como se dijo, el impuesto del dueño (Global Complementario o Adicional) no nace sino hasta que existe algún retiro, remesa o distribución de utilidades, y en muchos casos las PYME no tienen la caja suficiente para ello.

En el caso del *Comprehensive Business Income Tax* o renta atribuida, este sistema de integración del impuesto de la empresa con los impuestos personales consiste en que el dueño debe reconocer en su propia declaración de impuesto a la renta el resultado tributario de aquella en el ejercicio en que se produce. Este sistema, además de haber sido establecido en Chile, también existe en Nueva Zelanda con las “*look-through companies*” y en Estados Unidos con las *S-Corporations*, en que la renta imponible va directamente a los dueños y se trata a nivel de impuestos personales para efectos fiscales. Según *The Institute for Fiscal Studies*, uno de los objetivos del CIT es promover la “equidad horizontal” al gravar todo tipo de renta en un ejercicio. En este sentido, una persona con un mismo nivel de ingreso será tratado en la misma manera, con independencia de cuando recibe la renta. Esto también permite que los agentes no pretendan transformar las utilidades en otra forma de ingreso (ganancia de capital) cuando tienen tasas distintas.

2. Impacto desproporcionado de los requisitos regulatorios y costos de cumplimiento relacionados con ellos

La segunda conclusión del estudio de la OECD, es el impacto desproporcionado que tienen los requisitos y costos del cumplimiento tributario para las PYME. Diversos factores inciden en los costos de cumplimiento tributario, por ejemplo, el número de impuestos que se deben cumplir, la complejidad del sistema tributario, la existencia de distintas administraciones tributarias, dificultades en la interpretación de las leyes, múltiples plazos para declarar y pagar impuestos, costos de servicios externos para cumplir con la ley, costos de registro, etc. El estudio establece que “mientras el total de los costos del negocio asociado al cumplimiento tributario tiende a ser mayor para las grandes empresas, el costo de cumplimiento tiende a ser regresivo con respecto al tamaño de las compañías, con las PYME sujetas a mayores costos que las grandes empresas cuando se mide dicho costo como un porcentaje de las ventas o ingresos. En el estudio se informa que muchos países reportan esquemas de tributación a la renta simplificados que reemplazan un número de impuestos, y que incluyen generalmente 3 elementos: a) un método más simple de cálculo del impuesto (normalmente un sistema de presunción o flujo de caja); b) sistema de reporte y declaración simplificado; y c) exención de todos o algunos impuestos. El estudio muestra las distintas medidas que adoptan los países en materia de presunciones y flujos de caja. Normalmente los sistemas que establecen y obligan a las empresas a determinar sus resultados tributarios sobre una base devengada pueden ser financieramente costosos para las PYME, considerando que deben pagar impuestos por ingresos meramente devengados que, en algunos casos, no han recibido. Por lo mismo, ciertos países establecen sistemas de flujo de caja para que los impuestos se reconozcan y paguen en la medida que se reciben los ingresos y que se efectúan los desembolsos. Esto incluye reconocer una depreciación inmediata de los activos que se compran, lo que se traduce en que las inversiones y reinversiones de ingresos puedan ser automáticamente deducidas de la base imponible afectada a impuestos. Estos sistemas de flujo de caja difieren de las presunciones en que en los primeros se utiliza la renta efectivamente percibida como base imponible. En el caso de las presunciones, es la ley la que presume la renta del individuo tomando en consideración ciertos parámetros que habitualmente no dicen relación con los ingresos obtenidos. Para acceder a este tipo de sistemas de flujo de caja, se deben cumplir ciertos requisitos. Según el estudio, el requisito más común está determinado por el nivel de ingresos.

3. Acceso limitado a financiamiento para su crecimiento y expansión.

De acuerdo al estudio de la OECD, desde la crisis financiera de 2008 se ha exacerbado la imposibilidad de las PYME para acceder a financiamiento para su crecimiento y expansión. Por lo mismo, también estas empresas tienen limitado acceso a financiamiento con deuda para desarrollar sus actividades. “El acceso a

financiamiento con deuda y los términos a partir de los cuales ésta es otorgada a las PYME implica que ellas tengan una limitación financiera y generalmente tengan que asumir mayores costos en el acceso a financiamiento comparado con las grandes empresas.” Los distintos países del Estudio reportaron medidas para mitigar estos efectos, como, por ejemplo: regímenes especiales para pequeñas empresas; deducciones especiales (por ejemplo, de ciertos gastos, o regímenes de depreciación acelerada para PYME); procedimientos que permitan reducir la frecuencia y cantidad de declaraciones de impuestos o de adelantos de pagos del impuesto corporativo; y deducción de créditos por inversiones.

Recuadro D: Normas para PYMES en reforma tributaria de 2014

La Ley N°20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria, modificó las reglas tributarias aplicables a este tipo de empresas, incorporando un nuevo artículo 14 ter letra A) a la LIR y eliminando los artículos 14 bis y 14 quáter, del mismo texto legal. En cuanto al número de empresas acogidas a alguno de los regímenes tributarios principalmente diseñados para las PYME, a fines de 2013 había 8.674 empresas acogidas al artículo 14 quáter, 32.522 al 14 bis y 84.328 al artículo 14 TER, todos de la LIR, de forma tal que a esa época resultaba claro que las disposiciones legales comentadas no estaban siendo utilizadas por las PYME y en muchos casos eran usadas por contribuyentes que no eran sus destinatarios originales. De acuerdo al Ejecutivo de la época, el Proyecto de 2014 buscaba que el sistema de tributación simplificada para PYME del artículo 14 ter letra A) de la LIR pudiese ser potencialmente aplicado por el 97% de los contribuyentes.

La Ley sobre Impuesto a la Renta previo a las modificaciones introducidas por la Reforma Tributaria de 2014, contemplaba diversos sistemas de tributación para las PYME. Además del régimen general de tributación (“sistema del FUT”), los contribuyentes PYME que cumplieran determinados requisitos podían acogerse a los artículos 14 bis, 14 ter, 14 quáter y al régimen de renta presunta.

El artículo 14 bis fue incorporado a la LIR en 1989 a través del artículo 1° de la Ley N°18.775. Luego de diversos cambios, su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, confería un beneficio tributario que podían utilizar los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa, cuyos ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro, no excedieran un promedio anual de 3.000 unidades tributarias mensuales (UTM) en los tres últimos ejercicios. Dicho régimen permitía postergar la tributación tanto del Impuesto de Primera Categoría como de los impuestos Global Complementario o Adicional. Además, los contribuyentes acogidos se eximían de: Llevar el detalle de las utilidades tributarias y otros ingresos que se contabilizan en el registro de la renta líquida imponible, (en adelante “RLI”), de Primera Categoría y utilidades acumuladas; Practicar inventarios; Aplicar la corrección monetaria a que se refiere el artículo 41 de la LIR; y Efectuar depreciaciones.

En cuanto al artículo 14 quáter, establecido en 2010 mediante la Ley N°20.454, permitía a los contribuyentes cuyos ingresos totales del giro no superaran en cada año calendario el equivalente a 28.000 UTM, considerar como renta exenta del Impuesto de Primera Categoría, la suma máxima de 1.440 UTM. Este régimen no eximía de las obligaciones accesorias mencionadas anteriormente.

De lo expuesto, cabe destacar que el sistema del artículo 14 bis no era precisamente un régimen simplificado de tributación, dado que los contribuyentes debían llevar contabilidad completa para pagar gratificaciones y patente municipal, y para justificar retiros. Además, la Corte Suprema se ha pronunciado en los últimos años respecto al mal uso de este mecanismo. El sistema del artículo 14 quáter, tampoco era un régimen de simplificación de tributación, en el sentido que los contribuyentes acogidos también debían llevar contabilidad completa. En cuanto al régimen del artículo 14 TER según su texto vigente previo a la reforma de 2014, se podían acoger sólo empresas con ventas hasta 5.000 UTM, siendo necesario además que fuesen contribuyentes de IVA, constituidos como empresarios individuales de responsabilidad limitada o empresas unipersonales.

Régimen simplificado para PYME introducido por la reforma tributaria de 2014 y sus modificaciones.

La Ley N°20.780, sobre Reforma Tributaria, modificada por la Ley N°20.899, incorporó un nuevo régimen simplificado de tributación para las micro, pequeñas y medianas empresas. Este régimen está consagrado en

el artículo 14 ter letra A) de la LIR y entró en plena vigencia a contar del 1° de enero de 2017, siendo por tanto el primer año tributario de aplicación el 2018.

Requisitos para ingresar al régimen:

1. Tipo de empresas (inciso 1° de la letra A.- del artículo 14 TER):

a) Empresarios individuales;

b) Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada (EIRL);

c) Comunidades formadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen renta atribuida;

d) Sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de renta atribuida; y

e) Sociedades por acciones (SpA) conformadas exclusivamente por personas naturales con domicilio o residencia en Chile, por contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile y/o por otras empresas sujetas al régimen de renta atribuida. Para poder acogerse a este régimen, las SpA no deben tener en su pacto social una estipulación expresa que permita un quórum distinto a la unanimidad para aprobar la cesibilidad de sus acciones a cualquier persona o entidad que no sea una persona natural con domicilio o residencia en Chile, o contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile. En caso que se estipule en tal sentido, o independientemente de lo estipulado se enajenen las acciones a entidades o personas distintas de las indicadas, no podrán incorporarse o acogerse al régimen del artículo 14 TER o deberán abandonarlo si ya se encuentra acogido a él, incorporándose al régimen semi integrado a contar del 1° de enero del año siguiente a aquel en que se verificó el incumplimiento.

2. Deben ser contribuyentes de Impuesto de Primera Categoría.

3. Tener un promedio anual de ingresos no superior a 50.000 UF en los últimos tres ejercicios, sin exceder en ningún caso de 60.000 UF en alguno de esos períodos.

En los siguientes casos, los contribuyentes acogidos a este régimen, deben abandonarlo a contar del 1° de enero del año siguiente al del respectivo incumplimiento:

a) Cuando el conjunto de sus ingresos provenientes de la posesión o explotación de bienes raíces, capitales mobiliarios o contratos de asociación o cuentas en participación, excedan de una cantidad equivalente al 35% del total de sus ingresos brutos en el año comercial.

b) Cuando detenten la posesión o tenencia, a cualquier título, de derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de Fondos de Inversión, y que éstos excedan del 20% de sus ingresos brutos totales del ejercicio.

Para determinar el 35% o 20% de los ingresos brutos totales de un año comercial, según el caso, sólo se consideran los ingresos que consistan en frutos o cualquier otro rendimiento derivado del dominio, posesión o tenencia a título precario de los activos, valores y participaciones señaladas.

c) Las sociedades cuyo capital pagado pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades con cotización bursátil o a empresas que sean filiales de éstas últimas sociedades. Si bien este caso está contemplado en la ley actual, no sería aplicable ya que, si una de estas empresas participa de un 29% en una PYME, al estar sometida al régimen del artículo 14 B (semi integrado), igualmente la empresa PYME no podría estar sujeta al régimen del artículo 14 TER letra A.

4. Condiciones para ingresar al régimen.

Los contribuyentes que opten por acogerse al régimen PYME, ingresan a contar del 1° de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en él por al menos 3 años comerciales consecutivos completos. La opción se ejerce avisando al SII desde el 1° de enero y hasta el 30 de abril del año calendario en que se incorporan. En caso que se opte por acogerse desde el inicio de actividades, se debe informar en la

declaración de inicio de actividades. En este último caso, la ley permite que transcurrido el primer año puedan abandonarlo a contar del 1° de enero del año calendario siguiente.

5. Determinación del resultado tributario

Se determina como la diferencia positiva o negativa que resulte entre los ingresos y egresos efectivamente pagados del ejercicio, ambos de acuerdo a su valor nominal, sin aplicar reajuste o actualización alguna. Es decir, este sistema busca asociar la tributación del contribuyente a su flujo de caja. En general, deben considerarse todos los ingresos percibidos por el contribuyente, sin atender a su origen o fuente, si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por la LIR o si son ingresos provenientes o no de actividades del giro de la empresa. Excepcionalmente, deben computarse también ingresos devengados, como los que provienen de operaciones con entidades relacionadas, los créditos devengados y no pagados en más de 12 meses (salvo que hayan sido castigados), los ingresos por el rescate o enajenación de capitales mobiliarios, o de la enajenación o rescate de derechos sociales, acciones, o cuotas de fondos. Debe rebajarse del total del ingreso percibido en el mismo ejercicio el valor de la inversión en activo fijo depreciable efectivamente realizada (reajustada).

No deben considerarse los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo a la LIR, sin perjuicio de la tributación que pueda afectarles conforme a lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la LIR. Este es el caso, por ejemplo, de los terrenos.

Tratándose de operaciones gravadas con IVA, en caso de que se perciba sólo una parte del valor total de la operación, el pago recibido debe imputarse en primer lugar a la parte correspondiente a los ingresos del régimen y finalmente al referido impuesto.

Para la deducción de los egresos, como regla general, sólo deben considerarse aquellos efectivamente pagados, sin atender a su origen o fuente o si se relacionan con ingresos no gravados o exentos. Dentro de los egresos se incluyen los desembolsos que se efectúan por pagos de servicios y compras de bienes del activo realizable y activo fijo físico depreciable, las pérdidas de ejercicios anteriores y los créditos que resulten incobrables, los pagos efectuados por préstamos u otros títulos de crédito o de deuda (se considera egreso la parte correspondiente a intereses efectivamente pagados y no el capital que se amortiza), la adquisición de bienes o servicios pagaderos a plazo o en cuotas (al término del año comercial podrá deducirse sólo aquella parte del precio o valor efectivamente pagado durante el ejercicio correspondiente) y, también se acepta como egreso, el 0,5% de los ingresos percibidos por el contribuyente en el ejercicio, con un máximo de 15 UTM y un mínimo de 1 UTM, según el valor de ésta al término del ejercicio, todo ello por concepto de gastos menores no documentados. Los egresos deben además cumplir con los requisitos establecidos para los gastos en el artículo 31 de la LIR. Por otra parte, no aplican los impuestos consagrados en el artículo 21 de la LIR sobre los egresos que sean considerados como gastos rechazados, sin perjuicio que deban cumplir con los requisitos señalados para que proceda su deducción.

También se consideran egresos del 1° de enero del ejercicio en que los contribuyentes se acogen al régimen simplificado, las pérdidas tributarias acumuladas, los bienes físicos del activo inmovilizado y realizable, todos ellos según su monto o valor determinado al 31 de diciembre del año anterior al de ingreso al régimen.

6. Tributación.

El resultado determinado conforma las reglas señaladas, en caso de ser positivo, se afecta con el Impuesto de Primera Categoría (a partir del año comercial 2017 y siguientes, con una tasa del 25%). En caso de resultar una pérdida, podrá ser deducida como un egreso del ejercicio siguiente, a su valor nominal, es decir, sin reajuste o actualización alguna.

Los contribuyentes sujetos a este régimen podrán imputar, como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, las inversiones efectuadas por las adquisiciones de bienes del activo inmovilizado según el artículo 33 bis de la LIR, los créditos correspondientes a los retiros, dividendos o participaciones percibidas de otras empresas en que tengan inversiones y el crédito correspondiente a los contribuyentes que se incorporan al régimen simplificado que previamente se encontraban sujetos a las disposiciones de las letras A) y B) del artículo 14 de la LIR (régimen de renta atribuida y régimen parcialmente integrado).

7. Exención de Impuesto de Primera Categoría que pueden optar los contribuyentes que la ley indica.

A contar del 1° de enero de 2017, los contribuyentes sujetos a las normas del artículo 14 ter de la LIR, podrán optar anualmente por eximirse del pago del Impuesto de Primera Categoría. Para que proceda esta exención, la empresa, comunidad o sociedad debe estar conformada al término del año comercial, exclusivamente por propietarios, comuneros, socios o accionistas contribuyentes del impuesto Global Complementario. Esta opción debe ejercerse anualmente, dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos a la renta. Ejercida la opción, los propietarios, socios, comuneros o accionistas de las empresas, comunidades o sociedades, tributarán solamente con el Impuesto Global Complementario, sin derecho al crédito por impuesto de Primera Categoría. El total de los pagos provisionales obligatorios y voluntarios que hubiere la empresa serán imputados por el propietario, socios, comuneros o accionistas contra el referido Impuesto Global Complementario, pudiendo solicitar la devolución en caso de producirse un excedente.

8. Tributación de los propietarios de la empresa.

Los dueños, comuneros, socios o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad que se mantengan al término del año comercial respectivo que sean contribuyentes de los impuesto Global Complementario o Adicional, se afectan con dichos tributos sobre la renta de Primera Categoría (afecta o exenta de dicho tributo) determinada por el contribuyente del régimen simplificado, que les sea atribuida según el porcentaje de participación en las utilidades que se haya acordado en el contrato social o estatutos, en la proporción en que hayan suscrito y pagado efectivamente el capital de la sociedad o de acuerdo al porcentaje del capital suscrito, cuando no se haya enterado cantidad alguna. Podrán imputar como crédito en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional el Impuesto de Primera Categoría que haya afectado a dicha renta en el mismo ejercicio, ello en la proporción correspondiente.

9. Pagos provisionales mensuales obligatorios (PPM).

Las empresas acogidas efectúan PPM con una tasa general de 0,25%, sobre los ingresos mensuales de su actividad. Sin embargo, cuando sus propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en Chile, podrán optar por aplicar una tasa de PPM especial que resulta de sumar la tasa efectiva del Impuesto Global Complementario que haya afectado a cada uno de los propietarios, comuneros, socios o accionistas, multiplicada por la proporción que represente su participación en las acciones o derechos en la empresa sobre la renta líquida imponible a cada uno de éstos, todo ello dividido por los ingresos brutos de la empresa (Se considera la tasa efectiva, renta líquida imponible e ingresos brutos del año comercial inmediatamente anterior a partir del cual se aplique la tasa especial).

10. Simplificación de libros y registros.

Para fines tributarios, las empresas acogidas deben llevar el libro de compras y ventas (según el artículo 59 de la Ley de IVA, los vendedores y prestadores de servicios afectos a los impuestos establecidos en los títulos II y III de dicha Ley, deben llevar los libros que determina el Reglamento, registrando en ellos sus operaciones de compras, ventas y servicios utilizados y prestados), el libro de ingresos y egresos (siempre que no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas) y el libro de caja.

De este modo, se encuentran liberados de llevar contabilidad completa, de practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones de los bienes físicos del activo inmovilizado, llevar el detalle de los registros establecidos en el N°4 de la letra A), y N°2 de la letra B), ambos del artículo 14 de la LIR); y de aplicar el sistema de corrección monetaria.

No obstante, el contribuyente puede optar por llevar contabilidad completa si así lo prefiere.

Análisis comparativo del proyecto de reforma de 2018 (clausula PYME) y el sistema vigente del artículo 14 ter.

De acuerdo al Ejecutivo de la época, el sistema incorporado en la Reforma Tributaria de 2014, posteriormente modificado en 2016, buscaba ser potencialmente aplicable al 97% de las empresas del país. Sin embargo, a dos años de su entrada en vigencia, el sistema sólo está siendo aplicado por 272.926 empresas, un 24,1% del total, lo que deja fuera a un 72,9% de su universo potencial (737.000 empresas).

No obstante lo anterior, se deben tener presentes a lo menos tres aspectos. El primero, es la reciente entrada en vigencia del régimen, lo que puede explicar que a la fecha exista aún un fuerte desconocimiento de sus características, muchas de ellas beneficiosas, tanto para los propios empresarios del sector, como por sus asesores, a lo largo del país. Los esfuerzos por sumar nuevas empresas fueron claramente detenidos por la nueva administración, seguramente con motivo de la presentación del Proyecto que actualmente se encuentra en tramitación. Un segundo aspecto que se debe tener presente, es que de las empresas potenciales que no se acogieron al denominado 14 TER, unas 587.789 se sujetaron al régimen atribuido, cuyo sistema de tributación en muchos casos se asemeja al señalado 14 TER, permitiendo que micro, pequeñas y medianas empresas tributen de manera simple y conforme a su capacidad contributiva, sin tomar en cuenta la diferencia de costos de cumplimiento. No se debe olvidar que, para empresas con estructuras simples de propiedad, y no obstante la obligación de llevar contabilidad completa, el sistema de renta atribuida ha demostrado funcionar adecuadamente, permitiendo a los contribuyentes obtener devoluciones de impuestos cuando la tasa efectiva de impuestos finales de sus propietarios resulta ser inferior a la tasa de 25% de Primera Categoría que afectó a las mismas rentas. En tercer lugar, no se debe olvidar que antes de la reforma de 2014, solamente 84.328 empresas estaban acogidas al régimen del artículo 14 TER, es decir, de acuerdo a datos de la CONAPYME, el régimen actualmente vigente a casi triplicado el número de contribuyentes acogidos.

Con todo, dado lo beneficiosa que puede resultar la aplicación de este sistema simplificado para las PYME, a poco de haberse iniciado su plena implementación, resulta conveniente evaluar y desde luego mejorar y corregir aquellos aspectos que eviten una masiva utilización por la mayoría de las empresas en el país, todo lo cual resulta consistente con el Estudio de la OECD (descrito en el recuadro B) especialmente porque, como se verá, este régimen se hace cargo de dos de los principales objetivos que un sistema tributario de este tipo debe cumplir, a saber: su simplicidad y el reconocimiento de las características de liquidez o más bien falta de liquidez que aqueja mayoritariamente a este tipo de empresas.

El artículo 14 TER de la LIR en actual vigencia tiene entre sus virtudes que se trata de un régimen simple y en el que cada cual paga impuestos según sus utilidades, lo que lo hace equitativo. Además, reconoce que, si bien intentó reconocer la realidad de las PYME en Chile, hasta la fecha sólo se aplica a 1 de cada 4 empresas objetivo. Además, destaca que respeta el principio de la suficiencia, ya que se le pide a este segmento de la economía aportar al esfuerzo tributario, dentro de sus reales posibilidades. Por otra parte, reconoce

que es en principio un régimen de caja (diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos pagados), liberado de los requerimientos generales de contabilidad e inventarios y que es un régimen de atribución, dado que la utilidad en base a caja se tributa por la empresa y por sus dueños año a año. Otro aspecto que se destaca de la legislación vigente, consiste en que las normas de relación incorporadas en la reforma de 2014 y que se mantienen en el Proyecto del actual gobierno, impiden que grandes y mega empresas se “disfracen como PYME”.

No obstante, lo anterior, CONAPYME plantea la necesidad de perfeccionar y mejorar el sistema actualmente vigente. Como un primer aspecto, de carácter general, señala que de acuerdo a la definición de la ley N°20.416, las PYME son aquellas empresas con ventas hasta 100.000 UF, insistiendo que las empresas que, por sí y sumadas las de sus relacionadas, tengan ventas mayores a dichos montos, no pueden valerse de las normas especiales para este tipo de empresas. Por lo anterior, propone que se extienda el régimen del artículo 14 TER a todas las PYME y no solo a las que vendan hasta 50.000 UF, incorporando un tramo que representa directamente 11.034 de las 29.660 medianas empresas. A su juicio, son precisamente estas empresas las que están en condiciones de desafiar a las grandes y mega empresas y permiten mejorar la oferta y asegurar los principios de la libre competencia.

Además, señala CONAPYME, las restricciones de acceso al régimen del artículo 14 ter A deberían ser revisadas, con la finalidad de eliminar aquellas que implican obstáculos injustificados para utilizar sus beneficios por empresas que son sus destinatarios naturales. En este orden de ideas, plantean revisar las restricciones relacionadas con el tipo de estructura jurídica al que le es aplicable; tipo de socio, accionista o comunero; tratamiento en zonas francas; tratamiento de sueldo empresarial; giros o actividades restringidas; limitación al uso de la transparencia fiscal; exclusión de fundaciones y corporaciones; tratamiento de los créditos incobrables; tratamiento de los gastos rechazados (ingresos afectos y exentos); tratamiento del denominado “peaje” o ingresos diferidos para ingresar al régimen; tratamiento y costo de salida del régimen; trabas para recibir a contribuyentes desde el régimen presunto; ciertas complejidades de registros para las empresas que no tienen factura electrónica; exclusión de cooperativas; venta a partes relacionadas aunque sea a precio de mercado; tratamiento de plusvalías en el caso de personas naturales con ingresos de la Primera Categoría; vigencia de norma transitoria (FUT Devengado V/S FUT Histórico) y patentes municipales (por normas transitorias).

El proyecto de reforma de 2018

El Proyecto contiene en el nuevo artículo 14 que propone, una letra D) que denomina “Cláusula Pyme”, en la que parte definiendo que se entenderá por PYME para estos efectos, la que cumpla las siguientes condiciones:

a) Que su promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres años anteriores a aquel en que “se ejerza la opción”, no sea superior a 50.000 UF, y mantengan dicho promedio mientras se encuentren acogidos al mismo. Si la empresa que se acoge tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calcula considerando los ejercicios de existencia efectiva. Se debe sumar los obtenidos por

entidades relacionadas (empresa relacionada según artículo 8° N°17 del Código Tributario). No se entienden entidades relacionadas aquellas que participen en la Pyme o la financien con el fin de promover el emprendimiento e innovación tecnológica.

b) Las empresas que inicien sus actividades con un capital propio tributario inferior a 60.000 UF al primer día del mes de inicio de actividades.

c) Que los ingresos brutos del año comercial, correspondientes a las siguientes actividades, no excedan de un 35% del total de dichos ingresos:

i) Las descritas en los N° 1°. - y 2°. - del artículo 20, excluidas las rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

ii) Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.

iii) De la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

De acuerdo al proyecto, tal y como ocurre en la actualidad, a los propietarios de la PYME se aplican los impuestos finales Global Complementario o Adicional por las rentas que de las empresas que se les atribuyan (tanto en la actualidad como en el proyecto, se trata de un régimen de renta atribuida). Por su parte, la empresa en sí, declara sobre la base de su renta efectiva demostrada según contabilidad completa, conforme a las reglas generales con algunas excepciones. Obligar a estas empresas a llevar contabilidad completa representa un cambio relevante respecto del régimen actual, que ha sido evaluado negativamente por los gremios representativos de las PYME.

Sus resultados se verán afectados por la tasa del Impuesto de Primera Categoría de un 25%; estarán liberadas de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41; podrán depreciar instantáneamente y por su valor total los bienes físicos de su activo inmovilizado; llevar a gastos existencias e insumos y estarán liberados de llevar el registro sobre diferencias de depreciación.

Para determinar sus impuestos, las empresas acogidas podrán considerar sólo los ingresos percibidos y en tal caso, deducir sólo los gastos pagados, salvo que provengan de operaciones con “empresas relacionadas”, caso en el que los ingresos deben computarse cuando se perciban o devenguen, y los gastos cuando se hayan pagado o adeudado.

En cuanto a la forma de acogerse a este régimen PYME, el proyecto distingue entre empresas que al iniciar sus actividades cumplan con los requisitos comentados (no hayan optado expresamente por otros regímenes, por ejemplo, renta presunta), y empresas que hayan iniciado actividades en ejercicios anteriores, o respecto de los cuales no se aplique de pleno derecho este régimen. En el primer caso, se les aplica el régimen especial para PYME sin necesidad de efectuar declaración alguna. En el segundo, deben dar aviso al SII entre el 1º de enero y el 30 de abril del año calendario en que se incorporen (el SII debe establecer la forma y plazo de este aviso).

Las empresas que opten por abandonar el régimen o incumplan los requisitos descritos, en la oportunidad que señala el proyecto, deben dar aviso al SII sobre su exclusión,

quedando sujetos a todas las normas comunes de la LIR a contar del 1º de enero del año comercial del aviso.

Las empresas sujetas a este régimen, cuyos ingresos brutos anuales y de sus relacionados no excedan de 10.000 UF al cierre del ejercicio anterior y que pertenezcan a sectores definidos por el SII y respecto de los cuales cuente con información comparativa suficiente, podrán optar por declarar la renta líquida imponible que le proponga ese Servicio, de acuerdo a un margen resultante del “promedio simple” de los rangos de utilidad tributaria de cada clase de negocio determinados con la información que cuente para cada sector, industria o negocio, el que se aplicará sobre los ingresos brutos de la empresa. Para calcular el margen se utilizarán los ingresos brutos promedio del sector, industria o negocio considerando factores de costos y gastos operacionales y de administración, tasas de uso o depreciación observados en el negocio respectivo. El SII deberá publicar anualmente los márgenes de utilidad aplicables por sector, industria o negocio que determine. Si se ejerce esta opción, el impuesto final del o los propietarios de la Pyme se aplica sobre la renta líquida propuesta, más las rentas percibidas de la participación en otras empresas, con derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría y el crédito por impuestos pagados en el extranjero, en la proporción de cada propietario en las utilidades. El ejercicio de esta opción liberará a la empresa de llevar contabilidad para efectos tributarios, sin perjuicio de la obligación de llevar un registro de ingresos brutos para verificar y acreditar el cumplimiento de los requisitos comentados.

Podrán acogerse las empresas que tengan varios giros efectivos minoristas, solamente si respecto de cada uno de ellos se puede establecer fehacientemente el ingreso bruto respectivo. Sobre este requisito, queda la duda sobre si se incluyen en esta opción empresas con giros mayoristas. En este sentido, no se precisa qué debe entenderse por giro minorista.

Para este caso, contenido en el número 6, de la letra D) del artículo 14, se establece que los pagos provisionales mensuales se efectuarán con una tasa de 0,25%. De lo anterior se desprende que el proyecto no considera esta tasa especial para la generalidad de los contribuyentes acogidos a la cláusula PYME. Se desconoce si esto es derechamente un error o una definición del proyecto. Se debe tener presente que el régimen actualmente vigente fija esta tasa especial para todos los contribuyentes acogidos al 14 TER.

El proyecto señala que, sin perjuicio de lo anterior, el SII podrá ofrecer a la empresa una propuesta de declaración con los valores e información tributaria que posea, la que podrá ser aceptada, complementada o modificada por la empresa.

Las empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, cuyos ingresos brutos del giro no superen 100.000 UF para el ejercicio correspondiente en que se invoca el beneficio, podrán optar anualmente por efectuar una deducción de la renta líquida imponible de primera categoría hasta por un monto equivalente al 50% de la renta líquida que se mantenga invertida en la empresa. Esta deducción no podrá exceder del equivalente a 4.000 UF. Esta opción se debe ejercer dentro del plazo para presentar la declaración anual de impuestos. No podrán invocar el beneficio las empresas cuyos ingresos provenientes de instrumentos de renta fija y de la posesión o explotación a

cualquier título de derechos sociales, cuotas de fondos de inversión, cuotas de fondos mutuos, acciones de sociedades anónimas, contratos de asociación o cuentas en participación, excedan del 20% del total de sus ingresos brutos. Un beneficio similar se encuentra actualmente en el artículo 14 TER C de la ley vigente.

Las empresas obligadas a declarar su renta efectiva según contabilidad completa cuyos ingresos brutos del giro no superen las 50.000 UF en el ejercicio invocan el beneficio, que no sean sociedades anónimas abiertas, cuyos propietarios sean exclusivamente contribuyentes del impuesto global complementario y mantenga esa condición a la fecha de la declaración de impuestos correspondiente, podrán optar por no quedar gravados con el Impuesto de Primera Categoría, quedando afectos sus propietarios sobre las rentas que determine la empresa con el impuesto global complementario, sin derecho al crédito por Impuesto de Primera Categoría, en la proporción que corresponda a cada propietario en las utilidades. Estas empresas deberán incorporar como parte de la renta líquida imponible las rentas o cantidades afectas a impuestos finales, percibidas a título de retiros o distribuciones de otras empresas cuando no resulten absorbidas por pérdidas. En este caso los propietarios tendrán derecho al crédito señalado. Cuando la renta contenga ingresos gravados en el exterior, y corresponda otorgar el crédito por esos tributos extranjeros. La opción de acogerse al sistema de transparencia se ejercerá, en la forma que establezca el SII y hasta el plazo para presentar la declaración anual de impuesto a la renta y debe mantenerse durante al menos dos años comerciales consecutivos.

Conclusiones

- a. Un régimen tributario, tanto respecto del Impuesto a la Renta como de otros tributos, debe conformarse sobre la base del principio de simplicidad, el que es imprescindible tener presente no solo al momento de su establecimiento, sino que mantenerse como una guía permanente que permita adecuarlo oportunamente, de forma que cumpla eficientemente con sus objetivos. Si bien esto es deseable respecto de todos los contribuyentes, para las PYME resulta esencial. La experiencia internacional enseña que, en esencia, un régimen tributario para las PYME debe ser simple, disminuyendo al máximo sus costos de cumplimiento para los contribuyentes y, por qué no decirlo, disminuya también los costos en que incurre la administración tributaria para su aplicación. En otras palabras, debe ser simple de cumplir, pero también de administrar, interpretar, fiscalizar y aplicar.
- b. Conforme a lo expuesto, es esencial también que el sistema de tributación de las PYME no introduzca distorsiones a la eficiente asignación de recursos y capacidades de la economía. Tratamientos tributarios preferentes o exenciones, pueden distorsionar las decisiones de inversión y trabajo, introduciendo además inequidades y, en ciertos casos, desincentivar el crecimiento de las PYME o crear condiciones propicias para la evasión o elusión de quienes, ilegítima e ilegalmente, se acogen a los regímenes para PYME, sin cumplir en el fondo con los requisitos y objetivos establecidos y tenidos en cuenta por el legislador.
- c. Del análisis de la legislación vigente, tanto por la propia OECD como por los gremios representativos de las PYME, resulta que, a pesar de su muy reciente vigencia, cumple

de buena forma con los requisitos de mayor simplicidad y equidad horizontal. A pesar de este diagnóstico en parte favorable, se ha criticado que solo se han acogido a él, una parte menor del universo total de empresas a que estaba destinado. Como causas de lo anterior, se han identificado, entre otras, las siguientes:

- Su reciente vigencia.
 - El desconocimiento que tanto los empresarios del sector PYME como sus asesores tienen respecto de sus requisitos y beneficios.
 - Insuficiente difusión por las autoridades.
 - La existencia de requisitos de acceso que dificultan que determinadas empresas, ya sea por su configuración jurídica o su situación previa a la vigencia del régimen, puedan acogerse.
 - La discriminación que ciertos requisitos de acceso producen respecto de las empresas actualmente acogidas o que potencialmente pudiesen acogerse, respecto de la totalidad de las PYME, de acuerdo a los umbrales fijados por la legislación específica para este tipo de empresas.
- d. Respecto del proyecto del Ejecutivo, si bien mantiene en gran medida las características actuales del sistema, introduce algunas mejoras y también otras normas que podrían producir efectos negativos. En este sentido, la denominada “cláusula PYME” sustituye el régimen del actualmente vigente artículo 14 TER por un régimen general de tributación para PYME en que deben determinar su renta efectiva según contabilidad completa. No obstante, establece ciertas excepciones, entre las que se cuenta el caso de las con ingresos brutos de hasta 50.000 UF. En la actualidad de trata de ingresos netos. La tasa del Impuesto de Primera categoría en este caso es de 25%. Estas empresas no deben practicar corrección monetaria, pueden depreciar instantáneamente el valor de sus activos fijos, sus activos realizables o insumos se rebajan como gastos del ejercicio, se liberan de llevar el registro sobre diferencias entre depreciación acelerada y normal, determinan sus impuestos en un sistema de flujo de caja (ingresos percibidos y gastos pagados) y se ingresa de pleno derecho (salvo que se opte por otro régimen). La segunda excepción, se refiere al caso particular de ciertos contribuyentes a los que el SII puede ofrecer propuestas de declaración, siempre que sus ingresos no excedan de hasta 10.000 UF (hasta las pequeñas empresas 2, o en teoría el 90,5% de las empresas del país). Uno de los problemas de este último sistema, además de depender de la capacidad del SII para hacer la propuesta de utilidad (lo que establece una suerte de condición de la cual pende la real posibilidad de optar), es que sólo se habilitaría para sectores previamente definidos por el SII y respecto de los cuales cuente con información suficiente. Adicionalmente, el margen de utilidad imponible no es el que se determine respecto de cada contribuyente, sino que el promedio simple (no ponderado) de los rangos de utilidad tributaria de cada industria o negocio, lo que lleva a que los contribuyentes de menores ingresos, que eventualmente incluso podrían estar liberados de tributación, paguen un impuesto, en la medida que las utilidades de las

empresas de más ingresos del segmento incrementa el promedio que se aplica a todas ellas. En otras palabras, tiene un evidente germen de regresividad, en el contexto de un sistema que parece ser más bien una especie de renta presunta, todo lo cual afecta el principio de equidad horizontal y puede introducir distorsiones que afectan la capacidad contributiva de los contribuyentes acogidos. Adicionalmente, se aplica sobre ingresos brutos y no netos o líquidos. Acogerse libera a las PYME de llevar contabilidad, evita contingencias futuras con la autoridad tributaria y la tasa de pagos provisionales mensuales es de un 0,25% tal y como ocurre en la actualidad para todas las empresas acogidas al artículo 14 TER. Esta modalidad no puede ser aplicada cuando los dueños de la empresa sean personas jurídicas. Finalmente, el Proyecto permite optar por declarar según una propuesta del SII, la que se determinaría por ese organismo conforme a la información de que disponga. Obviamente, esta propuesta puede ser aceptada, complementada o modificada por el contribuyente, tal y como ocurre en las propuestas de declaración que actualmente pone a disposición de los contribuyentes el SII. Cabe tener presente que, de acuerdo a la redacción del proyecto, las dos propuestas descritas precedentemente, resultan sólo aplicables cuando el SII lo disponga, de forma tal que parecieran no estar garantizadas como un derecho que el contribuyente pueda siempre ejercer.

- e. En materia de propuestas, esta Comisión estima que, tal y como lo han planteado públicamente los gremios que agrupan a las PYME, más que crear una nueva “cláusula PYME”, como lo hace el proyecto del Ejecutivo, se deben derechamente conservar las características positivas del régimen contenido en el actualmente vigente artículo 14 TER, mejorando aquellos aspectos que, de acuerdo a la experiencia obtenida en el breve plazo de implementación, hace aconsejable modificar. Se debe además tener presente que un régimen tributario moderno para este segmento de contribuyentes, es aquel que se hace cargo de la realidad de este tipo de empresas mediante, principalmente, la promoción de medidas de simplificación y adecuación a las características de liquidez de las PYME. En otras palabras, dado que no se trata del establecimiento de franquicias tributarias, tales como exenciones de impuestos, se evalúa avanzar en las siguientes medidas:
 - Revisar las restricciones actualmente existentes relacionadas con el tipo de estructura jurídica al que le es aplicable, ello porque de la implementación del artículo 14 TER, se ha podido advertir que las razones que originalmente las generaron, pueden ser salvadas a través de mecanismos más sencillos que, además de resguardar adecuadamente el interés fiscal y la aplicación por parte de la autoridad de este régimen, le darían mayor flexibilidad. Muchas de las estructuras jurídicas más complejas de este segmento de contribuyentes, se explican por razones estrictamente legales, en la mayoría de los casos relacionadas con el adecuado resguardo de los legítimos intereses de los distintos propietarios, socios o accionistas, sin connotaciones especiales de índole tributaria. La forma en que las personas, muchas veces miembros de empresas familiares, resguardan el ejercicio de sus derechos, su relación con los demás propietarios, la participación de las distintas generaciones de la respectiva familia, etc., en el negocio familiar,

no justifican introducir complejidades que hoy pueden ser resueltas mediante la tecnología disponible o herramientas de gestión más sencillas. Lo mismo aplica respecto de las restricciones relacionadas con el tipo de socio, accionista o comunero de la PYME respectiva.

- Se debe también resolver las restricciones de acceso al régimen del artículo 14 TER para PYME que funcionan o quieran llevar a cabo sus operaciones en zonas francas, las que carecen de justificación
- Estudiar la posibilidad de incorporar al régimen especial a aquellas empresas con ventas hasta 100.000 UF, en los términos y con los resguardos analizados en el presente informe, agregando que si esto implica una menor recaudación, debe ser compensada con otra medida recaudatoria. Esta propuesta debe evaluarse considerando si es que se va a implementar o no la integración total que propone el Ejecutivo. Si se aplica integración total, además de ser un sistema de tributación sobre base atribuida sin postergación de impuestos, los propietarios de la PYME tributarán con sus impuestos finales de global complementario o adicional de acuerdo a su real capacidad contributiva.
- Si hay un segmento de empresas donde el denominado “sueldo empresarial” cobra toda su fuerza, es precisamente en el ámbito de las PYME. Es en ellas donde el empresario normalmente participa intensamente en el desarrollo del giro de negocios. De esta forma, debe no sólo permitirse, sino que también promoverse este instrumento, considerando además el positivo efecto que genera en materia previsional, dado que obligaría a que los empresarios propietarios de las PYME coticen en dicho sistema, con lo que se aborda indirectamente el problema que hoy se presenta respecto de aquellos que no lo hacen. Lo mismo reza para las cotizaciones de salud, entre otras.
- Deben revisarse los giros o actividades restringidas, dado que, por razones de neutralidad y equidad, resulta imprescindible evaluar si está cumpliendo los objetivos de evitar acoger a este régimen rentas más bien pasivas o si indirectamente están distorsionando su correcta aplicación.
- Se debe promover y facilitar la aplicación de la transparencia fiscal que ya contempla el artículo 14 TER, haciendo extensiva su aplicación, de pleno derecho, a todos los contribuyentes que de acuerdo a la información con que cuenta el SII, pueden encontrar en este mecanismo la más equitativa determinación de sus impuestos. Desde luego, debería aplicarse este sistema respecto de todos aquellos contribuyentes en los que el impuesto de Primera Categoría iguala o excede sus tasas efectivas de impuestos finales.
- Este régimen simplificado debería extenderse a pequeñas y medianas fundaciones y corporaciones, ello con los resguardos necesarios. No se advierten razones que justifiquen su exclusión. Se debe tener presente nuevamente que el régimen contenido en el artículo 14 TER no es en esencia una franquicia tributaria o una

exención de impuestos, sino más bien la adecuación del sistema tributario a las especiales características de las entidades del segmento PYME.

- Debería también simplificarse el tratamiento de los créditos incobrables, manteniendo solo resguardos especiales cuando estos se contraigan con entidades relacionadas en condiciones distintas a las que operan habitualmente en el mercado respectivo.
- Se debe perfeccionar el tratamiento de ciertos gastos rechazados, especialmente respecto de las distorsiones que se presentan para el caso de aquellos relacionados con ingresos no constitutivos de renta y exentos.
- Se propone flexibilizar el tratamiento del denominado “peaje” o ingresos diferidos para ingresar al régimen, ampliando el plazo de reconocimiento del ingreso por las utilidades pasadas acumuladas a 10 años.
- Se propone revisar también los efectos tributarios que se generan con motivo de la exclusión del régimen del artículo 14 TER, especialmente en el caso de superarse el límite de ingresos, de forma tal que no se genere un desincentivo al crecimiento de las PYME y su competencia con las grandes y mega empresas.
- Se propone también perfeccionar los requisitos para que contribuyentes acogidos a los regímenes de presunción de rentas aún existentes puedan acogerse al régimen del artículo 14 TER. No cabe duda que resulta deseable que cada vez más empresas tribuyen sobre sus rentas efectivas, lo que con esta medida se lograría de manera natural, fomentando el abandono voluntario de los regímenes de presunción.
- Se propone revisar las complejidades en materia de registros que se producen para un sub segmento de las PYME que no aplican sistemas de facturación electrónica.
- Se propone incorporar también a este sistema simplificado a las Cooperativas.
- Se propone eliminar las restricciones sobre operaciones con partes relacionadas cuando estas se hacen en condiciones normales de mercado, tal y como ocurre con la generalidad de los contribuyentes.

3. Norma General Antielusión

Antes de señalar los efectos que produciría la eventual aprobación de las normas propuestas en esta materia por este proyecto, se destaca que uno de los elementos esenciales de toda norma general antielusiva es que el ejercicio de la misma no afecta ni podría afectar, alterar o pronunciarse respecto de la validez de los hechos o actos jurídicos, contratos o negocios que se objetan en cuanto a su calificación jurídica, pues se refiere sólo al efecto tributario de tales actos, pues a la autoridad fiscalizadora no le compete ni le corresponde pronunciarse sobre la validez de los actos jurídicos y/o negocios, toda vez que atentaría contra el fin propio que persigue toda norma antielusión, que es poner corte inmediato a cualquier camino o vía de elusión, dejando a los Tribunales que se pronuncien con las reglas del debido proceso, si esa recalificación tributaria es correcta o no en resguardo de los intereses del Estado, ello si el contribuyente afectado reclama conforme a los procedimientos legales.

Teniendo esto presente, se puede decir con propiedad que este proyecto en lo que a la norma antielusiva respecta, desnaturaliza el elemento indicado, toda vez que busca dar primacía o una especie de superioridad a las normas del Derecho Civil – Comercial, por sobre la eficacia del Derecho tributario, olvidando que el Derecho Tributario en su contenido normativo es de orden público económico. En particular, el proyecto:

- Persigue hacer primar en la interpretación del derecho tributario las normas del derecho civil comercial. A título de ejemplo, se elimina el concepto de “la Ley tributaria”, “norma tributaria”, “hechos imponible” o “la obligación tributaria” y, paralelamente con ello, se establece de modo expreso por el proyecto que el SII sólo podrá desconocer la forma de los actos jurídicos o contratos celebrados por los interesados y los efectos tributarios de éstos para los fines buscados, teniéndose presente y en consideración la normativa civil y comercial que regulan dichas acciones esto.
- Busca exigir que la autoridad fiscalizadora demuestre la existencia de “una causa o de causa ilícita”, esto es, en términos jurídicos, acreditar que los actos o contratos utilizados para eludir adolecen de un vicio de nulidad (en el proyecto se agrega que el SII deberá demostrar en el caso de abuso de las formas jurídicas que existe falta de causa o causa ilícita y que es un derecho de los contribuyentes). Tal situación sería impracticable en los hechos y en la realidad. La elusión consiste, precisamente, en lo opuesto: vale decir, en utilizar actos o contratos válidos para evitar cumplir con el espíritu y sentido de la ley. Las modificaciones propuestas operarían, en la práctica, de un modo tal que jamás un acto válido podrá ser elusivo.
- Establece que si el SII aplica a un caso determinado de simulación o de abuso alguna norma especial de antielusión (como facultad de tasación, fijar un precio de transferencia), ejercida tal norma especial, hace precluir las facultades del SII respecto de las mismas operaciones en que se ejerció la facultad especial, lo que ratifica que la nueva normativa acota las posibilidades de fiscalizar del SII, puesto que precisamente, a propósito de operaciones especiales y específicas que se

sancionan, es que en los hechos el SII logra conocer e investigar los aspectos macro de dichas operaciones que eran desconocidas y que no se habían podido analizar por el ente fiscalizador. Una situación similar se produce en el caso que se cite a un contribuyente, pues precluye para éste la aplicación de alguna norma especial antielusión, respecto de los mismos actos jurídicos o contratos comprendidos en la citación, lo que también implica una pérdida de herramientas de fiscalización por parte de la autoridad.

- Reconoce que es un derecho de los contribuyentes a que se presuma su buena fe, lo que sumado a las otras exigencias señaladas, hace para la autoridad fiscalizadora que el tener que demostrar que se cometieron acciones elusivas o hechos o actos destinados a eludir sea, en la práctica, un imposible ante un tribunal, puesto que sería necesario para tal efecto el poder acreditar un estado premeditado o intencionalidad evidente de eludir, lo que en términos reales es un proceso subjetivo y no objetivo de fiscalización, imposible de poder probar o demostrar por los fiscalizadores.
- La nueva redacción propuesta para la “economía de opción” en el inciso final del artículo 4 ter, hace en la práctica legítima por definición la elusión, pues la eliminación de la palabra “tributaria” tiene graves consecuencias para la finalidad y propósito de una cláusula general, ya que permite que cualquier acto válido desde el punto de vista del derecho civil o comercial, deba aceptarse como legal.
- Además, el proyecto propone agregar el silencio positivo del SII como regla general (modificación al artículo 10 del Código Tributario) y como regla especial en la reforma al artículo 26 bis. Este cambio deja con menores facultades al SII y no tiene sentido en el caso del artículo 26 bis. Dicho artículo se refiere a las consultas que pueden hacer los particulares sobre la aplicación de la cláusula general antielusión. Es importante entender que el SII no puede aplicar esas normas directamente, sino que tiene que solicitar a un Tribunal Tributario que las aplique. En consecuencia, lo que se obliga es que el SII, sin poder aplicar directamente la cláusula, deba renunciar a su aplicación en caso que no conteste la consulta dentro de plazo. Esto tendría sentido sólo si el SII fuese quien pudiese aplicar la cláusula directamente, e incluso en dicho sentido la aplicación del silencio positivo a un ente por esencia fiscalizador del Estado que tiene y debe hacer uso de sus facultades propias, haría improcedente la aplicación de la institución del silencio positivo, puesto que para ello están las normas sobre prescripción tributaria. Aceptar la aplicación de tal institución a los entes fiscalizadores implicaría que en los grandes e importantes casos se buscaría por los contribuyentes respectivos el hacer primar y obtener a través del silencio positivo lo mismo que con la prescripción, con la sola diferencia que la diferencia de plazos entre el silencio positivo y prescripción son notoriamente disímiles.

Las reformas propuestas, dado su tenor, redacción y forma, tanto en cuanto su terminología, conceptos y armonía de la normativa pertinente, todo ello comparado en relación a legislaciones existentes que cumplen con los estándares de la OCDE, la doctrina

y jurisprudencia internacional, llevan a la conclusión que en lo que respecta a la norma antielusión, la harían totalmente inaplicable en la práctica. Se hace ver que no es menor y que hay que tener muy en consideración en el análisis que se haga, el vocabulario jurídico, conceptos y términos empleados en el proyecto, en cuanto a restar valor e importancia al Derecho tributario (público-económico), haciendo primar para la aplicación e interpretación de la normativa vigente al derecho civil – comercial, llegando a tal punto de eliminar de la actual redacción de la norma vigente el concepto o término de tributario.

Necesidad de aclarar en la normativa que se apruebe y de modo técnico jurídico el debilitamiento no previsto el año 2014 de la facultad del artículo 97 N°4 del Código Tributario a consecuencia del establecimiento de la teórica norma antielusiva introducida por la ley N°20.780

Uno de los efectos que provocó la actual ley vigente que introdujo la llamada Norma General Antielusión, fue precisamente producir un efecto contrario respecto de las facultades del SII, en cuanto a la aplicación y uso de las atribuciones establecidas por el artículo 97 N°4 del Código Tributario. En efecto, en todo lo relativo a simulación o abusos de la forma jurídica, aunque el SII tenga antecedentes suficientes para ejercer la acción penal por dichos conceptos, quedó imposibilitado de poder hacerlo, toda vez que conforme a la norma vigente, debe primeramente recurrir al Juez (TTA) y en base al procedimiento establecido, pedir la conformidad del Tribunal para ejercer primeramente las facultades antielusivas y dependiendo del resultado que se obtenga en el respectivo fallo, establecer si queda en condiciones de ejercer la acción penal.

Lo anterior es de toda lógica jurídica, pues no podría el SII ejercer una acción penal por dichos hechos (simulación y usos de las formas jurídicas), iniciar su tramitación y, por otro lado, de modo paralelo, en el procedimiento judicial especial establecido en la Norma Antielusión, que el TTA falle en sentido contrario y determine que no habría abuso de las formas y simulación, caso en el cual la acción ejercida conforme al artículo 97 N°4 quedaría totalmente sin sustento y carente de toda fuerza. Queda claro ante esta situación que aquel contribuyente que sea denunciado en base al artículo 97 N°4 por dichos conceptos, va a invocar de modo previo la aplicación de los artículos 4° quáter, 4° quinquis y siguientes del Código Tributario, lo que neutralizaría de modo inmediato el uso de las facultades del artículo 97 N°4.

Si respecto de esta interpretación señalada podría haber existido alguna duda respecto de su razonamiento, con la reforma propuesta en el proyecto, no quedaría duda, sino que, por el contrario, quedaría total y plenamente establecido, dados los términos de redacción que se incorporan a los artículos mencionados.

Por lo expuesto, se propone corregir y rectificar dicha situación no prevista en la ley de reforma del año 2014, y señalar de modo expreso, que para tales disposiciones normativas relativas a la norma antielusión no afectarán en caso alguno las facultades existentes del SII, respecto del ejercicio de las acciones penales consagradas y establecidas en el artículo 97 N°4 del Código Tributario, pudiendo optar como ente fiscalizador, conforme al mérito de los antecedentes, si opta por un proceso regulado conforme a la

norma antielusiva o, ante la gravedad de los hechos y antecedentes ejerce directamente la acción penal.

Recuadro E: Procedimientos de aplicación prácticas de la norma antielusión en el Derecho comparado

España

El primer antecedente relevante a tomar en consideración dice relación con la determinación del tipo de procedimiento a utilizar a propósito del ejercicio de esta facultad de la Administración. En ese sentido, nos señala César García Novoa que la polémica se manifiesta entre quienes estiman que resulta más conveniente la aplicación de un procedimiento especial o ad hoc, mientras que por otro lado se estima que debe aplicarse un procedimiento ordinario de gestión o inspección. No obstante, estas dos opciones, el mencionado autor señala que “lo cierto es que la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria Española) ha optado por una tercera vía; aplicar la cláusula a través de los procedimientos ordinarios de comprobación y liquidación, pero vincular tal aplicación a la emisión de un informe preceptivo y vinculante de una Comisión consultiva, cuya composición se perfila en el art. 159.2”.

La incorporación de este informe de carácter preceptivo y vinculante importa que el ejercicio de la norma antielusiva española sea una facultad compartida por dos órganos administrativos. Pero resulta indispensable efectuar al efecto una distinción relevante. El ejercicio de la facultad de liquidar impuestos se encuentra legalmente radicada en Inspección de Tributos, mientras que la decisión acerca de la existencia de conflicto en la aplicación de la ley tributaria, se encuentra radicada en la Comisión consultiva.

Esta comisión, tal como se lee más abajo, se encuentra constituida por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

Artículo 159 Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre de 2003, modificado por Ley 34/2015 de 21 de septiembre de 2015. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

Como puede apreciarse, todo el procedimiento se produce dentro de la propia administración, siendo su símil nacional el Servicio de Impuestos Internos.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar

liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En términos generales, el procedimiento inicia con la comunicación al interesado de que se aprecia la presencia de circunstancias que pueden motivar la declaración del conflicto. En ese sentido el afectado será emplazado, en el sentido de presentar alegaciones y hacer valer los medios probatorios que estime pertinentes.

Hecho o no valer este derecho por parte del interesado se remitirán los antecedentes a la Comisión Consultiva para su deliberación, la cual se manifestará a través de un informe con el carácter de vinculante que deberá ser emitido en el plazo de tres meses, ampliable por acuerdo motivado hasta un mes adicional.

Resulta necesario insistir en que, como todo órgano del Estado, toda decisión debe ser debidamente fundamentada. En dicho sentido Fernando Pérez Royo señala que: “Aunque la Ley no lo señala expresamente, el informe deberá motivar las causas que determinan la apreciación de la existencia de fraude de ley o conflicto de normas, o bien la de su inexistencia”.

Finalmente, es del caso señalar que, con el informe favorable de la Comisión consultiva, la Inspección de los tributos se encuentra habilitada para proceder a la liquidación de impuestos, aplicando correctamente el supuesto fáctico. En lo que respecta a las posibles impugnaciones, la norma es clara en señalar que no proceden recursos o reclamaciones en contra del informe de la Comisión, sino que dicha impugnación debe dirigirse en contra del acto de liquidación.

Alemania

El caso alemán es relevante toda vez que se configura en base a una actuación directa de la administración. No existe en consecuencia un tercer órgano que condicione el ejercicio de esta facultad, sino que es la propia Administración quien, mediante la liquidación tributaria pertinente, ejerce este tributo. Señalan al efecto Ruiz y Seitz que: “En Alemania no hay contemplado ningún proceso específico de declaración del fraude, por lo que ésta se producirá por el órgano de la inspección actuante en el proceso normal de gestión”, en consecuencia, en el caso alemán no existe expediente especial al efecto.

Estimamos que, en estricta doctrina, este sería el modelo ideal de norma general antielusión, pues es más directo y pragmático.

Inglaterra

La peculiaridad que posee Inglaterra es que formando parte de la tradición del *Common Law*, en principio su norma general antielusiva se estructuró en base a la jurisprudencia de sus tribunales, no obstante, por medio del *Finance Act 2013*, se reguló esta materia de manera formal y escrita.

Señala al efecto dicha disposición en la parte 5ª, apartado 206: “Cualquier ajuste que se requiera hacer bajo esta sección (ya sea por un funcionario de Ingresos y Aduanas o la persona a quien se le otorgará la ventaja fiscal) puede hacerse a través de una evaluación, la modificación de una evaluación, enmienda o desestimación de un reclamo, o de otro modo”.

El mencionado *Finance Act 2013* regula un procedimiento especial para la aplicación de esta norma antielusiva.

En el procedimiento participan tanto un oficial designado (*designated officer*) y un Comité especial (*Advisory Panel*). Señala Enrique Sánchez de Castro que “El procedimiento en la aplicación de esta cláusula sería sencillo, si el *officer* considera que la conducta es abusiva y que logra un resultado ilegítimo esto lo

comunicará al contribuyente a través de notificación en la que se referirá, en garantía de la seguridad jurídica, la identificación de la conducta o conductas abusivas, la ventaja fiscal obtenida, explicación sobre el por qué del carácter abusivo, exposición de la calificación que merece la operación con respecto a la norma tributaria eludida y la carga fiscal resultante, información sobre el plazo -45 días- en el cual el contribuyente podrá efectuar alegaciones escritas y exposición de los siguientes pasos a seguir tanto si el contribuyente presenta sus alegaciones como si no lo efectúa”.

Con o sin el ejercicio por parte del contribuyente de su derecho a presentar alegaciones, el *officer* remitirá el asunto, junto con la información relevante al *Advisory Panel*, circunstancia que debe ser debidamente informada al contribuyente.

Una vez que el *officer* remita el asunto al *Advisory Panel*, el presidente de este último deberá designar un *Sub Advisory Panel* conformado por tres miembros, quien tendrán que tomar la decisión al efecto.

Finance Act 2013, Parte 5, apartado 206: “Any adjustments required to be made under this section (whether by an officer of Revenue and Customs or the person to whom the tax advantage would arise) may be made by way of an assessment, the modification of an assessment, amendment or disallowance of a claim, or otherwise”.

Una vez constituido este *Sub Advisory Panel*, se podrá requerir información adicional a las partes a fin de lograr la acertada determinación. Dicho dictamen se consistirá en un análisis sobre la forma y sustancia de la operación en base a un análisis e interpretación teleológica con apoyo en aquellas evidencias o circunstancias objetivas.

Perú

El Derecho peruano reguló la existencia de la Norma General Antielusiva mediante Decreto Legislativo 1121 del año 2012 a través del cual le otorgó facultades a la administración tributaria local (SUNAT) para efectos de contar con dicha facultad de forma específica, precisa y con todos los elementos propios inherentes a una facultad “de la administración tributaria del Estado”. Al respecto vale la pena señalar lo que dispone la mencionada norma: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributarias – SUNAT – se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.”

Recientemente con fecha 13 de septiembre de 2018, mediante Decreto Legislativo 1422 se dictó la reglamentación, elementos, condiciones e institucionalidad para la aplicación de esta facultad por parte de la SUNAT en donde se fija el procedimiento para efectos de que dicha administración tributaria ejerza tales facultades que le otorga la Norma General Antielusiva.

En lo concreto, se establece la obligación del ente fiscalizador de preparar todos los antecedentes que pudieren ser aplicables para un caso que se enmarque dentro de las conductas elusivas y presentarlos ante un comité revisor que se establece de carácter administrativo e independiente, de naturaleza administrativa compuesta por tres funcionarios de alto rango de la administración tributaria, quienes serán designados especialmente al efecto y deben tener a lo menos diez años de experiencia en labores de fiscalización tributaria y sólo con la aprobación de dicho comité, la SUNAT podrá ejercer las facultades que le otorga la norma antielusiva, si el comité rechaza los antecedentes y considera que no se dan las condiciones para el ejercicio de la misma, el ente fiscalizador no podrá ejercer acción alguna, conforme a la norma antielusiva (Artículo 62-C. Aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI), decreto legislativo 1422 publicado en el Diario Oficial Peruano con fecha 13 de Septiembre de 2018.

Conclusiones

Las normas propuestas en el proyecto se alejan de las buenas prácticas del derecho comparado en la materia (ver Recuadro E). Se considera que el proyecto en esta materia, en caso alguno otorga seguridad jurídica, sino que más bien produce el efecto contrario en cuanto a poder llevar a la práctica la norma antielusiva, dificultando la fiscalización del SII y no ayudando en lo absoluto a hacer más práctica y efectiva la aplicación de dicha norma. O sea, seguiríamos no teniendo ningún caso práctico de aplicación de la misma, como ha ocurrido estos dos últimos años. En efecto, la norma propuesta no proporciona a la regulación de la norma antielusiva mecanismos y sistemas modernos de fiscalización dentro de los elementos esenciales de ésta.

Al no corregirse la reforma del año 2014, en cuanto a que la norma general antielusiva es una facultad de la administración tributaria del Estado, se persiste en no darle plena operatividad a esta acción fiscalizadora del Estado. Así, no cumple el fin, objetivo y origen de la norma general antielusiva, la cual sólo persigue producir efectos tributarios, jamás alterando, modificando u obstruyendo los principios de la libertad contractual o la libre voluntad de las partes que se rigen por el Derecho civil - comercial, respecto de lo cual el derecho tributario no toca, ni altera ni modifica.

Pretender hacer primar el derecho civil y comercial, que tiene una naturaleza de ser derecho privado por sobre las normas del derecho tributario, que son normas de orden público - económico, para efectos de la aplicación de la norma general antielusiva cuya función y objetivo es ser una herramienta de control y fiscalización, constituye un error de técnica jurídica, que no tiene justificación pues se refieren a áreas de regulación y materias diferentes, salvo que lo que se quiera sea precisamente debilitar la institucionalidad y fiscalización tributaria.

Como consecuencia de lo expuesto, y además de lo propuesto respecto a la necesidad de aclarar lo relativo al artículo 97 N°4 del Código Tributario, se propone lo siguiente:

- Devolver a su cauce normal y conforme a su naturaleza jurídica la condición de facultad de administración del Estado, la aplicación y ejercicio de la norma general antielusiva, conforme a los estándares de la OCDE, la doctrina y jurisprudencia internacional, dejando meridianamente establecido que la existencia de esta facultad en nada altera u obstruye o impide el libre desarrollo y ejercicio de los principios de la libertad contractual o libre voluntad de las partes.
- Para efectos de la aplicación de dicha facultad de la administración, o sea del SII, tecnificar y profesionalizar en la regulación pertinente, la forma de ejercer la misma, instituyéndose un comité técnico, de naturaleza administrativa e independiente, compuesto por personas de estándar técnico y de experiencia de a lo menos diez años, como se exige en algunas legislaciones, comité técnico o consejo consultivo que tendrá como función velar por la legalidad, cumplimiento de los requisitos y antecedentes necesarios previo al ejercicio de tal facultad, organismo que será el encargado de aprobar o rechazar el ejercicio de la norma antielusiva.

- Dejamos constancia que una solución muy similar estaba expresamente concebida e instituida en el proyecto de ley de reforma tributaria del mes de abril del año 2014, normativa que finalmente se aprobó transformando la norma antielusiva en un simple procedimiento judicial.
- Fijar o establecer una normativa que determine los estándares y nivel de preparación y capacitación del personal fiscalizador de la administración tributaria que tendrá a su cargo el estudio y análisis relativo al ejercicio de la facultad que le otorga la norma antielusión, debiendo instituir los estándares, condiciones y requisitos legales necesarios para tal efecto.
- Finalmente, para el caso de que no obstante los esfuerzos que se pudieren realizar por establecer una verdadera norma general antielusiva (como se ha dicho, hoy es sólo un procedimiento judicial) que permita atacar e impedir verdaderos laboratorios de elusión fiscal, es imprescindible rechazar las modificaciones que propone el proyecto en esta materia, toda vez que pese a las deficiencias y omisiones que tiene la norma actual, es más adecuada que cómo quedaría de aprobarse las propuestas contenidas en el proyecto.

4. Modificaciones al régimen legal de deducibilidad de gastos de las empresas que tributan en la primera categoría

El número 7 del Mensaje del Proyecto de Ley del Ejecutivo, se refiere a un conjunto de modificaciones legales que a su juicio buscan introducir “seguridad jurídica”. En la letra a), se enumera una serie de cambios legales bajo el rótulo de “modificaciones sustantivas que brindan seguridad jurídica”. El literal iv de esa letra, describe lo que el proyecto llama “Modernización del concepto de gastos del giro de la empresa”. Así, introduce importantes modificaciones en materia de deducibilidad de gastos para las empresas. Para justificar la necesidad de estas modificaciones, el Mensaje señala que se ha constatado que en los últimos años y especialmente como consecuencia de la incorporación de la Norma General Antielusión, el SII “de alguna manera recrudeció el rechazo de gastos en la determinación de la renta líquida imponible, aplicando esta norma especial antielusión, de manera bastante extendida, y poniendo en tela de juicio o privando al contribuyente de la posibilidad de deducir gastos que resultan de interés del negocio de la empresa y que pese a no generar rentas de manera directa sí son necesarios para desarrollar el giro.”

De lo anterior, se desprende entonces que, a juicio del Ejecutivo, las medidas relativas a la deducibilidad de gastos que se analizarán más adelante, tendrían su fundamento principal en dos aspectos:

- El actuar del SII, el que el Gobierno juzga como inadecuado, y
- Un efecto indirecto de la incorporación de la Norma General Antielusión (dado que la norma en los hechos no se ha invocado), respecto de la deducibilidad de gastos.

El Mensaje señala como ejemplo que “incluso las interpretaciones más restrictivas llevaron a exigir a los contribuyentes que para deducir un gasto debía tratarse de un desembolso inevitable u obligatorio, casi indefectible, rechazando en general todos los gastos voluntarios, extraordinarios y que no generan una renta correlativa.”

Por lo anterior, según señala el Mensaje, la deducibilidad de los gastos para las empresas de la Primera Categoría se sujetaría a los siguientes requisitos:

- Que los gastos se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios (si bien el concepto de gasto del giro ya existe en la actual legislación, se introducen aquí importantes modificaciones que amplían radicalmente la deducibilidad de gastos si se compara con los parámetros legales actuales. En este sentido, como se verá, se abandona para la mayoría de los casos el concepto tradicional de gasto “necesario para producir la renta” el que es reemplazado por “gastos vinculados con el giro o actividad de la empresa”).
- Que se trate de gastos razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso (este requisito ya existe en la actualidad, dada

la aplicación que tanto la jurisprudencia administrativa como judicial ha dado al concepto de gasto necesario para producir la renta en cuanto a su monto).

- Que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR, es decir, que no se vuelvan a rebajar como gastos, cuando ya han sido previamente deducidos como costo directo de los bienes y servicios (este requisito ya existe en la actualidad).
- Que los gastos se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente (al igual que en los dos casos anteriores, se trata de un requisito que ya se encuentra en la legislación actualmente vigente).
- Que los gastos tengan causa lícita y que no tengan su origen en comportamientos dolosos (se trata de un requisito nuevo, que introduce gran complejidad), y
- Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el SII, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos (si bien el requisito de la comprobación en sede administrativa del gasto ya existe en la legislación vigente, se agregan referencias a los medios de prueba que parecieran estar en línea con lo planteado en el Mensaje del Ejecutivo en cuanto a que la práctica de la administración tributaria consistiría en exigir en ciertos casos medios probatorios o formalidades que serían aquellas establecidas en la ley).

Adicionalmente, el Proyecto incorpora normas que denomina “gastos de responsabilidad social empresarial” y gastos por “obligaciones legales de responsabilidad objetiva de indemnizar o compensar”, además de cambios en otras disposiciones legales también vinculadas a los gastos y, en general, a la determinación de la base imponible del impuesto a la renta de las empresas.

Recuadro F: Evolución del tratamiento de los gastos en la determinación de la base imponible de las empresas en Chile

No es posible abordar modificaciones a la determinación de la base imponible del impuesto a la renta de las empresas en Chile, sin antes analizar exhaustivamente las normas legales actualmente vigente, su origen y especialmente las razones por las cuales fueron establecidas. En el caso de los gastos, hay una extensa historia que se remonta a los orígenes del impuesto a la renta en nuestro país, la que debe ser analizada con el fin de evaluar no sólo la pertinencia de los cambios propuestos, sino también sus efectos.

Mediante la Ley N°3.996 de 1924, se introdujo al ordenamiento jurídico chileno la primera legislación general sobre impuesto a la renta. Contenía 6 Categorías de rentas, cada una gravada con una tasa proporcional diferente (1º inmuebles, tasa 9%; 2º capitales mobiliarios, tasa 4,5%; 3º comercio e industria, tasa 3,5%; 4º minería y metalurgia, tasa 5,5%; 5º remuneraciones y pensiones, tasa 2% y 6º profesiones liberales u otras ocupaciones lucrativas, tasa 2%). Como se aprecia claramente, esta forma de reglar el impuesto a la renta, proveniente en esencia del impuesto a renta desarrollado principalmente en el Reino Unido, Francia y Alemania, se basaba en parte en la necesidad de administrar este tributo con las herramientas de control y recaudación disponibles en esa época y consideran las características de la economía imperante. Si bien funcionó, con mayor o menor éxito según el país de que se trate, no es menos cierto que introducía importantes distorsiones, especialmente porque gravaba con tasas distintas las rentas según su fuente, afectando la equidad y neutralidad del sistema.

Las reglas sobre deducción de gastos se encontraban escasas e inorgánicamente desarrolladas, y estaban contenidas en la primera, tercera y cuarta categorías.

En el caso de los bienes raíces (1° Categoría), se aplicaba un impuesto proporcional de 9% sobre la renta de bienes raíces, la que se determinaba aplicando un 6% al avalúo practicado conforme a las leyes de contribución de haberes. Sobre esa especie de renta presunta, se permitían deducciones “por razón de gastos de conservación y de mejoras”. Además, el avalúo se rebajaba en un 10% para las casas destinadas a la habitación y en un 20% para la propiedad rural y para los edificios ocupados por fábricas e instalaciones industriales.

En el caso del comercio e industria (3° Categoría), la renta imponible era la diferencia entre las entradas brutas y los gastos y amortizaciones “necesarias” para producirlas, debiendo incluirse entre los gastos los “impuestos fiscales o municipales” satisfechos, “siempre que no fuesen los de esta ley”. El carácter de “necesarios” de los gastos y amortizaciones, ya aparece en esta primera legislación y, como se ve, se le vincula directamente con los ingresos provenientes de las actividades comerciales e industriales. Se trata en consecuencia de una definición de política tributaria de larga data y que ha fundado no solo la legislación posterior sino también la forma en que este requisito ha sido aplicado e interpretado tanto por la administración tributaria como por los tribunales de justicia. No cabe duda que es una regla de base imponible que restringe las deducciones que conforme a otras normas, como las contables, financieras, civiles o mercantiles, podrían deducir según otros criterios.

Adicionalmente, la legislación comentada no admitía la deducción de:

- Los intereses de los capitales invertidos que pertenecían al contribuyente. Si los capitales invertidos se adeudaban en el extranjero, tampoco se podían deducir sus intereses, a menos que se hubiese pagado por estos últimos el impuesto de la 2° categoría.
- Las remuneraciones por el trabajo personal del contribuyente, su cónyuge o sus hijos no emancipados; y
- Las expensas de habitaciones para el contribuyente y su familia.

Además, un reglamento fijaba “los pormenores y circunstancias necesarias” para la aplicación de las disposiciones comentadas.

Estas disposiciones, muchas de ellas vigentes hasta nuestros días, restringían más aun la deducibilidad de ciertos conceptos, que, aunque pudiesen ser calificados como necesarios para la obtención de los ingresos o rentas, e incluso vinculados con el giro, no podían rebajarse. Es evidente que la razón de fondo en estos casos se refiere a que se trata de conceptos vinculados al dueño de la empresa o a su entorno personal o familiar inmediato. La tributación de los retiros, rentas e incluso remuneraciones o rentas de actividades independientes a nivel de esos propietarios y personas relacionadas, se gravó luego conforme a otras reglas, las que no serán analizadas en este capítulo.

En cuanto a la minería y metalurgia (4° Categoría), la renta imponible era el producto neto que resultaba del excedente de las entradas brutas sobre los gastos y amortizaciones “inherentes” a cualquier negocio minero o metalúrgico. Los gastos y amortizaciones se deducían con arreglo al inciso 1° del artículo 18, es decir, según las reglas de la 3° Categoría. Por otra parte, el Reglamento de la Ley podía fijar gastos deducibles. En este caso, y en una muestra clara de la falta de sistematicidad de estas disposiciones legales, las expresiones “inherentes al negocio”, parecían vincular la deducibilidad más con la actividad del contribuyente que con la generación directa de sus ingresos o rentas. Sin embargo, luego contenía una remisión a las reglas de la Tercera Categoría, donde el concepto aplicable era el ya comentado sobre la “necesidad de los gastos o amortizaciones para producir los ingresos o rentas del contribuyente”.

Los dueños de establecimientos de beneficio de minerales que al mismo tiempo explotaban minas de su propiedad podían deducir los siguientes gastos:

- a) Conservación de trabajos subterráneos de minas, piques, galerías y otras obras de arte;

- b) Funcionamiento de motores, máquinas y aparatos para la extracción, agotamiento, ventilación y movilización de operarios;
- c) Conservación de edificios de explotación;
- d) Conservación y renovación de utilería, tales como vagones, carritos y jaulas;
- e) Conservación de vías de comunicación, caminos y vías férreas, pertenecientes a las mismas minas;
- f) Establecer piques, galerías y otras obras de arte, sólo por la primera vez;
- g) Primer establecimiento de máquinas o motores;
- h) Con que por primera vez se establezcan los edificios de explotación;
- i) Primer establecimiento y necesarios para vías de comunicación a que se refiere la letra e);
- j) Oficina en el sitio de explotación, reducidos a los estrictamente necesarios;
- k) Transporte, almacenamiento y renta;
- l) Previsión social, como seguros de beneficencia, cajas de ahorro, escuelas y gratificaciones al personal en el sitio de las faenas.

Los gastos de las letras f), g), h), i), y j), debían ser considerados por su valor y sólo en cuanto propiamente fuesen de explotación; en consecuencia, no se descontaba el valor o parte del valor que correspondía al capital. Sólo podían ser rebajados durante el año cuya renta se determinaba, sin que jamás pudiesen traspasarse a otros ejercicios, ni descontarse por anualidades posteriores si su valor excediera al del producto bruto (no se admitía la deducibilidad de pérdidas de ejercicios anteriores).

A los arrendatarios se les permitía deducir el precio de arrendamiento y los demás gastos que fuesen aplicables de acuerdo a las reglas anteriores.

Como se ve, existen desde los orígenes del impuesto a la renta importantes restricciones a la libre deducibilidad de gastos. No cabe duda que el carácter reglamentario de estas disposiciones legales se acentuaba, al igual que las restricciones, cuando se trataba de determinar la base imponible de las rentas provenientes de la actividad minera, muy relevante en esos años.

El Decreto Ley N°755 de 1925, dictado al poco tiempo de aprobarse una nueva Constitución Política y que entre sus principales innovaciones tiene haber introducido a nuestra legislación tanto el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional para contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país, respecto de las rentas del comercio y la industria, introduce un cambio relevante, refiriéndose a partir de su vigencia a “todos los gastos ordinarios y necesarios para producirla, pagados y aquellos que se adeudaren durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o la empresa”. Las expresiones “ordinarios y necesarios”, no hacían más que fortalecer la idea del carácter más bien restrictivo de las deducciones admisibles para fines de la tributación con el impuesto a la renta, cuestión que como hemos comentado, ha sido el fundamento de fondo de la forma en que la administración tributaria y los tribunales han aplicado e interpretado estas disposiciones, a nuestro juicio, de forma en general consistente que dicho carácter restrictivo.

Por su parte, la Ley N°7.750, de 1944, agregó que los gastos eran deducibles “siempre que se acrediten con documentos fehacientes ante la Dirección”. El rol de la prueba documental, sin bien en la práctica tanto administrativa como judicial tenía relevancia decisiva, la ley se encargó fijarlo expresamente. No cabe duda que el carácter de fehaciente, es decir, dignos de fe de los documentos para la acreditación de los gastos, en desmedro de otros medios probatorios, ha sido una constante por muchos años en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Cambios muy importantes fueron luego introducidos por la Ley N°8.419 de 1946, en cuya virtud la “renta neta imponible” de una persona natural o jurídica que explotaba una industria, comercio o empresa de la 3° Categoría, se determinaba deduciendo de la renta bruta:

- a) Los “gastos ordinarios y necesarios” para producirla, “pagados” y aquellos que se “adeudaren”

durante el año fiscal en el ejercicio del comercio o empresa, siempre que se “acrediten con documentos fehacientes” ante la Dirección;

- b) Los “intereses” pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que el impuesto se refiere. Si los intereses se adeudaban en el extranjero, se aceptaba su deducción, pero debía pagarse el impuesto de la 2° Categoría;
- c) Los “impuestos” que no fueran los de esta ley, y siempre que no constituyeran contribuciones especiales de fomento o mejoramiento;
- d) Las “pérdidas sufridas durante el año” a que se refiere el impuesto, que provenían del negocio o empresa y que no estuviesen cubiertas por seguros u otros medios de indemnización;
- e) Las “deudas incobrables” castigadas durante el año a que se refiere el impuesto, siempre que el monto de las mismas haya sido previamente incluido en una declaración de la renta total hecha en conformidad a la presente ley;
- f) Una “amortización” razonable para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio o empresa, incluyendo una asignación prudente por los que se hubieren hecho inservibles. La Dirección de Impuestos Internos determinaba la cuantía de las deducciones que podían prudencialmente hacerse. No se concedían amortizaciones sobre los bienes a que se refería el artículo 27 de la Ley;
- g) “Sueldos, salarios y otras remuneraciones” pagados por la prestación de servicios personales, incluyendo una asignación razonable, para gratificaciones, siempre que fuesen pagadas en virtud de una ley o de un contrato u otra forma que “no fuese meramente voluntaria”. Las remuneraciones pagadas en el extranjero se aceptaban también como gastos, pero sobre ellas debía pagarse el impuesto de la 2ª Categoría;
- h) “Las donaciones en beneficio del Fisco, de las Municipalidades o de instituciones de beneficencia”;
- i) Las “pérdidas originadas en dos ejercicios anteriores y que correspondieran exclusivamente a contribuyentes de esta categoría, y
- j) Las cantidades que destinaban las empresas industriales sometidas a las disposiciones de la Ley N° 7.144, de 5 de enero de 1942, “a la formación de un fondo de reserva para la adquisición y renovación de las maquinarias e instalaciones”, hasta un máximo anual que no excedía del 10% de la renta imponible. Esta exención regía por 4 años, a partir del 1º de enero de 1945.

La Ley N°15.564 de 1964, una de cuyas características fue haber reducido a 2 las 6 categorías previamente existentes, estableció que la renta líquida se determinaba deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hubiesen sido rebajados en virtud del artículo 24 (como costos directos), pagados o adeudados durante el ejercicio anual correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. Especialmente procedía la deducción de los siguientes gastos, “en cuanto se relacionaban con el giro del negocio”:

- a) Los intereses pagados o devengados sobre las cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto
- b) Los impuestos establecidos por leyes chilenas, siempre que no fuesen los de esta ley, o de bienes raíces, y siempre que no constituyeran contribuciones especiales de fomento o mejoramiento. Sólo podían rebajarse los impuestos efectivamente pagados, no procediendo esta rebaja en los casos en que el pago del impuesto hubiese sido sustituido por una inversión en beneficio del contribuyente.
- c) Las pérdidas sufridas por el negocio o empresa durante el año a que se refiere el impuesto, comprendiendo las que provenían de delitos contra la propiedad, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros u otros medios de indemnización. Podían deducirse las pérdidas de hasta 2 ejercicios anteriores, siempre que concurrieran los requisitos generales que fijaba la Ley. Para estos efectos,

las pérdidas del ejercicio financiero de un año debían imputarse a las utilidades obtenidas en el ejercicio siguiente a aquel en que se produjeron dichas pérdidas, y si las utilidades del referido ejercicio no eran suficientes para absorberlas, la diferencia se imputaba al ejercicio siguiente. Las pérdidas se determinaban aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible.

- d) Los créditos incobrables castigados durante el año, siempre que estuviesen contabilizados oportunamente y se hubieren agotado prudencialmente los medios de cobro.
- e) Una amortización para compensar el agotamiento, desgaste y destrucción de los bienes usados en el negocio o empresa, incluyendo una asignación sobre el valor residual de los bienes, cuando éstos deban dejarse en desuso o ser reemplazados. Los plazos o consiguientes porcentajes de amortización eran determinados mediante normas de la Dirección, considerando la probable duración útil de los respectivos bienes, según su naturaleza o características y las condiciones del trabajo y desgaste a que estaban sometidos. Para los efectos de esta Ley, no se admitían amortizaciones por agotamiento de las sustancias naturales contenidas en la propiedad minera. Sin perjuicio de lo dispuesto en el D. F. L. N°258, de 4 de abril de 1960, el Presidente de la República, dentro del plazo de 120 días desde la publicación de esta Ley, y previo informe de la Corporación de Fomento de la Producción, podía dictar normas por decreto del Ministerio de Hacienda, para establecer amortizaciones aceleradas de maquinarias e instalaciones, conforme a los sistemas de balances decrecientes u otros generalmente aceptados.
- f) Sueldos, salarios y otras remuneraciones pagados o adeudados por la prestación de servicios personales, incluso las gratificaciones legales y contractuales. Las participaciones y gratificaciones voluntarias que se otorgaban a empleados y obreros se aceptaban como gasto cuando se pagaban o abonaban en cuenta y siempre que fuesen repartidas a cada empleado y obrero en proporción a los sueldos y salarios pagados durante el ejercicio, así como en relación a la antigüedad, cargas de familia u otras normas de carácter general y uniforme aplicables a todos los empleados o a todos los obreros de la empresa. Los sueldos, gratificaciones o remuneraciones en general, cualquiera que sea su denominación, pagados a personas que por ser principales accionistas o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que fuese la condición jurídica de ésta, o que por cualesquiera otras circunstancias personales, hayan podido influir, a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de las remuneraciones, sólo se aceptaban como gastos en la parte que, según el Servicio, eran razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedían respecto de quienes percibían tales pagos. Las remuneraciones por servicios prestados en el extranjero se aceptaban también como gastos, siempre que se acreditaran con documentos fehacientes y fuesen, a juicio de la Dirección Regional, por su monto y naturaleza, necesarias y convenientes para producir la renta en Chile.

Reglas actualmente vigentes

Si bien la LIR no provee un concepto de gasto necesario para producir la renta, del inciso 1º de su artículo 31, se desprende una serie de requisitos que han sido analizados por el SII en reiterada jurisprudencia administrativa, los cuales deben concurrir para que un gasto pueda ser rebajado en la determinación de la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría:

- Que se relacionen directamente con el giro o actividad que se desarrolla;
- Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para

un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo. El concepto de gasto necesario atiende a aquellos desembolsos de carácter inevitable u obligatorio, considerando no solo la naturaleza del gasto, sino que además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto ha sido necesario para producir la renta del ejercicio anual que se está determinando;

- Que no se encuentren rebajados como parte del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. Para el debido cumplimiento de este requisito, es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no en una mera apreciación o estimación del contribuyente; y
- Que se acredite o justifique en forma fehaciente ante el SII, debiendo el contribuyente probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto del gasto con los medios probatorios que disponga.

Además, las disposiciones legales vigentes regulan especialmente la deducción de ciertos gastos, por ejemplo, los intereses y la deducción de créditos incobrables, además de otros conceptos que, si bien no tienen la naturaleza de un gasto, se admite su deducción, como ocurre con determinadas donaciones.

Como se aprecia de lo expuesto, desde los orígenes del impuesto a la renta en Chile, las deducciones admisibles en la determinación de la base imponible del impuesto a las rentas empresariales, hoy gravadas con el impuesto de Primera Categoría, han evolucionado desde un tratamiento más bien general, hacia normas con creciente detalle y complejidad (ver Recuadro F). Se produjo también un gradual pero permanente distanciamiento entre los conceptos de gasto para fines financieros, contables, civiles o mercantiles y aquellos deducibles conforme a la legislación tributaria para determinar la base imponible del impuesto a la renta. A pesar de tratarse de normas legales sobre la imponible del impuesto a la renta, subyace en muchas disposiciones el interés del legislador de controlar y en muchos casos de prohibir, la deducción de gastos que en general ceden en beneficio de los propietarios de la empresa. Lo anterior, sumado al carácter excesivamente reglamentario de la regulación, generaba en muchos casos dudas sobre la deducibilidad de ciertas partidas. La proliferación de conceptos jurídicos indeterminados generó por años abundante jurisprudencia judicial y administrativa (gastos ordinarios, necesarios, del giro, etc.), además de controversias entre las empresas y la administración tributaria.

No obstante lo anterior, no cabe duda al analizar la evolución histórica de la deducibilidad de los gastos en el impuesto a la renta en Chile, que de ella se extrae claramente la naturaleza más bien restrictiva de esas deducciones y, en especial, el derrotero de la interpretación administrativa, en cuanto no cabe dudas al analizar la legislación comentada, que ha sido la propia ley la que en muchos casos ha ido limitando la

deducibilidad de conceptos que conforme a las normas contables, civiles o mercantiles, en principio podría ser deducibles para los fines que tales disposiciones establecen.

En términos de las prácticas administrativas, se debe tener presente que en muchos casos han existido criterios disímiles entre las distintas unidades del SII, lo que en muchos casos genera incertidumbre y falta de certeza. Ello, evidentemente, dentro de un marco legal que se basa, como hemos dicho, en el carácter restrictivo de estas deducciones.

Análisis del proyecto de reforma de 2018

El artículo 2 del proyecto contiene 55 numerales con múltiples cambios al impuesto a la renta. En materia de gastos, las modificaciones se encuentran principalmente en el número 13 (Cambios al art. 31 de la LIR) y también se introducen cambios al artículo 21 y a los agregados y deducciones del artículo 33, ambos de la LIR. A continuación, se analizan las modificaciones comentadas:

De acuerdo al proyecto, el primer y más relevante requisito sería que para admitir la deducibilidad, debe existir un vínculo “directo o indirecto” con el desarrollo del giro. En otras palabras, el concepto de gastos necesarios para producir la renta, como principio rector del sistema de deducibilidad de gastos, se reemplaza por el concepto de gastos vinculados con el giro o actividad del contribuyente. Se trata de un cambio profundo que migra el sistema de deducibilidad desde la vinculación directa con la generación real o potencial de rentas gravadas, hacia un vínculo directo o indirecto con las actividades o giro que el contribuyente lleva a cabo, aun cuando no tengan necesariamente una relación con la generación de rentas gravadas. No cabe duda que a través de tales conceptos, el proyecto busca ampliar las posibilidades de deducibilidad de gastos, es decir, permitir la rebaja de gastos que hoy, con la norma legal vigente no serían deducibles, dado que en la actualidad, si bien existe un requisito similar cuya aplicación general ha sido discutida, se refiere a “gastos que se relacionen con el giro”, lo que en general ha sido entendido por larga data restrictivamente por la jurisprudencia administrativa y judicial (relación directa y en estrecha relación con la necesidad de tales gastos para producir rentas).

El proyecto precisa que por giro se entenderá para estos fines “todo aquello que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o en interés de la misma”. El concepto de “en interés de la empresa” es muy amplio, más aún considerando que puede ser un interés directo o indirecto. Aunque el proyecto no lo dice expresamente, entendemos que se debería tratar de un “interés pecuniario” concreto y determinable y no meramente de un interés general. Sin embargo, creemos que este concepto generará gran conflictividad, precisamente por la indeterminación de su sentido para estos fines.

El proyecto incorpora algunas guías interpretativas de carácter no taxativo, las que profundizan aun más la evidente ampliación de los gastos deducibles si se compara con la legislación vigente. En este sentido, el vínculo directo o indirecto con el giro incluye expresamente aquellos gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios y obligatorios. Si bien varios de estos conceptos ya se encuentran comprendidos en las disposiciones actuales sobre deducibilidad de gastos, no cabe duda que la inclusión de expresiones como “voluntarios”, van en la línea ya comentada de

permitir deducciones que actualmente no serían aceptables o a lo menos controvertibles por la administración tributaria o de acuerdo a los criterios judiciales vigentes. No cabe duda que tales conceptos generarán, al igual como ocurre en la actualidad, incertidumbre y conflictividad, dado que la determinación precisa de su sentido y alcance no se encuentra en el proyecto, quedando un amplio margen de interpretación administrativa y judicial.

Similar a como ocurre en la actualidad, los gastos deben ser razonables en cuanto a su monto, lo que obliga a un análisis de las circunstancias de cada caso en particular. Sin embargo, se debe tener presente que la voz “razonables” debería ser entendida como más amplia que la palabra “necesarios” en cuanto a su monto, que rige la aplicación e interpretación de las normas vigentes.

Tal y como viene ocurriendo desde larga data, la deducibilidad de los gastos se admite solo si las partidas de que se trata no han sido rebajadas previamente como costos directos de los bienes y servicios, lo que busca evitar una duplicidad en la deducción de la base imponible. Se mantiene también el requisito de ley actualmente vigente sobre que debe tratarse de gastos pagados o adeudados durante el ejercicio comercial respectivo, es decir, que en general no se trate de meras provisiones o estimaciones.

Tal vez uno de los requisitos más controversiales contenido en el proyecto, se refiere a que los gastos deben tener una causa lícita y no provenir de comportamientos dolosos. Los problemas de interpretación y aplicación que ambos conceptos pueden generar son numerosos y se alejan de la pretendida simplicidad y certeza que el proyecto pretende promover. En cuanto a la “causa”, concepto propio del derecho civil, se debe tener presente no sólo la multiplicidad de teorías doctrinales que se han elaborado sobre su definición y estatuto jurídico, especialmente relacionadas con la existencia o validez de los actos jurídicos, sino que, además, sobre la prueba de la misma. La autonomía del derecho tributario en Chile, desde hace muchos años, tiene una de sus principales fuentes en lo dispuesto por el artículo 4º del Código Tributario, en cuanto reza que “Las normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1º, y de ellas no se podrá inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.”

Surgen, en consecuencia, profundas dudas sobre el sentido o alcance de este requisito, como por ejemplo, si se requiere una declaración previa de nulidad del acto o contrato en que se funda el gasto por carecer de causa lícita y sobre si esa declaración se puede llevar a cabo en sede meramente administrativa o requiere un pronunciamiento de fondo por parte de un juez. De ser esto último, surge también la duda sobre si la declaración judicial debe obtenerse a través de un juicio ordinario o mediante un requerimiento ante el juez tributario.

En cuanto al dolo, surgen las mismas dudas, más otras adicionales como por ejemplo si se trata de un dolo meramente civil, penal o ambos.

Sobre el requisito de la “acreditación fehaciente ante el SII de los gastos”, si bien existe desde hace largos años en nuestra legislación tributaria, el proyecto señala que ella debe llevarse a cabo a través de los medios de prueba conforme a “la naturaleza de los desembolsos”. Además de que en ciertos casos los gastos no implican necesariamente desembolsos (por ejemplo, en el caso de los gastos deducibles meramente adeudados), surge la duda sobre cuáles son esos medios probatorios. Pareciera querer combatirse a través de esta modificación algunas prácticas administrativas consistentes en exigir formalidades o solemnidades para ciertos casos, las que no necesariamente están establecidas como imprescindibles para la validez o existencia de determinados actos o contratos que pudieren generar gastos deducibles. Sin embargo, debe tenerse presente que en el ámbito de la prueba judicial y también en la comprobación en sede administrativa, suelen usarse diversos medios probatorios, considerando incluso las reglas de apreciación basadas en la sana crítica que imperan en nuestra justicia tributaria y aduanera. En otras palabras, lo anterior obligará a determinar previamente cuáles son esos medios probatorios respecto de determinados actos, su valor probatorio, el régimen de las presunciones, valor de la prueba pericial especialmente en sede administrativa, la admisibilidad de la prueba testimonial, todo lo cual, en definitiva, de presentarse controversias, se resolverán solo en la justicia tributaria y aduanera. Lo anterior augura un largo devenir de jurisprudencia administrativa y judicial, que no necesariamente aportará en el corto plazo a la pretendida certeza jurídica. En definitiva, las normas propuestas por el proyecto no permiten resolver con claridad cuándo se entiende por acreditado un gasto, si se requiere o no que el SII cuestione la validez de los actos o contratos y si aquello puede o no llevarse a cabo en el procedimiento administrativo de fiscalización.

Por otra parte, el proyecto elimina la regulación particular sobre gastos en supermercados o comercios similares, lo que si bien puede ser correcto en cuanto los somete a las reglas generales de deducibilidad, podría resultar en una señal equívoca sobre la política de fiscalización aplicable. La incorporación de las normas especiales sobre la materia no tuvo otra finalidad que fijar un estándar más alto para la deducibilidad e información de estas partidas, considerando el diagnóstico de que, en muchos casos, por montos pequeños pero recurrentes, se deducen como gasto en las empresas desembolsos relacionados con el consumo privado de sus propietarios.

Por su parte, llama la atención la nueva regulación que el proyecto propone respecto de los gastos relacionados con automóviles. Se podrían deducir cuando el director del SII los haya calificado previamente de “necesarios” mediante resolución fundada. Lo primero que se debe destacar es que, a pesar de criticarlo directamente, para este caso se vuelve a utilizar el concepto de “necesarios”. En consecuencia, pareciera que respecto de este tipo de gastos el proyecto propone, además de un pronunciamiento previo de la autoridad administrativa, la mantención del estándar más restrictivo de la legislación actual y no el enfoque más bien basado en el giro o actividad del contribuyente. El mecanismo utilizado, relacionado con el pronunciamiento previo del SII, agrega no sólo una mayor carga administrativa, sino que una excesiva burocracia considerando lo habitual que podría resultar la adquisición o la utilización de este tipo de activos por los contribuyentes, especialmente empresas pequeñas y medianas.

En cuanto a los gastos del exterior, el proyecto contiene más bien una precisión, basada en el principio general de que es la “ley del lugar la que rige respecto de un determinado acto jurídico”, es decir, no solo la validez, sino que también los medios probatorios o de comprobación administrativa exigibles son aquellos que rigen en el país o territorio donde fueron otorgados, emitidos o celebrados.

En cuanto a la deducibilidad de determinadas partidas específicas, el proyecto hace aplicables los requisitos generales, siempre que les sean aplicables de acuerdo a su naturaleza, lo que no necesariamente resulta del todo claro, dificultándose su aplicación e interpretación. Por ejemplo, ¿cuándo el vínculo con el giro es un requisito general consistente con la naturaleza de un determinado gasto de aquellos tratados de manera especial por la ley?

En el caso de la deducción de gastos por intereses, se elimina la restricción actualmente existente en cuanto a que no se acepta la deducción de intereses y reajustes pagados o adeudados respecto de préstamos y créditos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y explotación de bienes que no produzcan rentas gravadas en la 1ª Categoría. Dado que no hay una explicación de lo anterior en el Mensaje del Ejecutivo, se vislumbran a lo menos dos posibilidades: la primera, al igual que lo que se hace en general en el proyecto, se buscaría flexibilizar su deducibilidad; o, la segunda, solo sistematizar porque igualmente no se podrían deducir conforme a las reglas generales. Sin embargo, si no se aclaran estos efectos, podría producirse como consecuencia gasto por intereses relacionados con rentas exentas o no afectas, se deduzcan de rentas gravadas. Si bien el proyecto contiene reglas aplicables respecto de gastos aplicables tanto a rentas gravadas como a rentas exentas o no afectas (dice a nuestro juicio erróneamente exentas de los impuestos finales, cuando aquí se trata de reglas para el impuesto de primera categoría), el texto propuesto no parece resolver claramente la situación de los intereses exclusivamente vinculados con ese tipo de rentas.

En cuanto a la deducibilidad de ciertos costos (como pérdidas), se trata especialmente los bienes cuya comercialización se ha vuelto inviable y que se entregan gratuitamente a instituciones sin fines de lucro para distribución a personas de escasos recursos o a otras instituciones para el uso en el cumplimiento de sus fines. Se debe tener presente que conforme a las reglas actualmente vigentes y desde hace varios años, el SII ha permitido la deducibilidad de estos conceptos, en el que han jugado un rol relevantes instituciones privadas como por ejemplo el denominado “Banco de Alimentos”. Las características y condiciones de los bienes las determinaría el Director mediante resolución. Para productos farmacológicos se procede de la misma manera, pero se requiere un reglamento del Ministerio de Salud, su entrega gratuita a establecimientos de salud públicos o privados para ser dispensados en la misma condición de gratuidad a los pacientes, “aunque no se precisa en este caso si debe o no tratarse de beneficiarios de escasos recursos”. En definitiva, laboratorios podrían entregar a clínicas privadas estos medicamentos para su distribución en pacientes que no necesariamente sean de escasos recursos, lo que no garantiza un menor cobro por los servicios que prestan.

El proyecto establece una sanción relacionada con la Ley N°20.920 sobre gestión de residuos, responsabilidad extendida del productor y fomento al reciclaje. No se acepta la deducción como gasto y se grava con la tributación que establece el artículo 21 inciso 1º de la LIR la destrucción voluntaria de materias primas o insumos que puedan ser entregados gratuitamente. Esta redacción podría llevar a que se apliquen los dos impuestos, es decir, primera categoría e impuesto único, lo que podría generar un debate sobre la constitucionalidad de la medida, dada la excesiva carga tributaria que resultaría aplicable sobre una misma base. Tampoco queda claro si la sanción procede para el caso de los “productos terminados”, dado que se habla literalmente de “materias primas o insumos”.

Respecto de los créditos incobrables, en general se mantienen las reglas actuales y se agrega el castigo de créditos con terceros independientes con más de 365 días de vencimiento. También se agrega la posibilidad de deducir un porcentaje de los créditos vencidos (el SII fijará los rangos tomando en consideración factores como incobrabilidad del sector o mercado relevante). Lo anterior no se aplica si el crédito se ha contratado con entidades relacionadas, salvo que se trate de empresas o sociedades de apoyo al giro. Además, se agrega expresamente la deducción de las provisiones y castigos de créditos en cartera vencida de empresas operadoras y/o emisoras de tarjetas de crédito no bancarias (se propone fijar instrucciones conjuntas entre la SBIF y el SII).

Por otra parte, se establece un régimen de depreciación especial mediante el cual las empresas con ingresos hasta 100.000 UF pueden considerar una vida útil de un décimo de la fijada por el SII. Se elimina el requisito de capital efectivo (hasta ahora no debe ser de más de 30.000 UF). Los contribuyentes con ingresos hasta 25.000 UF pueden fijar una vida útil de un año (esto se elimina del artículo 31 N°5 bis de la LIR).

En el caso de los gastos por remuneraciones, se flexibiliza su deducción (por ejemplo, ya no se exige que las gratificaciones voluntarias se otorguen sobre la base de normas generales y uniformes para todos los trabajadores). Además, se acepta la deducción de asignaciones y otros conceptos relacionados directamente con la actividad de los trabajadores en la empresa. Si los pagos son voluntarios, se acepta la deducción cuando se paguen o abonen en cuenta y se retengan los impuestos correspondientes.

Se aceptan como gasto las remuneraciones razonablemente proporcionadas que se asigne al socio, accionista o empresario individual que efectiva y permanentemente trabaje en el negocio o empresa. En el caso de reorganizaciones de grupos empresariales, cuando se traslada trabajadores dentro del mismo grupo, sin solución de continuidad laboral y el nuevo empleador reconoce la antigüedad, se podrán deducir como gasto las indemnizaciones pagadas al término de la relación laboral (proporcionalmente según el tiempo trabajado en las empresas donde se haya prestado efectivamente los servicios).

En el caso de los gastos por donaciones a programas de instrucción básica o media gratuitas, técnica, profesional o universitaria en Chile, se propone que se permita la deducción ya sea que el programa se ejecute directamente por la institución donataria o a través de otras entidades o establecimientos docentes, académicos o educaciones. Esta norma genera dudas respecto de su coherencia con otras políticas públicas relacionadas

con materias educacionales y, en el caso que se lleve a cabo la ejecución de los programas a través de terceros, no hay claridad sobre cómo determinar el monto del gasto deducible (por ejemplo, ¿el gasto se rebaja por el monto de la donación a la primera entidad o por el monto que se traspaşa por esta al tercero que en definitiva lleva a cabo el programa?).

Se elimina la restricción actualmente existente para deducir gastos por ciertos pagos al exterior. Hoy, el artículo 31 N°12 de la LIR restringe la deducción de ciertos pagos al exterior, en cuanto no pueden exceder de un 4% de los ingresos por ventas o servicios del giro. La norma actualmente vigente buscaba hacerse cargo de prácticas que algunas empresas internacionales habían venido llevando a cabo, consistentes en distribuir entre sus filiales o entidades relacionadas gastos por los conceptos a que se refiere dicha disposición legal, los que no necesariamente decían relación con las actividades o la generación de renta de estas últimas. Para simplificar la fiscalización siempre compleja de estas materias internacionales, la ley fijó un límite considerado en esa época razonable, más otros criterios que buscaban prevenir fenómenos de planificación tributaria agresiva, elusión tributaria internacional o derechamente evasión de impuestos mediante la asignación a Chile de gastos que afectaban la base imponible de los impuestos a la renta en el país. Si bien esta norma legal ha sido controvertida, especialmente cuando existen tratados para evitar la doble tributación o con motivo del estado actual de las reglas sobre precios de transferencia e intercambio de información, lo cierto es que su derogación facilita la deducibilidad de estos gastos en el marco de grupos multinacionales y podría generar disminuciones de la base imponible de las empresas en el país. Si bien hay otras normas de control aplicables (los requisitos generales, precios de transferencia, sub capitalización o las normas de control contenidas en los convenios para evitar la doble tributación), la flexibilización que en general contiene el proyecto, en nada impediría debatir si un gasto incurrido por la matriz en el extranjero podría ser deducido en Chile argumentando una relación a lo menos indirecta con el giro o actividades, o un interés incluso patrimonial e indirecto de la empresa local. En un extremo, si ese gasto incurrido por la matriz en el extranjero produce por ejemplo que el grupo multinacional como un todo, aunque no necesariamente las actividades o rentas de la empresa en el país, puede acceder a tasas de financiamiento potencial más competitivas, aunque no haya deudas en Chile, podría argumentarse la pertinencia de la deducibilidad.

En cuanto al tratamiento de los denominados gastos por responsabilidad social empresarial, se refiere a aquellos contenidos en resoluciones ambientales, generándose la duda sobre si era o no necesario decirlo. Es más, conforme a las actuales normas e instrucciones administrativas, este tipo de gastos serían plenamente deducibles. En cuanto a los compromisos ambientales voluntarios contenidos en el estudio o declaración de impacto ambiental, proyectos que requieren resolución de aprobación, deben constar en un convenio o contrato (con autoridades, organizaciones) y guardar relación con grupos, sectores e intereses locales. Adicionalmente, no deben ser en beneficio de empresas del mismo grupo o personas relacionadas. Se limita su deducción a la cantidad menor entre 2% de la renta líquida imponible, el 1,6 x 1000 del capital propio tributario o el 5% de la inversión total anual del proyecto. Llama la atención en este caso que la reglamentación propuesta impone requisitos que limitan o restringen la deducibilidad de

estos gastos, respecto de los demás. En otras palabras, si nada se hubiese dicho, conforme a las reglas generales que propone el proyecto, su deducibilidad estaría plenamente permitida. Además, las instrucciones del SII actualmente vigentes, ya permiten la deducción de este tipo de gastos en varios casos, por lo que no queda claro si el efecto de la norma propuesta busca limitar la deducibilidad conforme al régimen actual o no. En definitiva, no queda claro lo que se busca con esta regulación propuesta y si realmente se está logrando el objetivo deseado.

Se propone admitir la deducción como gasto de las indemnizaciones y compensaciones ordenadas por entidades fiscalizadoras para compensar daños patrimoniales a clientes o usuarios, en aquellos casos en que no se exija probar negligencia del contribuyente. Si hay negligencia, no se aceptan como gasto, pero se excluyen de la tributación que establece el artículo 21 de la LIR, es decir, se gravan solo con el Impuesto de Primera Categoría (conforme a la normativa actual, correspondería aplicar dicha tributación, lo que supone un alivio para las empresas que incurren en prácticas negligentes en perjuicio de sus clientes o usuarios). Respecto de la reposición de productos o las devoluciones a clientes, se propone tratarlas como un menor ingreso para la empresa. Se genera la duda sobre si estas reglas resuelven o no las actuales controversias relacionadas con la jurisprudencia tanto judicial y administrativa que ha rechazado la deducibilidad de aquellos conceptos vinculados al actuar ilegal o arbitrario (no necesariamente negligente) de determinadas empresas, por ejemplo, cuando los tribunales superiores de justicia se pronuncian a través de recursos de protección (condenas en costas).

En el caso de gastos generados con motivo de transacciones judiciales o extrajudiciales o de la aplicación de cláusulas penales, se consideran deducibles los desembolsos acordados entre partes no relacionadas.

En cuanto a las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente, actualmente el artículo 33 de la LIR, y en general el impuesto a la renta desde sus orígenes, obliga a agregarlas a la renta líquida, impidiendo su deducibilidad. El proyecto elimina este agregado, por lo que serían un gasto deducible.

En el artículo 21 de la LIR, respecto de la adquisición de acciones de propia emisión, se gravan actualmente con el impuesto único de 40% si no son enajenadas dentro del plazo que establece la Ley sobre Mercado de Valores. El proyecto elimina esta hipótesis, por lo que no se aplicaría esta tributación. Se desconocen las razones de esta medida. También en el artículo 21 de la LIR, se excluyen expresamente del gravamen los gastos efectuados por corporaciones y fundaciones chilenas, salvo ciertas excepciones. No se entiende completamente el sentido de esta modificación, dado que las fundaciones y corporaciones podrían estimarse como no comprendidas en la hipótesis básica de aplicación de este impuesto.

En el mismo artículo 21 de la LIR, el proyecto propone incorporar modificaciones a ciertos casos de uso o goce de bienes de la empresa destinados al esparcimiento o el uso de otros bienes cuando puedan ser usados por todos los trabajadores bajo criterios de universalidad y sin exclusiones.

Conclusiones

De la evolución histórica de las normas legales sobre deducibilidad de gastos para las empresas en nuestra legislación sobre impuesto a la renta, se advierte que desde su formulación original (bastante simple y basada esencialmente en las normas contables o financieras, sin una regulación precisa y detallada), se fueron incorporando gradualmente disposiciones que buscaban, por una parte, determinar la base imponible del impuesto siguiendo la política tributaria imperante durante cada período y, por otra, prevenir situaciones de abuso, principalmente por la vía de impedir o restringir la deducibilidad de gastos directa o indirectamente efectuados o beneficio del contribuyente o terceros relacionados. Esta última característica se agudiza, y con razón, a partir de la generalización de la tributación con los impuestos finales (global complementario o adicional) sobre la base de retiros impuesta en la reforma tributaria vigente a partir de 1984.

En el proyecto del Ejecutivo analizado, se incorporan, sin mayor análisis que el someramente descrito en el Mensaje, cambios muy sustantivos que tienden a flexibilizar la deducibilidad en la mayoría de los casos.

En efecto, se reemplaza el tradicional concepto de “gasto necesario para producir la renta” por el de “vinculación directa o indirecta con el giro del contribuyente”. El efecto evidente de estos cambios, en su conjunto y considerando tras disposiciones del proyecto, producirá desde luego una disminución de la base imponible de los impuestos involucrados, en especial los Impuestos de Primera Categoría y Único del artículo 21 de la LIR. En otras palabras, si bien el proyecto no contempla una rebaja de la tasa del Impuesto de Primera Categoría para las empresas, sí contiene normas que tienden a disminuir la base imponible que las afecta. El proyecto busca producir, por tanto, un alivio tributario mediante mayores y más flexibles rebajas a la base imponible.

Adicionalmente, respecto del pretendido objetivo de incorporar mayor certeza jurídica, la introducción de cambios estructurales en las reglas de base imponible del impuesto a las empresas y de diversos conceptos jurídicos indeterminados, augura un largo período de adecuación tanto de la jurisprudencia administrativa como judicial, y en nada garantiza la aplicación e interpretación uniforme de estas nuevas reglas por parte de los contribuyentes, del propio órgano fiscalizador y menos por parte de los tribunales de justicia, cuyo rol en estas materias ha sido sistemáticamente mayor en los últimos años. En definitiva, contrario a lo que se expresa en el Mensaje del proyecto, del análisis realizado resulta una mayor complejidad, incorporando nuevos conceptos y asimetrías entre gastos cuyo fundamento no es claro.

Llama la atención que estas modificaciones, que tienen un evidente impacto financiero, tanto desde el punto de vista de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría como del impuesto único del artículo 21 de la LIR, no tenga una expresión o estimación sobre esa menor recaudación esperada en el Informe Financiero del proyecto. Como bases para esa estimación, deberían utilizarse elementos como la tributación asociada a los gastos rechazados en la actualidad a nivel del Impuesto de Primera Categoría y el Impuesto Único del Artículo 21 de la LIR, los que evidentemente disminuirían con la

aplicación combinada de las medidas analizadas. Más aun, en función de lo recaudado en años recientes, la potencial menor recaudación por esta vía puede ser significativa y permanente. Estimar el efecto de menor recaudación fiscal de estas medidas es fundamental para poder respetar el principio de neutralidad fiscal en régimen que pretende cumplir el proyecto.

A nuestro juicio, la modificación de estas disposiciones sobre bases imponibles de los impuestos a la renta de las empresas es un cambio significativo del sistema tributario chileno, materia que de hecho no fue tratada en la reforma de 2014. Por lo tanto, esta materia debe estar precedida de un estudio amplio y fundado, con la participación tanto de entidades académicas, gremios profesionales vinculados a los ámbitos legales, de auditoría y contables, entre otros. También se debe analizar la vasta experiencia internacional de forma tal de construir nuevas normas, más modernas que las actualmente vigentes, evaluando sus impactos en la recaudación y en la política tributaria subyacente al régimen vigente en nuestro país.

Como dichos análisis no se han realizado, esto hace que la aplicación de estas normas genere incertidumbre sobre cómo ellas serán en definitiva aplicadas por los contribuyentes, la administración tributaria y los tribunales de justicia, ello sumado a su efecto aun no calculado en los ingresos fiscales provenientes de la tributación a la renta de las empresas. Este último elemento genera dudas importantes sobre el equilibrio fiscal que el Proyecto dice resguarda, especialmente porque no hay estimación alguna de este impacto, o lo que es peor, pareciera entenderse que no habría impacto alguno, no obstante haberse flexibilizado normas que en todo caso permitirán mayores deducciones a la base imponible de los impuestos referidos.

De lo expuesto, considerando los principios establecidos priorizados para evaluar los alcances de este proyecto de Ley, se debe tener presente que las propuestas descritas no cumplen con dichos estándares. Tiene un costo en recaudación potencialmente importante y podría facilitar el consumo en la empresa, diluyendo la progresividad del sistema, lo que sería costos y además injusto. De este modo, si bien es necesario reconocer la necesidad de una evaluación profunda de las normas actualmente vigente, no es recomendable la aprobación de este tipo de modificaciones, en la forma en que han sido propuestas en el proyecto, sin antes llevar a cabo un análisis amplio de sus implicancias para la administración tributaria, los contribuyentes, los tribunales de justicia y el equilibrio en las cuentas fiscales. En ese sentido, esta es una materia que se recomienda se excluya del proyecto y se analice en su mérito con otros plazos, incluyendo la estimación de la menor recaudación que evidentemente genera.

5. Modificaciones al IVA

El Proyecto incorpora entre las medidas que califica como “pro crecimiento”, ajustes al denominado “IVA en la construcción”. Señala el Mensaje Presidencial que el sector construcción es el encargado de materializar los proyectos de inversión en el país y una parte importante de esta inversión corresponde a inversión habitacional. Continúa señalando que con foco en la clase media, el proyecto extiende la rebaja de crédito fiscal de IVA que actualmente tienen las viviendas de un valor de hasta UF 2.000, equivalente al 65% del IVA, para permitir que viviendas de hasta un valor de UF 4.000 puedan también usarlo, pero por un monto equivalente al 45% de dicho IVA. A juicio del Ejecutivo, esta medida generaría un impulso en la construcción en este segmento de viviendas.

Otras de las medidas que propone el proyecto con el fin de generar mejores condiciones para la adquisición de activos fijos por parte de las empresas y, por esa vía, apoyar el proceso de recuperación de la inversión, consisten en modificar el artículo 27 bis de la ley de IVA, reduciendo el plazo para recuperar el IVA soportado en la adquisición de activo fijo. Estas modificaciones disminuyen el plazo para solicitar la devolución de IVA de 6 a 2 meses contados desde la fecha de la inversión y acortan el plazo de respuesta del SII de 60 a 5 días, sujeto a una fiscalización posterior. Además, se modifica el artículo 12 letra B N°10 de la ley de IVA, que se refiere a la exención de este tributo a la importación de bienes de capital relacionados a proyectos de inversión por sobre US\$5 millones, con el fin de modernizar su procedimiento de aprobación.

El Proyecto también propone mantener el sistema actualmente vigente de diferimiento hasta en 60 días del pago del IVA, para empresas con ingresos anuales no superiores a 100.000 UF.

Por otra parte, el proyecto señala que busca precisar el concepto de habitualidad en el IVA, para lo cual, se eleva su regulación a nivel legal en vez de reglamentario como ocurre en la actualidad. Se establece en este punto la obligación del SII de dictar una resolución para calificar la habitualidad para que una venta se considere afecta a IVA, basado en criterios de frecuencia y cantidad. Se señala además que la calificación de habitualidad del SII no tendrá efecto retroactivo.

En materia de documentos tributarios electrónicos se introduce la obligatoriedad del uso de la boleta electrónica.

Cabe señalar que la reforma tributaria de 2014 (Ley N°20.780) introdujo relevantes modificaciones en materia de IVA (ver Recuadro G).

Recuadro G: Proyecto de reforma de 2014 y ley de simplificación de 2016

La Reforma de 2014 (Ley N°20.780) introdujo relevantes modificaciones en materia de IVA, las que, salvo algunas excepciones, comenzaron a regir en 2016. Entre ellas, está la incorporación del IVA a la venta de inmuebles, en caso que exista habitualidad del vendedor (salvo excepción de otorgamiento de permiso de construcción o promesa de compraventa/leasing protocolizado antes de la publicación de la ley). A partir de 2015, rige el cambio de sujeto en el pago del IVA que beneficia a las empresas de menor tamaño y se establece la limitación al uso del crédito fiscal respecto a adquisiciones en supermercados y comercios

similares que no cumplan los requisitos establecidos en la LIR. También a partir de 2015 se permite que las empresas con ventas hasta 25.000 UF, tengan una ampliación de 2 meses para pagar el IVA, límite que se amplió hasta 100.000 UF a partir de 2016.

Luego, la Ley N°20.899 (de simplificación) amplió el plazo de exención del IVA para proyectos nuevos con permiso de edificación al 31 de diciembre de 2015, siempre que se ingresara la solicitud de recepción definitiva antes del 1° de enero de 2017. Eliminó el hecho gravado “promesa de venta”, de forma tal que el IVA se paga al momento de firmarse la escritura de venta definitiva, por el total del precio. Fijó claramente que todas las viviendas con subsidio están exentas de IVA, sea que hayan sido adquiridas por medio de compra directa o a través de operaciones de leasing. Modificó las normas sobre el crédito especial del IVA para empresas constructoras que vendan directamente viviendas a beneficiarios de subsidios, con tope de valor de construcción de 2.200 UF (las viviendas sin subsidio tienen tope de 2.000 UF de valor de construcción). Eximió del IVA los intereses en operaciones de leasing. Se buscó con ello gravar la adquisición del inmueble y no el financiamiento. También se eximieron de IVA las operaciones de leasing cuando en la adquisición del inmueble que precede al contrato de leasing no se haya pagado IVA. Se buscó con ello equiparar el tratamiento de estas operaciones con los créditos hipotecarios. Además se aclaró el concepto de “ventas forzadas” para incluir a las ventas que se hagan en pública subasta previo decreto judicial (por ejemplo, Tesorería) o aquellas ventas que una ley exija realizar dentro de un determinado plazo (por ejemplo, viviendas que el Banco se adjudique).

La Ley de simplificación también modificó otras normas adecuatorias sobre facturación, base imponible y deducción del valor del terreno para incorporar al leasing dentro de dicha regulación. En cuanto a la postergación del pago del IVA, se precisó que no pueden utilizar el beneficio aquellos contribuyentes que tengan morosidad de 3 o más períodos de IVA o 2 períodos del impuesto a la renta. Se incorporó una exención de IVA a la Casa de Moneda para insumos que importe y que utilice en sus ventas al Banco Central de Chile. Se incorporaron perfeccionamientos a la exención de IVA que beneficia a la importación bienes de capital, incluyéndose nuevos “hitos” (permisos ambientales y concesión de uso oneroso de terreno) desde los cuales se cuenta el plazo de 12 meses para que proyecto pueda acceder al beneficio (el proyecto de inversión debe generar ingresos recién transcurridos 12 meses desde cualquiera de esos hitos). Se establecieron precisiones respecto del artículo 8° transitorio Ley N°20.780, que regla la utilización de crédito fiscal para aquellos contribuyentes que a contar de 1° de enero de 2016 pasan a estar afectos a IVA y que, en consecuencia, deben llevar un control de créditos y débitos fiscales. Se incorporaron normas con el fin de precisar que se mantuvo el régimen tributario para operaciones de leasing celebradas antes del 1° de enero de 2016. De esta forma, si la operación de leasing estaba exenta con anterioridad a esa fecha, seguirá gozando de esa exención.

Análisis del proyecto de 2018

Si bien han pasado más bien desapercibidos en el debate público sobre el proyecto, los cambios que se proponen en materia de IVA son, en muchos casos, estructurales y vienen a modificar la forma en que se determina y administra el impuesto. Por tanto, para efectos del análisis de estas materias, dividiremos las medidas en 5 grupos:

- a. Modificaciones estructurales o de fondo.
- b. Beneficios que el Ejecutivo define como para la clase media.
- c. Incentivos a la inversión.
- d. Facultades del SII.
- e. Precisiones y otros.

a. Modificaciones estructurales o de fondo

Cambios al concepto de habitualidad

En materia de IVA el concepto de habitualidad es central. No hay venta, ya sea de bienes muebles o inmuebles, que se encuentre gravada con el impuesto si es que no existe habitualidad. En otras palabras, la venta debe ser realizada por un vendedor habitual. Solo en ese caso se aplica IVA.

Para tales efectos, el Reglamento del IVA contenido en el Decreto Supremo N°55 de 1977 del Ministerio de Hacienda, establece que para determinar si una venta es habitual o no debe considerarse la naturaleza, cantidad y frecuencia de las operaciones. Se trata, en consecuencia, de un concepto con casi 40 años de existencia, respecto del cual hay una gran cantidad de jurisprudencia tanto administrativa como judicial.

Al respecto, el proyecto del Ejecutivo, en su mensaje, señala que con el objeto de dar mayor certeza a los contribuyentes se propone fijar este concepto de habitualidad en la propia ley del IVA y ya no en un reglamento. Sin embargo, en el proyecto se establece que para determinar si existe habitualidad o no debe estarse a la cantidad y frecuencia de las operaciones, prescindiendo de la naturaleza de éstas. Además, se propone que sea el SII, mediante resolución fundada, el que establezca los criterios para determinar que se entiende por “cantidad y frecuencia” de las operaciones. Es decir, por una parte se trata de elevar la regulación desde el nivel reglamentario al propiamente legal, y, por otra, se propone un sistema donde esos criterios se fijan por la autoridad administrativa. A nuestro juicio, ello podría resultar en una contradicción, en que en definitiva los criterios para determinar este crucial elemento, que hoy están fijados por la ley y un reglamento, queden ahora a la libre determinación de una autoridad administrativa. Con ello incluso podría estarse vulnerando el principio de legalidad tributaria.

Separación entre servicios gravados y exentos

En materia de IVA no todos los servicios están gravados con impuesto. En términos generales están afectos a IVA los servicios de carácter comercial o industrial, no así los servicios de consultoría, ingeniería, asesoría y otros similares. El problema ocurre cuando existen servicios complejos, en el que un mismo contribuyente presta al mismo tiempo a la misma persona servicios que están gravados y no gravados. Esto ocurre, por ejemplo, en contratos de ingeniería, asesoría y construcción o en servicios de licenciamiento de software donde además se prestan servicios de mantención y asistencia técnica.

Históricamente el SII ha interpretado que en tales casos se podrán emitir facturas afectas o exentas dependiendo de cada servicio, en la medida que se puedan separar e identificar. En caso contrario, como ocurre normalmente, habrá que determinar cuál es el servicio principal. Si dicho servicio está afecto a IVA, los demás servicios accesorios al principal también lo estarán, independientemente que por su naturaleza estén exentos de IVA.

Lo anterior, si bien es injusto en algunos casos, permite simplificar las relaciones entre contribuyentes, así como la aplicación del IVA y su fiscalización. Además, otorga mayor certeza al propio contribuyente en cuanto a la imputación como crédito fiscal del IVA que ha soportado en los bienes que ha adquirido o en los servicios que ha pagado.

Recordemos que el contribuyente tiene derecho a dicho IVA mediante imputación del crédito fiscal, únicamente si sus servicios o ventas están afectos a IVA. En cambio, si tiene operaciones afectas a IVA y otras no afectas o exentas, el contribuyente se ve en la obligación de establecer una proporción del IVA que podrá ser utilizado, lo que complejiza la administración.

El proyecto del Ejecutivo obliga al contribuyente a separar los servicios. Es decir, si se trata de un contrato complejo con servicios afectos, no afectos y exentos, el contribuyente deberá cobrar cada uno de estos servicios por separado, valorándolos uno a uno. En el caso de servicios afectos deberá aplicar IVA y en el caso de servicios no gravados o exentos deberá emitir una factura sin IVA.

Deducción del valor del terreno en la venta de inmuebles

Desde el año 1987 la venta de inmuebles efectuada por empresas constructoras se encuentra afecta a IVA. La reforma tributaria de 2014 incorporó también a las inmobiliarias y al resto de los vendedores habituales como sujetos de este impuesto. Como regla general, desde 1987, para determinar el IVA a pagar en la venta de un inmueble, se debe deducir el valor del terreno incluido en la operación. Para tales efectos, el artículo 17 de la Ley del IVA dispone que el contribuyente podrá optar entre deducir el valor de adquisición reajustado del terreno o el valor de avalúo fiscal del mismo. En ningún caso se puede deducir el valor comercial a la fecha de la venta.

Esa norma, vigente por más de 30 años, viene siendo modificada. El proyecto establece una única forma de deducir el valor del terreno en la operación, esto es, mediante la deducción de su valor comercial a la fecha de la venta.

b. Beneficios que el Ejecutivo define como para la clase media

Cuando se incorporan las empresas constructoras al IVA por la venta de inmuebles y por los contratos de construcción en 1987, se establecen medidas para no traspasar el costo de los materiales a los adquirentes de estos inmuebles. Para eso se estableció el beneficio del crédito especial para empresas constructoras, mediante el cual del valor del IVA en la factura se debía deducir el 65% de dicho impuesto. De tal manera, en una factura por 100 (con un supuesto de tasa de IVA de 19%), en vez de cobrarse 119 se cobraba 106,65. A su vez, la diferencia era recuperada por la propia constructora a través de la imputación a sus pagos provisionales mensuales (PPM). Cabe recordar que en aquella época no existían las estructuras tipo constructora/inmobiliaria que se fueron creando con posterioridad, sino que las constructoras vendían directamente a público. De esa manera, el cliente veía efectivamente una rebaja en el precio de venta expresada en la respectiva factura.

Con el tiempo las constructoras fueron organizándose con inmobiliarias relacionadas, de modo tal que dejaron de facturar a público. En tal sentido, quien “veía” la rebaja en la factura era la inmobiliaria y no el cliente final. Así, se fue perdiendo el sentido de este beneficio. Además, no existía claridad respecto del efecto en precio de esta medida y los costos del beneficio eran millonarios para el Estado en términos de menor recaudación.

Tanto en 2008 como en el 2014 se llevaron adelante medidas para reducir este beneficio, de manera de focalizarlo en las viviendas más económicas y no a la generalidad del rubro

inmobiliario, como ocurría inicialmente. Es por eso que hoy este beneficio se aplica a viviendas cuyo costo de construcción es, en términos generales, de hasta 2.000 UF, es decir, un valor estimado de venta a público de aproximadamente 3.500 a 4.000 UF.

La propuesta del Ejecutivo propone subir este tope a viviendas de hasta 4.000 UF de costo de construcción. Es decir, de aproximadamente 7.000 UF de precio de venta. Eso sí, en el rango de 2.000 a 4000 UF el beneficio ya no sería del 65% del valor del IVA, sino que del 45% del mismo.

c. Incentivos a la Inversión

Recuperación del IVA por adquisiciones de activo fijo

El artículo 27 bis de la Ley de IVA establece actualmente la posibilidad para los contribuyentes de recuperar el crédito fiscal del IVA proveniente de la adquisición, construcción o importación de bienes del activo fijo, respecto de los créditos acumulados por al menos 6 meses desde su adquisición, construcción o importación. El proyecto propone reducir ese plazo de 6 meses a 2 meses.

Exención de IVA en la importación de bienes de capital

En el gobierno anterior, se profundizó y amplió este beneficio, que consiste en una exención de IVA en la importación de bienes de capital (activo fijo) en la medida que se destinen a proyectos de inversión de lato desarrollo en Chile que cumplan determinadas características. El Proyecto propone modificar ciertos requisitos y hacer algunos ajustes operativos. En particular, se rebaja de 12 a 2 meses el plazo en que el proyecto debe estar en construcción para optar al beneficio, y además se resuelve el problema que tienen hoy los inversionistas extranjeros que no pueden optar al beneficio por no contar con el certificado de inversionista extranjero otorgado por InvestChile.

d. Facultades del SII

El Proyecto propone incorporar una serie de artículos por medio de los cuales se establecen plazos acotados (5 días) para que el SII pueda resolver, de manera fundada cualquier solicitud que tenga que ver con el IVA. En caso de no resolver dentro de plazo se aplica el denominado silencio positivo administrativo, institución analizada en detalle en otro capítulo del presente informe.

e. Precisiones y otras modificaciones

Proporcionalidad del crédito fiscal del IVA en la venta de inmuebles.

Como hemos señalado, en aquellos casos en que un contribuyente emita facturas con IVA y otras facturas sin IVA en el mismo mes, se genera un potencial uso proporcional del crédito fiscal. En otras palabras, el contribuyente debe determinar mediante una prorrata qué porcentaje de los créditos fiscales del IVA acumulado se destinaron a operaciones afectas y que parte se destinó a operaciones exentas o no gravadas, de manera de imputar únicamente el crédito fiscal destinado a operaciones gravadas. Dicha operativa de cálculo es conocida por los contribuyentes y, si bien puede llegar a ser compleja, ha venido siendo utilizada desde hace décadas.

Esto no sería problema en el rubro inmobiliario si todas las ventas de viviendas estuvieran afectas a IVA. En tal caso las inmobiliarias podrían imputar la totalidad de los créditos fiscales soportados por la construcción de estos. Sin embargo, la ley actual establece que la venta de viviendas con subsidio está exenta de IVA, por lo cual obliga a las inmobiliarias a determinar el comentado uso proporcional del crédito fiscal.

El problema es que, en estos casos, las inmobiliarias no pueden saber de antemano cuántas viviendas van a vender con subsidio y cuantas sin tales subsidios. Eso va a depender de si en definitiva las viviendas construidas son o no adquiridas por personas beneficiarias de algún subsidio habitacional. Por tanto, es imposible determinar a priori cómo calcular esta proporcionalidad. A lo anterior, se suma el hecho que en el rubro inmobiliario los créditos fiscales por la construcción se acumulan por meses y en muchos casos por años antes de comenzar a vender, por lo que no existe claridad de cómo ir registrando estos créditos.

Por lo anterior, el Proyecto propone una alternativa. Esto es, que la inmobiliaria registre la totalidad del IVA como crédito fiscal y luego, si en un mes se generan ventas exentas, compensar este uso “excesivo” de crédito mediante un agregado al débito fiscal. Es decir, en el mes de la venta se genera ficticiamente un débito fiscal adicional, de manera de compensar el crédito fiscal excesivo a que se tuvo derecho en el pasado.

IVA en la venta de universalidades

El Proyecto propone reponer una norma que había sido omitida por la reforma del 2014. Esto es, gravar con IVA la venta de inmuebles que sean parte de un activo fijo y que no se vendan individualmente, sino que como parte de una universalidad.

Conclusiones

a. Modificaciones estructurales o de fondo

Cambios al concepto de habitualidad

Cuesta entender la razón detrás de esta propuesta. No existe en el Mensaje del proyecto explicación de los motivos que tuvo el Ejecutivo para modificar la que históricamente ha sido la definición de habitualidad. Si dicha definición estaba generando problemas en la práctica, lo lógico es que el Ejecutivo explicase cuáles son esas dificultades y cómo este cambio sirve para resolverlas. Sin embargo, ni en el Mensaje del Proyecto, ni en el Informe de Productividad ni menos en el Informe Financiero se dan explicaciones al respecto, por lo que surgen muchas dudas de su impacto (¿van a existir más o menos ventas gravadas?) Es evidente que un cambio de esta magnitud va a generar un impacto recaudatorio, del cual nada se dice.

Por otro lado, se establece que el SII, para el caso de los inmuebles, mediante resolución fundada debe establecer los criterios para aplicar la nueva definición de habitualidad. Es decir, deberá determinar qué se entiende por cantidad y frecuencia fijando parámetros aparentemente objetivos. Esto, podría atentar contra el principio de legalidad de los tributos establecido en la Constitución Política, toda vez que la determinación de parte de

los elementos del hecho gravado (la determinación de qué se entiende por cantidad y frecuencia) queda en manos del SII.

Cuesta entender además qué podría señalar esa resolución. Se podrían por ejemplo presentar situaciones hipotéticas como por ejemplo que el SII establezca que si se venden 3 viviendas al año hay habitualidad y, en consecuencia, que las personas se organicen y vendan 2 viviendas por año para evitar la aplicación del impuesto. ¿Lo anterior sería una práctica elusiva? No cabe duda que podría darse este debate, con lo que la pretendida certeza jurídica que se busca introducir, se desvanece.

Además, no se entiende ni tampoco se explican las razones de por qué establecer la dictación de esta resolución se refiere únicamente a los inmuebles. ¿En el caso de los muebles no va a existir una resolución? ¿Se rigen por principios y criterios distintos? Esto puede ser simplemente un error del Ejecutivo en el proyecto, dado que la habitualidad, tal como ocurre en la actualidad, debería ser aplicada con criterios de general aplicación respecto de todos los bienes gravados con el IVA. Se estima que el camino más adecuado para efectos de resolver o atenuar los problemas que la aplicación del concepto de habitualidad produce en la práctica, es revisar, a la luz de la abundante jurisprudencia administrativa y judicial desarrollada por años, las normas reglamentarias actualmente existentes, ello sobre la base de los actuales parámetros legales señalados en el presente informe, los que desde luego incluyen la naturaleza de las operaciones como un elemento central.

Separación entre servicios gravados y exentos

Al igual que en la propuesta anterior, el Ejecutivo no es claro en cuanto a las razones que justifican esta modificación. Es decir, no presenta un diagnóstico respecto a un eventual problema que debe solucionarse mediante la propuesta. Asimismo, tampoco se identifica su impacto recaudatorio, siendo que es evidente que esta medida, a lo menos financieramente, tiene efectos fiscales.

En cuanto al fondo del asunto, si bien la propuesta del Ejecutivo puede tener una “buena intención” desde el punto de vista de la simplificación del sistema, podría, por otra parte, generar una serie de dificultades en la práctica.

En primer lugar, el sistema propuesto obligaría a los contribuyentes a valorar cada uno de los servicios que se prestan por separado. Es decir, en un contrato que tiene un solo valor o precio, sería necesario identificar uno a uno los servicios y asignarles un valor o precio. Esto, en particular para contribuyentes PYME puede ser una tarea muy difícil de sobrellevar. Se debe tener presente que en muchos casos de operaciones que conllevan simultáneamente ventas de bienes tangibles e intangibles, además de la prestación de servicios, el precio total no puede ser entendido simplemente como la sumatoria de los precios o valores individuales de cada bien o servicio. Las economías de ámbito y otros elementos, que incluso pueden llevar a analizar el contrato como un todo particular e indisoluble en sí mismo, hacen que la ficción de fijar precios individuales por bien o servicio generen importantes complejidades e incluso arduas discusiones con la autoridad tributaria y a nivel judicial.

En segundo lugar, será necesario determinar caso a caso si los servicios están gravados, exentos o no afectos. Y como bien sabemos, en la práctica, esa no es una tarea fácil. Hay una serie de servicios en que no está del todo clara la aplicación del impuesto.

En tercer lugar, el contribuyente se verá en la obligación de identificar los créditos fiscales asociados a cada servicio. Aquellos relacionados con operaciones afectas van a poder imputarlos en su totalidad. Aquellos destinados a operaciones exentas o no gravadas no van a poder imputarlos. Y aquellos destinados a operaciones afectas y exentas o no afectas al mismo tiempo deberán ser fijados a través de la comentada proporcionalidad. Esto también es una tarea compleja, en particular para las PYME.

En definitiva, se busca resolver un problema respecto del cual no hay un diagnóstico claro. Peor aún, la solución al problema agrega dificultades y complejidades a los propios contribuyentes y al SII. Por tanto, y sin perjuicio del mérito de la discusión que se abre, los instrumentos elegidos no garantizan mayor certeza jurídica ni una solución simple, especialmente para las PYME.

Deducción del valor del terreno en la venta de inmuebles

Este es un cambio muy relevante y, como ya destacamos, ha recibido escasa atención en el debate desarrollado hasta ahora. Se está cambiando la forma en que se determina la base imponible del impuesto y, en consecuencia, de cuánto se paga. Sin embargo, el Informe Financiero del proyecto no estima una menor recaudación fiscal, cuando es evidente que genera un impacto en la misma. En el recuadro H se presenta un ejercicio simple que ejemplifica la propuesta del Ejecutivo.

Recuadro H: Ejemplo de cambio de norma de deducción del valor del terreno en venta de inmuebles

Norma actualmente vigente:

Valor adquisición terreno	100
IPC	10%
Costo de construcción	50
Utilidad	40
Base Imponible:	
Precio de venta	200
(-) Costo terreno actualizado	110
Total	90
IVA:	90 x 19% = 17

En este caso, al permitirse únicamente la deducción del valor de adquisición del terreno, en la práctica se está gravando parte del mayor valor por aumento del valor comercial del suelo que ha tenido ese terreno en los años que duró la construcción. En tal sentido, es evidente que dados los principios que inspiran nuestro sistema de IVA, existe un problema. Se está gravando con IVA en parte al terreno, lo que es una consecuencia indeseada derivada de esta forma de calcular la base imponible, lo que se arrastra desde 1987.

Para remediar lo anterior, el proyecto propone descontar el valor comercial a la fecha de venta.

Norma propuesta:

Supongamos que una inmobiliaria celebra el 2018 una promesa de venta de una casa de un condominio a los mismos 200 pesos del caso anterior. A la fecha de la promesa el valor comercial del terreno es de 110, al igual que en el caso anterior. La venta definitiva se va a celebrar cuando termine la construcción del proyecto, por ejemplo, en 2021. Sin embargo, entre 2018 y 2021 el valor de los terrenos en la zona donde está emplazado el proyecto inmobiliario tuvo un importante aumento, por lo que el valor comercial pasó a ser de 220.

Valor comercial terreno a la fecha de venta definitiva	220
Costo de construcción	50
Utilidad	40
Base Imponible:	
Precio de venta	200
(-) Costo terreno a valor comercial	220
Total	0
IVA:	0 x 19% = 0

Como se puede apreciar, en este caso el IVA a pagar es 0. Esto, por la variación en el valor comercial del suelo entre la fecha de promesa (2018) y la fecha de venta (2021). Esto no es algo fuera de lo común. Es de público conocimiento que el valor del suelo ha ido creciendo considerablemente año a año, por lo que efectos como el mostrado pueden fácilmente producirse en la práctica. La escasez de terrenos, especialmente en las regiones más densamente pobladas y el “endurecimiento” de las normas locales de construcción en muchas comunas, tienden a aumentar la dimensión de la problemática descrita. Es evidente, en consecuencia, que esto tiene un impacto significativo en la recaudación, respecto de lo cual no hay referencia alguna en el Informe Financiero del Proyecto.

Además de lo anterior, se genera un efecto no deseado: al descontar el valor comercial del terreno a la fecha de venta queda sin afectarse con IVA al menos una parte del valor de la construcción. Como se demuestra en el ejemplo numérico precedente, el alza del valor del terreno produce como efecto que deja de aplicarse el impuesto, aún cuando efectivamente hubo una construcción con valor agregado que conceptual y legalmente debió gravarse con el IVA.

Incluso, en algunos casos esto puede ser perjudicial para los propios constructores. Por ejemplo, en el caso en que se adquiere un terreno para edificar en altura en una zona donde posteriormente se modifica el plan regulador, prohibiendo cierto tipo de construcciones, lo que produce una baja en el valor comercial del suelo. En tal caso, el vendedor va a poder deducir incluso un menor valor por concepto de terreno que lo pagado originalmente, ya que al momento de adquirirlo se pagó un mayor precio que el que, en definitiva, se permite deducir con la regla propuesta por el Ejecutivo en su Proyecto.

En consecuencia, esta propuesta genera un impacto fiscal significativo y, además, genera incertidumbre para los inversionistas y vendedores en general. Lo deseable es mantener distintas opciones de deducción de valor del terreno para el vendedor. Y si se quiere

incorporar el valor comercial como parámetro, debiese limitarse esa deducción, de manera de evitar que parte de la construcción quede exenta de impuesto.

b. Beneficios que el Ejecutivo define como para la clase media

En primer lugar, no existe evidencia ni comercial ni económica que demuestre fehacientemente que este beneficio se traspase al precio de las viviendas por la vía de una disminución del mismo a favor del cliente final. Cabe recordar que se trata de una franquicia que es utilizada directamente por las empresas constructoras. Sin embargo, normalmente son las inmobiliarias las que venden a público y no las constructoras. Por tanto, para que tuviera un efecto como el que se pretende (disminución del precio de venta al adquirente final de la vivienda) la empresa constructora debería rebajar el precio que cobra a la inmobiliaria y luego la inmobiliaria hacer lo mismo con el comprador final de la vivienda.

En segundo lugar, esto “beneficiaría” a viviendas cuyo valor de venta es de hasta 7.500 UF aproximadamente, segmento al cual no accede la clase media, sino que más bien los sectores de altos ingresos e inversionistas.

En definitiva, si se busca beneficiar a la clase media, se podrían asignar estos mismos recursos, bastante cuantiosos, a mejorar los subsidios habitacionales otorgados por el MINVU, los que sí se encuentran focalizados en los sectores medios de la sociedad.

c. Incentivos a la Inversión

Recuperación del IVA en la adquisición de activo fijo.

La rebaja del plazo de 6 a 2 meses en materia de recuperación de IVA por activo fijo es una medida que se valora positivamente, destacando que recoge además la iniciativa presentada en enero de 2018 por el anterior gobierno dentro del paquete de medidas contenidas en el proyecto de ley “que moderniza la gestión pública e incentiva la productividad económica”. Sobre este particular, se recomienda su aprobación.

Exención del IVA en la importación de bienes de capital.

Los ajustes propuestos a este beneficio son también positivos a nuestro, ya que permitirán resolver problemas prácticos de aplicación y favorecer la inversión en grandes proyectos de inversión en Chile. Cabe señalar que estas medidas recogen también las propuestas realizadas por el anterior gobierno en el mismo proyecto de ley que moderniza la gestión pública e incentiva la productividad económica, presentado en enero de 2018, por lo que se recomienda su aprobación.

d. Facultades del SII

En términos generales, se estima que se deben apoyar siempre todas las medidas que busquen mejorar la gestión y la relación contribuyente-SII. Sin embargo, rebajar los plazos para resolver fundadamente las solicitudes de los contribuyentes a 5 días, aplicándose silencio positivo administrativo en caso de no resolver, parece alejado de la realidad. En efecto, creemos que, atendida la gran carga de trabajo de los equipos del SII, se va a generar en la práctica el incentivo contrario, es decir, a rechazar las solicitudes de los

contribuyentes antes de cumplirse el plazo de 5 días, para así evitar que se aplique el silencio positivo. Por tanto, se deben buscar nuevos mecanismos para mejorar la gestión y acortar los tiempos de respuesta. Pero no parece lógico buscar este objetivo mediante una rebaja arbitraria de los plazos, lo que seguramente generará un efecto contrario al buscado.

e. Precisiones y otros aspectos

Proporcionalidad del crédito fiscal del IVA en la venta de inmuebles

Se comparte el diagnóstico del Proyecto sobre esta materia: efectivamente hay un problema grave que afecta actualmente a los vendedores de inmuebles. Esto es, no tener claridad o certeza respecto del destino de sus créditos fiscales. En tal sentido, parece acertada la fórmula que se propone en el Proyecto, pero habrá que estar al detalle de su implementación para ponderar sus potenciales efectos.

No obstante, se estima que esta problemática debiera ser resuelta de manera definitiva. La razón por la cual se genera esta dificultad es porque la venta de viviendas con subsidio está exenta de IVA. Y si bien a primera vista pareciera que una exención de IVA es una medida que beneficia a las viviendas subsidiadas, en la práctica eso no resulta cierto. En efecto, las inmobiliarias y constructoras se ven obligadas a traspasar al costo del IVA en la construcción de estas viviendas al no poder recuperar los créditos fiscales respectivos. Esto no sería así si la venta estuviera afectada a IVA, en cuyo caso se podría recuperar la totalidad de los créditos fiscales.

Es importante destacar que hasta el 2016, las constructoras estaban afectas a IVA en la venta de viviendas con subsidio, por lo que haber ahora declarado exentas tales ventas ha generado un problema no solo a nivel de la recuperación de los créditos fiscales, sino que también para la administración de los subsidios entre el MINVU y los desarrolladores inmobiliarios.

En definitiva, se estima que lo correcto y menos distorsionador en términos económicos, sería reponer la aplicación del IVA en la venta de este tipo de viviendas, ya que la aplicación práctica de la exención actualmente en aplicación, a pesar de ser contra intuitivo, está perjudicando a los adquirentes de viviendas subsidiadas y al sistema de subsidios habitacionales. La reposición de la aplicación del IVA además, simplifica el sistema, disminuyendo los costos de cumplimiento de las empresas y de administración, aplicación y fiscalización por parte de la autoridad tributaria.

IVA en la venta de universalidades

Se comparte la necesidad de reponer el hecho gravado especial de venta de universalidades en los términos propuestos por el Proyecto del Ejecutivo, por ser adecuado técnicamente y ajustado a los principios del IVA vigente.

6. Impuesto a servicios digitales

El proyecto establece un Impuesto a los Servicios Digitales, el que será un impuesto específico, indirecto y sustitutivo de cualquier otro impuesto, de tasa 10%, que grava los servicios digitales prestados por empresas extranjeras y que sean utilizados en Chile por usuarios personas naturales. Esta tasa se aplica sobre el monto total de la transacción, sin deducción alguna.

El mecanismo funcionaría por medio de un “sistema de retención por parte de las entidades emisoras de los medios de pago utilizados en las transacciones”. Se aplica sobre los servicios digitales, de manera que no afecta la compra de bienes físicos por medios tecnológicos, los cuales se afectan siguiendo las normas de los impuestos aduaneros e IVA a la importación.

Adicionalmente, el proyecto introduce un cambio que limita la exención de IVA que actualmente beneficia a servicios prestados en el exterior y afectos a impuesto adicional (aun cuando el impuesto adicional no se pague por la existencia de una exención o por un convenio de doble tributación internacional). Con el cambio, los servicios prestados en el exterior pagarán IVA en caso que el impuesto adicional no sea aplicable por existir alguna exención o a consecuencia de un tratado de doble tributación. Este cambio afectará a contratantes de servicios que sean contribuyentes que no sean personas naturales, quienes tendrán la obligación de emitir una factura de compra en que carguen el IVA aplicable. El IVA en este tipo de servicios no se aplica cuando se deba pagar el Impuesto a los Servicios Digitales de 10% (contratantes del servicio son personas naturales).

Recuadro I: Experiencia internacional en impuestos a servicios digitales

De acuerdo a la OCDE, no hay consenso aún entre los países de aplicar impuestos a la renta a modelos de negocio propios de la economía digital, mientras aún se estudia el tema (OCDE (2018), “Tax Challenges Arising from Digitalization - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BPS”, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project).

En materia de impuestos indirectos, sí existe un mayor consenso internacional. El reporte final de la OCDE sobre los retos de la economía digital en materia de impuestos (OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>) recomienda a los países la aplicación de los principios contenidos en los Lineamientos Internacionales en materia de IVA y considerar la adopción de mecanismos de recaudación para este tipo de impuestos contenidos en dicho reporte. Estos principios se traducen para las transacciones B2C en la recomendación de gravar con IVA los servicios e intangibles en el país donde sean utilizados, independientemente de la forma de los servicios y la manera en que su adquisición esté estructurada.

El desafío para este tipo de impuesto está en torno a la forma de recaudar el IVA para la provisión remota de servicios y bienes digitales. Las recomendaciones de la OCDE se encuentran vertidas en el reporte *sobre Mecanismos para la Recaudación Efectiva de IVA/IGV Cuando el Proveedor No Se Encuentra en la Jurisdicción que Impone el Impuesto*, publicado el 24 Oct 2017.

Al respecto, existen cuatro formas para recaudar impuestos:

- a. “Método sencillo”: proveedor se registra (método simplificado), cobra y envía pago al Servicio de Impuestos Internos del país donde se registra.

- b. “Método estándar”: proveedor se constituye como establecimiento permanente en el país de destino.
- c. “Carga inversa”: el consumidor final realizar el pago al Estado.
- d. “Retención”: un tercero retiene el impuesto y lo envía al Servicio de Impuestos Internos.

El primer método está en línea con las recomendaciones de la OCDE, y es el comúnmente usado en Europa. Éste corresponde a un mecanismo bajo el cual al proveedor extranjero se le permite registro para IVA bajo un régimen de registro y cumplimiento simplificado. Este régimen operaría separado del régimen general, sin los mismos derechos (e.g. derecho a recuperación de crédito fiscal) y obligaciones (eg. declaraciones de impuestos simplificadas).

El tercer método es el recomendado por la OCDE para la prestación de servicios y transferencia de intangible entre empresas, según la cual el usuario debe auto aplicar el IVA respecto de servicios entregados de manera remota y respecto de intangibles adquiridos desde proveedores extranjeros. De hecho, este sistema se encuentra reconocido en nuestra legislación (Art. 11 letra b) y Art. 11 letra e) de la Ley del IVA). Sin embargo, el tercer método no es recomendable para compras por un consumidor final, puesto que impondría una carga administrativa desproporcionada a contribuyentes que en su gran mayoría no tienen obligación de emitir documentación relacionada con IVA.

El cuarto método, que es el comúnmente usado en Latinoamérica, presenta problemas técnicos desde una perspectiva práctica. Por ejemplo, el intermediario generalmente no tiene acceso a información específica que permita identificar aspectos de la transacción, tales como su naturaleza y, en consecuencia, el impuesto aplicable. El intermediario solamente ve un valor sin una descripción detallada de la transacción subyacente, en cuyo caso no podrá determinar con suficiente certeza cuándo tendría la obligación de retener. Esto es particularmente cierto en el caso de Chile en que no todos los servicios están gravados con IVA. Es el caso de servicios de consultoría y servicios profesionales en general, que en la actualidad muchas veces pueden ser prestados por medios digitales. Por esta razón se corre el riesgo de generar distorsiones al aplicar IVA a estos servicios sólo en atención al hecho que se prestan digitalmente mientras que los mismos servicios prestados por métodos tradicionales no pagan IVA. Asimismo, este mecanismo presenta desafíos para imponer obligaciones de cumplimiento a intermediarios que se encuentran ubicados en terceros países, sin ninguna conexión con el país del consumidor.

La experiencia internacional muestra que la tasa de gravamen a la venta de servicios digitales va desde 3% a 27%, y en Europa están las tasas más altas (al respecto, ver “Informe: Gravando la Economía Digital”, Clapes-UC, 2018).

Algunos países de la OCDE han establecido un impuesto indirecto sobre ingresos por servicios digitales (publicidad online, transmisión de datos e intermediación) a una tasa del 3% y cuando el proveedor de los servicios supere dos umbrales: (i) ingresos mundiales totales por EUR 750 millones, y (ii) ingresos afectos dentro de la UE por EUR 50 millones.

En Latinoamérica se tiene que en Argentina se aplica un 21% de IVA a servicios digitales y la retención la realiza el emisor de la tarjeta de crédito; en Bolivia no existe regulación específica ni tributación efectiva; en Brasil se cobra IVA (ICMS) sobre productos digitales estandarizados o impuesto indirecto municipal (ISS) con tasas del 2% al 5% por servicios digitales y la retención la realiza el emisor de la tarjeta de crédito; en México no existe regulación específica ni tributación efectiva; en Perú se cobra un 30% de impuesto de retención a los servicios digitales en contexto B2B; y en Uruguay se estableció un 12% de Impuesto a la Renta de los No Residentes e IVA a un 22%, por servicios digitales, con reglas especiales de atribución respecto de servicios de intermediación.

Actualmente en Chile, en general, la provisión de servicios comerciales, industriales, de intermediación y de procesamiento de datos está gravada con IVA, mientras que en general a los servicios de consultoría, asesoría y profesionales no se les aplica IVA, sea que el servicio sea prestado o usado en Chile. En el caso de los servicios prestados exclusivamente fuera del país y usados en Chile, existe una exención de IVA cuando el pago de esos servicios está sujeto a impuesto adicional (impuesto de retención a la renta bruta con tasas de hasta 35%). Sin embargo, debido a los tratados de doble tributación vigentes, numerosos servicios no estarían pagando tampoco el impuesto adicional o bien lo pagan con una tasa reducida. El proyecto cambiaría esta situación para los servicios contratados por empresas, porque se elimina la exención cuando el pago al exterior finalmente no pague impuesto adicional (por alguna exención o por aplicación de un tratado de doble tributación). En el caso de los servicios a consumidores finales, de acuerdo al proyecto aplicaría el impuesto único a los servicios digitales y no el IVA. El tratamiento a los servicios prestados en Chile no se modifica, esto es, paga o no paga IVA dependiendo de la naturaleza del servicio.

Cobrar impuesto a los servicios digitales provistos por no residentes estaría en línea con lo propuesto por la OCDE y la experiencia de algunos países de Latinoamérica (ver recuadro I), por lo que se valora que el proyecto incluya esta materia. No obstante, surgen algunas preguntas en relación a la propuesta del Ejecutivo:

- No es claro por qué no se iguala el tratamiento con el resto de los servicios provistos por no residentes a consumidores finales.
- En el caso de empresas chilenas que compren servicios digitales de no residentes, sigue aplicando el régimen actual de impuesto adicional y el IVA aplicaría bajo un mecanismo de carga inversa sólo para los servicios que no paguen impuesto adicional por aplicación de alguna exención o un tratado de doble tributación internacional.
- Hay una presunción de hecho de que un titular que pague con una tarjeta de crédito emitida en Chile es una persona natural y que el servicio se pagó en Chile. Frente a esta presunción surgen las siguientes preguntas:
 - Si el pago es hecho con una tarjeta de crédito corporativa paga 10%, pero se supone que el impuesto se carga a personas naturales.
 - Si un chileno usa la tarjeta para pagar un servicio digital consumido fuera del territorio nacional, pagará un 10%, pero se supone que el impuesto debería cargarse a compras hechas en el territorio nacional.
 - Si un chileno usa una tarjeta emitida afuera para pagar servicios digitales consumidos en Chile, no pagará el 10%. ¿No corresponde que pague este impuesto?
 - Podría estarse gravando un servicio sólo por el hecho de ser prestado a través de medios digitales, mientras que si se presta por canales tradicionales no paga este impuesto, cuando el propósito de la norma justamente es “emparejar la cancha”.

- Se gravan todos los servicios sin distinción, lo que podría ser discriminatorio frente a los servicios de consultoría, asesoría y profesionales que no están gravados con IVA ni con este impuesto especial a los servicios digitales.

Otra preocupación es que la imposición de un impuesto especial del 10% podría estar en contra los tratados de libre comercio o acuerdos internacionales, los que establecen limitaciones a los cambios de impuestos directos. Si bien el proyecto lo califica como de “impuesto indirecto”, podría alegarse sobre el fondo del impuesto. Por ejemplo, si se asume que proveedores locales de servicios y productos similares están sujetos a impuestos sobre sus rentas netas, establecer un impuesto de retención final sobre el monto bruto de pagos hechos a proveedores extranjeros de servicios y bienes puede generar dificultades frente a obligaciones internacionales asumidas en tratados de libre comercio. Dichos tratados generalmente requieren que proveedores extranjeros no sean gravados de manera menos favorable que proveedores locales y prohibiciones de gravar a productos importados con impuestos en exceso a aquellos que aplicarían a bienes producidos localmente.

Se subentiende que, al establecer este impuesto, los consumidores se verían perjudicados. Lo anterior puede ser cierto ya que es razonable pensar que la elasticidad de demanda es menor que la elasticidad de oferta. Sin embargo, el gasto que representa la contratación de estos servicios en el presupuesto de un individuo es menor y se puede asumir que a nivel agregado esta pérdida de bienestar sería compensada por la mayor recaudación que financiaría bienes públicos que beneficiarían a los mismos consumidores.

Conclusiones

Se propone aprobar el cambio para el caso de servicios contratados por empresas chilenas.

Si bien se valora que el proyecto establezca este impuesto a los servicios digitales con el propósito de “emparejar la cancha”, se estima que existen otras alternativas que pueden ser más justas y efectivas. En particular, se propone aplicar IVA de 19% a estos servicios y establecer un registro simplificado para proveedores no residentes para que cobren y paguen el IVA al SII (este método es utilizado en Europa y en Uruguay, por lo que mayores detalles de su operatoria pueden basarse analizando sus modelos).

Alternativamente, se podría considerar aplicar una tasa de IVA algo menor a 19% ya que bajo el régimen simplificado el proveedor extranjero no tendría derecho a descontar créditos fiscales o a otros incentivos que existen para empresas chilenas que son contribuyentes de IVA.

7. Modificación de impuestos verdes

Chile fue el segundo país latinoamericano, detrás de México, en establecer este tipo de impuesto el año 2014 (las características del impuesto se presentan en el recuadro J). Las consideraciones que se tuvieron presente fueron, en primer lugar, corregir una externalidad negativa, la cual no incorporaba en el vector de precios los efectos negativos de las emisiones de contaminantes locales y globales, lo cual generaba distorsiones en el mercado. Y, en segundo lugar, dar una señal sobre la preocupación y el compromiso de Chile en materias de cambio climático, bajo la premisa de “el que contamina paga”.

Esta política fue el primer hito del gobierno anterior en estas materias, a lo cual posteriormente se sumó la suscripción voluntaria al acuerdo de París en la COP21, donde como país nos comprometimos a reducir la intensidad CO₂/PIB en un 30% con respecto al año base 2007 (y hasta 45% sujeto a financiamiento externo). Cabe destacar que la Convención Marco de Naciones Unidas de Cambio Climático identificó a Chile como un país extremadamente vulnerable al Cambio Climático al cumplir 7 de las 9 condiciones de vulnerabilidad. Y que el último informe del IPCC (2018) arroja que con los compromisos realizados por los distintos países no se logra la meta de lograr que la temperatura no aumente más allá de 2°C hacia finales del siglo. Este debate también ha permeado en la academia, siendo abordado por varios premios Nobel de economía en el último tiempo. Sin ir más lejos, William Nordhaus obtuvo el premio Nobel de Economía el año 2018 por su importante contribución al modelar el efecto del cambio climático sobre la economía. Por su parte, Jean Tirole, premio Nobel de Economía 2016, en su libro “La Economía del Bien Común” dedica un capítulo completo al cambio climático y plantea que la única solución efectiva son los impuestos al carbono, los cuales tienen una mayor efectividad cuando se asocian a impuestos de contaminantes locales.

Recuadro J: Impuesto verde vigente en Chile

El impuesto original fue establecido en la reforma tributaria del año 2014, y posteriormente modificado en la simplificación tributaria del año 2016. La entrada en régimen se materializó en la operación renta 2018. Su definición y fórmula de cálculo se presentan a continuación:

“Establécese un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible.”

1. Impuesto global al CO₂

$$T_q = US\$5xq$$

T_q = Impuesto al carbono (CO₂) equivalente a US\$ dólares por tonelada emitida (q).

2. Impuesto a contaminantes locales (SO₂, NOx y MP)

$$T_{ij} = 10\%[CCA_j \cdot CSC_i \cdot Pob_j]$$

Donde:

T_{ij} = Tasa del impuesto por tonelada del contaminante "i" emitido en la comuna "j" medido en US\$/Ton.

CCA_j = Coeficiente de calidad del aire en la comuna "j". El cual puede tomar los valores:

Coeficiente de Calidad del Aire	Coeficiente
Zona Saturada	1,2
Zona Latente	1,1

CSC_i = Costo social de contaminación per cápita del contaminante "i".

Contaminante	US\$
MP	\$0,9
SO2	\$0,1
NOx	\$0,25

Pob_j = Población de la comuna "j"

3. Características relevantes

- Grava tanto contaminantes locales (SO2, NOx, MP) como globales (CO2).
- Grava aguas abajo (emisiones) y no aguas arriba (contenido de carbono de cada combustible).
- Afecta a establecimientos, con una capacidad instalada sobre 50 MWt.
- Se cobra por tonelada emitida.
- No se traspasa al costo marginal del sistema eléctrico (no afecta las tarifas actuales)
- Energías renovables quedan afectas al impuesto producto de los retiros que realizan del sistema (prorratio del delta de costos para no afectar al marginal).
- Biomasa queda excluida del impuesto.

4. Recaudación 2018

- El impuesto afecta a 110 establecimientos.
- Termoeléctricas pagan el 94% del impuesto.
- Informe financiero original estimaba una recaudación de US\$170 millones.

Componente	Millones US\$	Porcentaje
CO2 (US\$mm)	\$168,34	88%
MP (US\$mm)	\$15,30	8%
NOx (US\$mm)	\$5,74	3%
SO2 (US\$mm)	\$1,91	1%
Recaudación Total (US\$mm)	\$191,30	100%

Conclusiones

Las modificaciones centrales del proyecto del Ejecutivo se describen a continuación, entregándose una conclusión respecto de recomendaciones para cada una de ellas:

a. Cambio de la base imponible

Criterio de afectación actual: Emisiones producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt.

Criterio de afectación propuesto en el proyecto: Establecimientos cuyas fuentes fijas, individualmente o en su conjunto, emitan 100 o más toneladas anuales de material particulado, o 25.000 o más toneladas anuales de dióxido de carbono (CO₂).

Se recomienda aprobar este cambio, habida cuenta que se expande la base afecta, incluyendo bajo esta definición nuevas industrias. De esta forma, aumenta la recaudación y se avanza en equidad horizontal. El resguardo que parece importante tener es cómo se va a fiscalizar quienes quedan afectos y quienes no, dado que hoy el criterio es estático y dicotómico (cumple o no cumple), mientras que con la modificación será dinámico (dependerá de las emisiones de cada año).

b. Compensación de las emisiones de CO₂

El proyecto incorpora la opción de poder compensar las emisiones de CO₂ mediante proyectos de reducción de emisiones desarrollados a nivel nacional. Las modalidades y estándares que regularían el mercado de compensaciones quedan sujetas a una resolución exenta del Ministerio de Medio Ambiente. La Superintendencia del Medio Ambiente deberá tener un registro de auditores externos autorizados, debidamente capacitados, para validar las reducciones de emisiones de CO₂. Adicionalmente, deberá llevar un registro público y único de los traspasos, compras y valores de los certificados de reducción de emisiones de CO₂ de cada contribuyente.

Respecto de este cambio, se considera necesario generar las condiciones y arquitectura para un mercado de CO₂ local, pero no se considera adecuado el esquema propuesto en el proyecto, donde por vía administrativa se pueden determinar características esenciales del impuesto, tales como la carga impositiva, lo cual tiene incluso atisbos de inconstitucionalidad.

Por lo tanto, no se recomienda aprobar la propuesta tal cual se plantea en el proyecto, pero se propone buscar que las condiciones para generar el mercado de CO₂ queden estipuladas por ley, ya sea en esta, la de cambio climático, u otra ad hoc.

Algunas preguntas que surgen y que bajo este esquema quedan a resolución exenta son: ¿Se podrá compensar todo? ¿Qué adicionalidad se exigirá? ¿Cuál es la línea base para compensar? ¿Se distinguirá por sector?

La respuesta a estas preguntas define cuál es la tasa efectiva del impuesto y su eficacia, por lo que se es enfático que ellas deben ser materia de ley.

Algunas características deseables que debería tener este sistema de compensación son:

- Diferenciar claramente compensaciones de reducciones de emisiones (el proyecto utiliza ambos conceptos indistintamente).
- Establecer líneas bases sectoriales con el fin de medir la adicionalidad.
- Establecer un porcentaje máximo de emisiones que se puede compensar, colocando un incentivo para que las compensaciones sean intra industria con el fin de promover el recambio tecnológico. Por ejemplo, se podría compensar hasta un

20% de las emisiones y en el caso que los bonos de carbono provengan del mismo sector, el porcentaje podría llegar al 40%.

c. Otros cambios propuestos

Adicionalmente, para una legislación más completa en este ámbito, proponemos estudiar las siguientes materias:

Aumento del precio del carbono

El precio actual que se utiliza en Chile está desacoplado del precio mundial (alrededor de US\$20/ton en el mercado europeo) y también del costo de las externalidades producidas (US\$40/ton según el MDS), por lo cual parece relevante indexarlo a algún parámetro o poder actualizar su precio vía reglamentaria cada 2 años, en base a un panel de expertos que fundamente técnicamente la propuesta (es fundamental un análisis integral donde se incorporen los efectos macroeconómicos del precio del cobre, toda vez que incrementos sorpresivos y significativos podrían generar shocks de ofertas dañinos para la economía). Esto, porque su precio internacional y condiciones de mercado cambian rápidamente.

Adicionalmente, con un precio de US\$ 5/ton el conjunto de posibles proyectos para generar un mercado de carbono es muy reducido, solo entrando aquellos que se hubiesen realizados independientemente del pago. Asimismo, subir el precio del carbono es un aliciente para las energías renovables no convencionales, toda vez que el precio relativo entre tecnologías cambia.

Declarar los impuestos a contaminantes locales como de beneficio local

Esto sería de justicia para compensar las externalidades negativas locales. Junto con ello, se debieran especificar/incorporar las siguientes variantes:

- Cambiar término “impuesto” por “compensaciones locales”.
- Establecer la posibilidad de compensar localmente. Es decir, comprar reducciones de un contaminante local realizadas por otra empresa en la misma localidad.

Estímulo a las energías renovables

Analizar eximir del pago del impuesto a las energías renovables. Para esto se visualizan dos caminos:

- Eliminar el prorrateo del aumento de costo producto del impuesto, con lo cual el costo marginal de la generación eléctrica aumentaría y, por consiguiente, las cuentas de la luz.
- Eximir específicamente a las energías renovables del prorrateo del aumento de costo de producción eléctrica la hora de efectuar retiros del sistema.

Otros aspectos a considerar

- Sin compensaciones, la recaudación podría aumentar de manera importante respecto de la actual.

- El mercado de compensaciones debiese ser tal que mantuviese la recaudación estimada original (US\$190 millones en 2018).
- La certeza jurídica sobre quien paga este impuesto es más débil bajo el formato propuesto por el proyecto, dado que el concepto de emisiones es dinámico, mientras que el de capacidad instalada es estático.
- Queda la duda genuina sobre si la SMA tiene las competencias de registrar traspasos, compras y valores de los certificados de reducción de emisiones, dado que será un valor transable tal y como una acción o bono. En ese sentido, se debe evaluar si requiere un fortalecimiento para ello, o si se le debe encomendar esa labor a otra institución pública.

8. Obligatoriedad de uso de boleta electrónica

Esta materia se encuentra recogida en el mensaje del proyecto del Ejecutivo sobre “otras medidas modernizadoras”. Dice al respecto que *“la exitosa experiencia de la implementación de la factura electrónica en materia de recaudación fiscal, reducción de la evasión y el consecuente aumento de la formalidad de la economía nos indican que es necesario seguir avanzando en esta línea. Esa es la razón por la que en este proyecto de ley se introduce la obligatoriedad del uso de la boleta electrónica. Estimamos que este nuevo paso en el uso de la tecnología en las transacciones diarias de la población, significará un paso muy importante en materia de formalización de las transacciones, menor evasión y será una fuente relevante de ingresos fiscales”*. Para esto, se modifica el Artículo 54 de la ley del IVA.

La implementación de la boleta electrónica es una medida que tiene sentido, ya que continúa con el esfuerzo, de transición desde los documentos tributarios en papel a documentos electrónicos. Las ventajas de estos últimos han sido demostradas y las cifras publicadas por el SII en cuanto a reducción de evasión y manejo de información dan cuenta de lo anterior. Especial mención debe efectuarse al hecho que la boleta electrónica permite efectuar una fiscalización más inteligente y focalizar los esfuerzos en aquellos contribuyentes que tiene comportamientos notoriamente anómalos, ello, tanto para la fiscalización del IVA como del Impuesto a la Renta.

Conclusiones

Se recomienda apoyar la obligatoriedad de la boleta electrónica. Sin embargo, su implementación debe efectuarse tomando los debidos resguardos, entre los cuales es necesario mencionar los siguientes:

- Las estimaciones entregadas por el Ejecutivo en cuanto a un posible aumento en la recaudación no logran convencer completamente. La metodología de cálculo de dichas estimaciones no es compartida por todos los especialistas. Especial preocupación existe por la idea de “trasladar” de manera mecánica los resultados obtenidos con la implementación de la factura electrónica a la boleta, siendo documentos diferentes. Por tanto, es indispensable que el Ejecutivo profundice sus explicaciones sobre la materia, para contar con estimaciones realistas sobre el efecto recaudatorio de esta medida.
- Es sabido que en el caso de la factura, por el mecanismo débito-crédito, hay un incentivo implícito a exigir el documento, el cual no existe tratándose de consumidores finales. Por ello, es que el efecto en recaudación de la factura electrónica probablemente no sea proporcional al de la boleta.
- La implementación de la boleta electrónica implica costos adicionales para los contribuyentes, que pueden ser desglosados en: 1) el costo de los dispositivos; 2) el costo de operación y mantención (conectividad y actualizaciones); 3) y el costo asociado a captura y operación. No se encuentra suficientemente bien explicitado en el proyecto ni en su informe financiero, quién asumirá estos costos y si existirá algún tipo de ayuda para los contribuyentes más pequeños. Si existe algún tipo de

subsidio (que podría ser permanente o solo transitorio), éste no se encuentra en las estimaciones.

- Se deben considerar las medidas de transición adecuadas, tomando en cuenta que la boleta electrónica podrá ser usada por muchos contribuyentes pequeños, de escasa instrucción. Se requiere que el SII implemente un masivo plan de capacitación que no sólo mida el número de capacitaciones, sino que la calidad de las mismas.

9. Derechos del contribuyente

El mensaje del Ejecutivo señala a este respecto que *“en los últimos años las diversas reformas han tendido a potenciar las facultades del Servicio, lo que se ha traducido en más fiscalizaciones, más información que se debe proveer al Servicio, más declaraciones juradas, etc. Sin embargo, los derechos de los contribuyentes no se han ajustado de la misma manera y en ocasiones ello genera una sensación de desigualdad y de indefensión”*.

Esto significa una modificación al Artículo 8 bis, 8 ter y 8 quáter del Código Tributario. Si se comparan las normas que actualmente consagran los derechos de los contribuyentes a nivel de Código Tributario, se verá que no hay gran diferencia con textos de otros países. Lo anterior es importante hacerlo presente, ya que no se debe partir de un diagnóstico errado en el sentido de creer que Chile tiene una situación generalizada de abuso de derechos por parte de la administración tributaria. Más aun, no existen estudios disponibles que den cuenta de una situación como esa.

Entre los cambios que introduce el proyecto, se destacan:

- Se introduce como regla general el principio de “silencio positivo” para el SII, en virtud del cual las solicitudes de los contribuyentes se entienden aceptadas si no son resueltas dentro de plazo legal.
- Se prohíbe al SII volver a fiscalizar o revisar partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, incluso si todavía no ha operado la prescripción.
- Se prohíbe al SII requerir antecedentes otorgados fuera de los plazos de prescripción, incluso cuando se fiscalicen pérdidas de arrastre, remanentes de crédito fiscal de IVA y determinaciones de capitales propios.
- Se prohíbe al SII solicitar solemnidades o formalidades que la ley no exija para el acto, contrato u operación de que se trate. Para que el SII pueda prescindir de los antecedentes aportados por contribuyente, por considerar que éstos no son fidedignos, el SII debe emitir una resolución fundada.
- Se reformula el catálogo de derechos de los contribuyentes, reforzándose aquéllos que dicen relación con el derecho a la información, con el reconocimiento de la buena fe y con el respeto al principio de legalidad, para lo cual se crea recurso de queja administrativo.
- Se dota de efecto retroactivo a las modificaciones de interpretaciones que sean más favorables para el contribuyente, y se permite solicitar la devolución de impuestos pagados indebidamente durante los últimos tres años tributarios.
- Se elimina la exigencia de obtener autorización previa del SII en el caso de disminuciones de capital.
- Se regula y limita la facultad del SII para autorizar o exigir al contribuyente la utilización de sistemas tecnológicos para llevar contabilidad y registros, así como para revisar dichos sistemas.

- En materia de procedimiento de resolución de conflictos ante el SII, se establece que: (a) que la solicitud del contribuyente se entenderá aceptada si no es resuelta dentro de 60 días; (b) que durante su tramitación deberá darse audiencia al contribuyente; y (c) que, bajo ciertos requisitos, es posible condonar multas e intereses en el marco de este procedimiento. Además, se establece un procedimiento de reposición administrativa voluntaria, a ser conocido por el Director Nacional, fundado en vicios o errores de derecho que hayan influido sustancialmente en la decisión del Director Regional respectivo.
- En cuanto al reclamo judicial: (a) se establece plazo de 60 días para presentar reclamo ante el tribunal; (b) se permite expresamente al SII a allanarse del reclamo; (c) se permite al contribuyente presentar documentación de respaldo ante el tribunal no presentada en proceso de fiscalización ante el SII; (d) se permite buscar avenimiento extrajudicial sin necesidad de desistirse del reclamo; y (e) se permite al SII solicitar medidas precautorias civiles antes de notificar la liquidación de impuestos.

Conclusiones

Respecto de esta materia, como concepto general estimamos que no hay justificación para legislar partiendo desde el supuesto de que el SII tiene una conducta abusiva. Sin desmedro de ello, se puede avanzar en mejorar el catálogo de derechos de los contribuyentes. En particular, creemos que es importante revisar las siguientes disposiciones:

- El derecho a que en las actuaciones del SII se señale de manera expresa el plazo dentro del cual debe ser concluida. Estimamos que la consagración de este derecho podría ser de difícil aplicación, ya que la duración de los procedimientos del SII depende de variables que muchas veces se desconocen al comenzar el proceso. Por otra parte, la experiencia indica que cuando se han puesto plazos perentorios al SII, se tiende al cumplimiento formal, con resoluciones que tienden a denegar las peticiones amparadas en las cargas que tiene el contribuyente (vg amparado en el incumplimiento del Art. 21 del Código Tributario), por lo que la norma podría tener el efecto contrario al deseado.
- Se establece como principio que no se vuelva a fiscalizar ni a revisar ni en el mismo ejercicio ni en los períodos siguientes, las partidas, criterios jurídicos o antecedentes probatorios que ya fueron objeto de un proceso de fiscalización, sea que en dicho proceso se haya emitido o no una citación, un giro, liquidación o resolución. Se estima que se debe acotar esta norma, ya que la redacción establece una amplitud tal que permitiría que por el solo hecho de requerir antecedentes del contribuyente, se podría producir este efecto preclusivo, de modo amplio, lo que disminuiría las facultades fiscalizadoras del SII.
- El régimen de recurso de queja administrativa que crea el Artículo 8 bis, debería ser estudiado en forma conjunta con el régimen de recursos que establece la Ley N°19.880, sobre Bases de Procedimientos Administrativos que Rigen la

Administración del Estado, porque de lo contrario, podría producirse una superposición de recursos y una dificultad de carácter interpretativa para el contribuyente respecto del medio adecuado para impugnar un acto de la administración.

10. Defensoría del Contribuyente

De acuerdo con el mensaje del proyecto, se propone la creación de un organismo con el nombre de Defensoría del Contribuyente (DEDECON), la que tendría por objeto compatibilizar el rol fiscalizador del SII con los “anhelos e inquietudes de los contribuyentes”.

La DEDECON dependería del Ministerio de Hacienda y estaría a cargo de velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes, especialmente de los más vulnerables y de las PYMES, ofreciendo sus servicios de manera gratuita. Se trataría de una entidad que sin tener facultades jurisdiccionales, ni de representación judicial de los contribuyentes, tendría un rol de mediación de los conflictos que se presenten entre el SII y los contribuyentes, recibiendo quejas de estos últimos, pudiendo proponer medidas en pos de una mejor política pública, e incentivando el cumplimiento tributario, entre otras. El mensaje plantea que así se busca obtener soluciones eficientes y menos costosas, tanto para el Fisco como para el contribuyente, evitando en lo posible litigios tributarios costosos y de largo plazo, entregando medios alternativos de solución de conflictos. A través de esta entidad se buscaría, por tanto, fomentar la confianza recíproca entre el contribuyente y la autoridad tributaria, incentivando buenas prácticas de fiscalización y cumplimiento tributario.

Este órgano busca ser un pilar de ayuda al contribuyente que pueda ver vulnerados sus derechos, para cuyo efecto la DEDECON tendrá funciones como las de recibir quejas de los contribuyentes para que ésta los represente ante el Servicio. Sería una entidad que podría efectuar recomendaciones para mejorar la relación fiscal entre el contribuyente y el SII; y también podría actuar como entidad de mediación y coadyuvar a la celebración de acuerdos entre Servicio y los contribuyentes. También podría ejercer funciones de estudio relevantes en materia tributaria, efectuar propuestas que ayuden a mejorar la política pública, proponer modificaciones a la normativa de la autoridad tributaria, desarrollar labores de investigación y análisis de problemas sistemáticos (que afecten a grupos de contribuyentes), proponer modificaciones a disposiciones legales, desarrollar reuniones periódicas con el SII a fin de que actúen con debida coordinación; y emitir opiniones técnicas.

Su sede estaría en Santiago y la relación con los contribuyentes de regiones se podrá realizar a través de las Intendencias Regionales o Gobernaciones Provinciales. Al cabo de dos años de iniciado su funcionamiento, el Ministerio de Hacienda debería emitir un informe que analice la necesidad de instalar o no en algunas regiones del país unidades regionales de la DEDECON.

Conclusiones

Por mucho que parezca popular crear una entidad que en teoría defienda a los contribuyentes del accionar del propio Estado, tal como está definido este organismo en el proyecto no parece llegar a ser efectivo en esa función.

De hecho, se trata de un organismo público paralelo al SII, al Servicio Nacional de Aduanas y a la Tesorería General de la República, que podría entrar en conflicto con ellos. El

proyecto propone a la DEDECON como un órgano con funciones amplias, que en muchos casos generaran cuestiones de competencia, conflictos y superposición de facultades. Se le otorgan funciones como interpretar las leyes tributarias, proponer modificaciones legales, denunciar a los funcionarios del SII. Si bien en apariencia su principal función será recibir las quejas de los contribuyentes y actuar como mediador, no se le otorga la más importante y decisiva de las atribuciones, cual es poder litigar. Por tanto, es una institución que parece quedarse a medio camino, pues no se le pretende dar un rol para equipararse ante el SII, pero no se le dan las herramientas para ello.

Ante esta situación, y considerando el estudio de experiencias comparadas, sugerimos avanzar por un camino alternativo, cual es fortalecer la actual Subdirección de Asistencia al Contribuyente del SII, para que sea ella la que asesore al contribuyente desde dentro del propio SII, evitando así crear conflictos de competencias entre instituciones del Estado, y equilibrando el trato a los contribuyentes desde dentro del propio Servicio. En paralelo, se puede estudiar potenciar el rol de la Corporación de Asistencia Judicial en caso de contribuyentes de escasos recursos que requieran litigar en los TTA. Ciertamente dicha Corporación requeriría de un fortalecimiento especial para estos fines, dado que en la actualidad ya tiene una importante sobrecarga de trabajo y se le estaría dando una carga adicional.

11. Digitalización de la relación del SII con el contribuyente

El proyecto fomenta la realización de trámites en línea del ciclo de vida del contribuyente, tales como la iniciación de actividades; los cambios sociales; poderes y término de giro. Además, se digitaliza la relación entre el contribuyente y el SII para simplificar procesos y acortar plazos, incluyendo herramientas tales como: carpeta electrónica; expediente electrónico; más declaraciones de impuestos en línea (como el Impuesto a la Herencia); devoluciones de IVA por activo fijo, y devoluciones de IVA exportador.

Se establece que el Director Nacional del SII absolverá las consultas no sólo de los funcionarios del SII, sino que en general, de toda otra persona. Para estas últimas consultas, el SII mediante resolución, regulará entre otras materias, el plazo en que debe pronunciarse, la forma en que se deberá presentar la consulta y su tramitación, contemplando un procedimiento que permita al consultante imponerse sobre el estado de la misma, a través del sitio web del Servicio.

También se le entrega al Director del SII la facultad de implementar, de acuerdo con las políticas que fije el Ministerio de Hacienda mediante decreto, todas las medidas tendientes a fomentar y promover el uso de documentos tributarios y el empleo de medios tecnológicos.

Se promueve la formación de un expediente electrónico para la resolución de peticiones administrativas ante el SII. Se definen los conceptos de “sitio personal” y “carpeta tributaria electrónica”. En el sitio personal se contendrán los expedientes electrónicos en los cuales se acumularán las actuaciones y todo otro documento relacionado con el procedimiento de que se trate ante el SII. Se señala expresamente que *“en caso que los documentos o escritos acompañados se encuentren en blanco, sin las menciones necesarias o no sean los exigidos por las normas legales, se tendrán por no presentados; sin perjuicio de las sanciones que procedan por incumplir las referidas normas legales”*, lo que parece ser una fuerte consecuencia para casos de existir posibles fallos informáticos por parte del SII. Se sugiere que haya un mecanismo para que el SII recupere el valor probatorio de los documentos.

El Ejecutivo propone la derogación del Artículo 60 bis inciso tercero. Esta norma establecía una sanción para el caso en que se entorpeciera por parte del contribuyente la fiscalización que pretendía efectuar el SII por medios tecnológicos. Esta sanción consiste en que, si el SII declara que la información requerida es sustancial, se priva al contribuyente de acompañar esta información posteriormente en un reclamo. Se estima inconveniente esta derogación ya que las multas asociadas a esta hipótesis de entorpecimiento no son altas, por lo que resulta conveniente mantener un disuasivo para evitar que el contribuyente incurra en conductas de entorpecimiento de la labor fiscalizadora del SII. Los argumentos en torno a que podría ser una norma que genera un desbalance a favor del SII no resultan muy convincentes, toda vez que los tribunales aplican estas limitaciones probatorias en forma muy restringida.

Se establece expresamente que la inscripción en el RUT se hará mediante la carpeta electrónica tributaria. Se establece que tanto la declaración de inicio de actividades como

la obligación de actualización de información se cumplirán a través de la carpeta electrónica del contribuyente dispuesta por el SII. No genera mayores reparos, en la medida que haya resguardos para sectores con nula o difícil conectividad a internet.

Por otra parte, el artículo 69 indica que la declaración de término de giro se hará también mediante la carpeta tributaria electrónica. La norma no genera mayores reparos en cuanto a la digitalización, en especial porque contempla resguardos respecto de las situaciones en que la conexión a internet es limitada. Es, sin embargo, necesario levantar preocupaciones por aspectos que exceden de la relación digital con el contribuyente, como son: a) que en el caso de término de giro, se modifica la norma estableciendo que se deben acompañar los antecedentes que “correspondan” el contribuyente estime conveniente (no los que el SII estimara conveniente como hasta ahora) y los que “correspondan”, sin que se defina este concepto ni se indique quién lo debe señalar; y se indica un plazo que se estima demasiado breve para resolver la petición (60 días).

Conclusiones

En general estas normas que apuntan a hacer más simple el cumplimiento tributario de los contribuyentes son bienvenidas. Sin desmedro de algunas observaciones específicas, señaladas más arriba.

Con todo, es importante que el SII cuente efectivamente con los medios para realizar estas transformaciones, las que en muchos casos pueden requerir además capacitaciones para los contribuyentes más pequeños y con menos acceso a tecnología. En este sentido, cabe preguntarse cómo la Dirección Nacional del SII administrará el sistema de consultas de todos los contribuyentes del país con la dotación actual. Sin perjuicio de lo anterior, esta disposición no debería generar dificultades ya que, en los hechos, el Director Nacional del SII ya resuelve directamente consultas de contribuyentes sobre interpretación de normas tributarias.

12. Nuevas normas a las ganancias de capital

El proyecto establece un nuevo régimen de impuesto único de tasa 20% para personas naturales que obtengan ganancias de capital por la enajenación de acciones o derechos sociales. Además, establece la posibilidad de reliquidar el Impuesto a la Ganancia de Capital en hasta 10 años anteriores, en caso que se opte por declarar sobre base devengada. Respecto de la enajenación de bonos o títulos de deuda y de pertenencias mineras, se establece la tributación con Impuesto a la Ganancia de Capital o Impuesto Adicional, sobre base percibida, sin opción de reliquidar. Se aplica tope de 10 Unidades Tributarias Anuales de ingreso no renta.

Desde un punto de vista económico, el impuesto a las ganancias de capital constituye un doble impuesto a las utilidades. El valor económico de un activo es el valor presente de sus flujos netos futuros. En particular, en el caso de una acción o derecho social, es el valor presente de las utilidades futuras de la empresa a la cual corresponden dichas acciones o derechos sociales. Por tanto, estas empresas tributarán cuando obtengan utilidades. Gravarlas adicionalmente con un impuesto a las ganancias de capital, es cobrarle dos veces impuestos por las mismas utilidades. Lo anterior, reduce los incentivos a invertir.

No obstante, en el caso de algunas empresas o sociedades es muy difícil en la práctica determinar los flujos de caja y, por tanto, cobrar el impuesto global complementario que corresponde. Este es el caso de empresas o sociedades cuyas acciones no se transan en mercados líquidos y profundos, donde la formación de precios sea transparente y objetiva. En esos casos, se justificaría establecer un impuesto a las ganancias de capital por la venta de acciones ya que de este modo se cobraría, vía este impuesto, el global complementario correspondiente.

Es así que la LIR actual establece que acciones, fondos mutuos, cuotas de fondos mutuos y bonos que se transan en mercados formales líquidos y profundos (bolsa de comercio), estarán exentos del impuesto a las ganancias de capital. El proyecto establece un impuesto único sustitutivo de 20% para aquellas personas naturales que obtengan ganancias de capital por la venta de acciones de sociedades que no se transan en bolsa, por lo que los precios de compra/venta de las acciones de estas sociedades no se pueden determinar de forma independiente y objetiva. El objetivo que se deduce de este cambio es simplificar el régimen de tributación y fomentar el financiamiento de emprendimientos cuyo financiamiento no proviene de los canales tradicionales que poseen las grandes empresas. Sin embargo, hay que evaluar que esta simplificación no abra vías de elusión, en particular, que se use esta fórmula sólo para eludir impuestos por parte de personas con alto patrimonio y no para financiar proyectos de emprendedores innovadores.

Conclusiones

Si la norma general anti elusión se fortalece como se propone en este informe, y siempre que se tomen los resguardos necesarios para evitar un mal uso de esta nueva norma sobre ganancias de capital, ella puede ser un incentivo para el financiamiento de emprendedores y nuevos proyectos. En caso contrario, se corre el riesgo de abrir una ventana para conductas elusivas.

13. Depreciaciones

El mensaje del Ejecutivo señala que “este proyecto de ley establece un incentivo a la inversión consistente en un régimen transitorio de depreciación instantánea equivalente al 50% de la inversión realizada en activos fijos nuevos o importados (incluyendo inversiones en obras y construcciones), una vez que se inicie su utilización. En función de este régimen, que se extenderá por dos años, las empresas podrán depreciar instantáneamente el 50% de la inversión realizada en nuevos proyectos que se inicien durante dicho período, y de forma acelerada el restante 50% de la inversión”.

Tratándose de la región de la Araucanía se propone un tratamiento especial, consistente “en un régimen de depreciación instantánea por el total de las nuevas inversiones realizadas en dicha región durante los próximos dos años, en activos fijos nuevos o importados (incluyendo inversiones en obras y construcciones)”

Esto significa la modificación de las siguientes normas:

- Permanentes: Artículo 5 bis LIR
- Transitorias: Artículo vigésimo primero transitorio; artículo vigésimo segundo transitorio

Para utilizar la depreciación contemplada en el artículo 5 bis (vida útil de un año), se pasa a un régimen único que abarca a contribuyentes con ingresos de hasta 100.000 UF. Para ello, se deroga el párrafo segundo del número 5 bis y se deja sólo un régimen. Se elimina el límite de 30.000 UF de capital efectivo para contribuyentes que tenían una vida inferior a 3 años.

Conclusiones

La depreciación es reconocida como un poderoso estímulo a la inversión. Es una herramienta cuya principal ventaja es que es focalizada, ya que se accede al beneficio en la medida que existe una inversión efectiva en activo fijo y no por el simple hecho de ahorrar. Como desventaja, se puede anotar el hecho que sus efectos tienden a ser de carácter transitorio, porque la inversión se produce, se reconoce el gasto y, en general, no se vuelve a efectuar sino hasta que termina la vida útil del bien.

Esta preferencia legislativa por esta herramienta, se ha traducido en la existencia en la legislación tributaria actual de al menos 5 tipos de regímenes de depreciación (Depreciación "normal", depreciación "acelerada", depreciación para bienes "inservibles", depreciación con vida útil en un año y depreciación con vida útil en 1/10), cuestión que hace más compleja la fiscalización de la norma. En este sentido, nos parece correcto que la legislación se encamine hacia la eliminación de algunos regímenes, que es lo que hace el proyecto. En esta misma línea, también se debe reconocer el aumento de las facilidades para acceder a este beneficio.

Respecto de la depreciación especial para la Araucanía, si bien parece loable tratar de favorecer una zona que presenta rezagos económicos dentro del país, se levantan preocupaciones acerca de por qué no incluir otras zonas vulnerables. Parece, además, un contrasentido que mientras se elimina la existencia de un régimen especial, se cree otro,

especialísimo, con efectos muy limitados. Otra cuestión que se levanta como preocupación es la posibilidad efectiva de fiscalización que habrá sobre la inversión en la Región de la Araucanía. Si bien el proyecto contempla resguardos para evitar elusión de la norma (por ejemplo, el bien debe permanecer y ser utilizado en la producción de bienes o prestación de servicios exclusivamente en la región durante tres años), no queda del todo claro la capacidad efectiva de fiscalización que tendrá el SII para supervigilar el cumplimiento de esta norma.

14. Operaciones de derivados

El régimen tributario de los denominados instrumentos derivados, se encuentra contenido principalmente en la Ley N°20.544 de 2011. El Artículo 9º del proyecto del Ejecutivo introduce modificaciones al artículo 13 de dicha ley, incorporando dos nuevos incisos.

- En el inciso 4º, se establece que no se aplicarán las sanciones comentadas, y en consecuencia podrán deducirse las pérdidas y gastos asociados a la operación de derivados, en aquellos casos en que las declaraciones no hayan sido presentadas oportunamente o estas contengan información errónea o incompleta, siempre que los contribuyentes presenten oportunamente una o más declaraciones rectificatorias, en la forma, plazo y de acuerdo a los antecedentes que establezca el SII mediante Resolución.
- El nuevo inciso final que se propone, establece que, con todo, en el caso de operaciones de derivados que no sean efectuadas a través de intermediarios autorizados, entendiéndose por tales a los Bancos, a las instituciones financieras u otros entes sometidos a la fiscalización de una Superintendencia de Bancos o a alguna de las entidades mencionadas en la letra a) del N°2 del artículo 6º de la ley N°20.544, sólo podrán deducirse las pérdidas y gastos asociados a la operación de derivados, si dicha operación cuenta con fecha cierta por alguno de los mecanismos que establece la ley.

En lo pertinente al presente informe, cabe señalar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 de la Ley N°20.544, publicada el 22 de octubre de 2011, los contribuyentes que celebren derivados deben presentar, en la forma y plazo que el SII establezca mediante resolución, una o más declaraciones juradas, según dicho organismo lo estime pertinente, para los efectos de la fiscalización de los impuestos que correspondan, con la información y antecedentes que requiera acerca de tales derivados. Cuando no se hayan presentado oportunamente dichas declaraciones, así como cuando las presentadas contengan información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, los contribuyentes no podrán deducir las pérdidas o gastos provenientes de los derivados no declarados en forma oportuna, o declarados en forma errónea, incompleta o falsa. En caso que el contribuyente de todas formas haya deducido tales pérdidas o gastos se aplica, según corresponda, lo dispuesto por los artículos 33, número 1º, letra g), y 21, de la LIR.

El SII, en cumplimiento de lo ordenado por dicha norma legal, dictó la Resolución N°114, de 29 de octubre de 2012, en la que se establece el detalle, el formato y el plazo en que tales contribuyentes deben hacer llegar la información descrita.

Lo anterior se justifica en que al no presentarse oportunamente las declaraciones establecidas o al contener antecedentes erróneos, incompletos o falsos, se priva al SII de información esencial para los efectos de cumplir con su función fiscalizadora, lo que resulta especialmente grave en el caso en que estas operaciones se hayan antedatado, pudiendo producir pérdidas indebidas, lo que termina afectando la base imponible del impuesto a la renta. Una vez informadas, se reduce o elimina la posibilidad de antedatarlas.

En caso de no haberse informado, las eventuales pérdidas o gastos de estas operaciones no deben rebajarse en la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría, por lo que quedan gravadas con dicho tributo. En este caso, a estas cantidades no se les aplica lo dispuesto en los artículos 33, N°1°, letra g), y 21, de la LIR, es decir, no tiene aplicación la gravosa tributación que establece el artículo 21 de la LIR. Por otra parte, en caso que el contribuyente, a pesar de no haber presentado oportunamente las declaraciones, o bien habiéndolas presentado con información o antecedentes erróneos, incompletos o falsos, igualmente deduce o rebaja las pérdidas o gastos relacionados con las respectivas operaciones, se aplica respecto de tales sumas lo dispuesto por los artículos 33, número 1°, letra g), y 21, de la LIR. Este tratamiento tributario aplica asimismo a las pérdidas y gastos que digan relación con tales contratos, cuando éstos son rebajados en los ejercicios siguientes al de la infracción u omisión, en aquellos casos en que se extiende más allá de un ejercicio, aún cuando el contribuyente haya regularizado la presentación de tales declaraciones.

Conclusiones

- Se comparte que en la actualidad, la sanción establecida por la Ley N°20.544, respecto de los casos de no presentación o de presentación errónea o incompleta pudiesen resultar excesivos, en cuanto se priva de deducir los resultados de estas operaciones en situaciones que pueden resultar justificadas. Se comparte también que en el caso de declaraciones maliciosas, debe impedirse la deducción de pérdidas o gastos, aun cuando sean rectificadas en el futuro.
- No obstante lo anterior, se estima necesario precisar el texto propuesto, de forma tal que las deducciones de pérdidas o gastos sólo puedan efectuarse a partir del ejercicio en que se ha presentado o rectificado las declaraciones respectivas. De acuerdo a lo anterior, se estima inconveniente que se autorice la deducción de gastos o pérdidas que correspondan a ejercicios en que las operaciones no hayan sido informadas al SII o la información haya sido incompleta o errónea. Además, se estima conveniente señalar en el texto que no correrá plazo alguno de prescripción de la acción fiscalizadora y de cobro por parte del SII, mientras no se hayan presentado las declaraciones referidas o rectificado las incompletas o erróneas.
- Finalmente, cabe hacer presente que estas modificaciones flexibilizan la deducción de gastos y pérdidas relacionados con instrumentos derivados, los que son habitualmente celebrados por instituciones financieras y otros contribuyentes medianos y grandes, de forma tal que su efecto es una disminución de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría y, eventualmente, de la tributación reglada por el artículo 21 de la LIR. Sobre la esperada deducción de los ingresos fiscales correlativos a este cambio normativo, no hay antecedente alguno en el Informe Financiero del proyecto del Ejecutivo.

15. Normas relacionadas con inversionistas u otros contribuyentes extranjeros que actúan en Chile a través de establecimientos permanentes

El proyecto del Ejecutivo, bajo el título de “modernización y simplificación de las normas de tributación internacional”, incorpora un nuevo concepto doméstico o local de establecimiento permanente, dado que el aplicable en el marco de los convenios para evitar la doble tributación internacional se encuentra reglado por dichos cuerpos normativos, los que en general siguen, en el caso chileno, los lineamientos contenidos en los modelos de convenios de la OECD y la ONU.

Se trata, a juicio del Ejecutivo, de introducir un concepto más claro, moderno, acorde con los nuevos tiempos y otorgar herramientas a los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país que les permitan determinar con cierto grado de claridad cuándo existe un establecimiento permanente en Chile y cuándo por tanto debe tributar en el país como tal. Se define el concepto de establecimiento permanente desde una perspectiva doméstica o local, es decir, para el caso en que no resulta aplicable un convenio para evitar la doble tributación internacional, recogiendo las más recientes directrices de la OCDE pero adecuando ciertos conceptos internacionales a la realidad específica de nuestra de legislación tributaria.

El proyecto incorpora un nuevo número 12 al artículo 2 de la LIR, en virtud del cual se entiende por “establecimiento permanente”, un lugar que sea utilizado para la realización permanente o habitual de todo o parte del negocio, giro o actividad de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile, ya sea utilizado o no en forma exclusiva para este fin, tales como, oficinas, agencias, instalaciones, proyectos de construcción y sucursales. También se considera que existe un establecimiento permanente cuando una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realice actividades en el país representado por un mandatario y en el ejercicio de tales actividades dicho mandatario habitualmente concluya contratos propios del giro ordinario del mandante, desempeñe un rol principal que lleve a su conclusión o negocie elementos esenciales de éstos sin que sean modificados por la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile. Sin embargo, no constituirá establecimiento permanente de una persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile un mandatario no dependiente ni económica ni jurídicamente del mandante, que desempeñe actividades en el ejercicio de su giro ordinario, ni los mandatarios que se hayan constituido con facultades para celebrar actos o contratos con fines específicos, por un plazo fijo o para una obra determinada.

Según el proyecto, no se considera que exista un establecimiento permanente si la persona o entidad sin domicilio ni residencia en Chile realiza exclusivamente actividades de organización y puesta en marcha en el país.

El concepto de establecimiento permanente es, tal vez, uno de los más relevantes y controvertidos en materia de tributación internacional. En esencia, su relevancia radica en que ha sido el parámetro utilizado mayoritariamente con la finalidad de resolver la distribución de los derechos de imposición o tributación entre distintos Estados, cuando las empresas multinacionales desarrollan actividades u obtienen rentas en una multiplicidad de países o territorios. En términos simples, las reglas principalmente

desarrolladas en Europa y Estados Unidos, aunque distintas en uno y otro caso, buscan resolver cuándo las rentas de una empresa de un Estado, se pueden gravar en otro Estado, siendo en este último donde se desarrollan las actividades generadoras de esa renta, se sitúan los activos que las producen, etc.

Conclusiones

Este concepto doméstico o local de establecimiento permanente, ya se encuentra en nuestra legislación tributaria desde hace muchos años, de forma tal que no se trata en esencia de una novedad, sino más bien de una sistematización de aspectos que ya habían sido reconocidos principalmente por la jurisprudencia administrativa del SII.

No obstante, se requiere una explicación profunda en términos de resolver si con las definiciones propuestas en el proyecto se está buscando sólo sistematizar o dar reconocimiento legal al concepto que hasta ahora ha sostenido la autoridad administrativa o si, por el contrario, con esta definición se pretende ampliar o restringir dicho concepto.

Se usan además expresiones cuyo sentido no aparece suficientemente explicado, por ejemplo, cuando se habla de actividades de organización o puesta en marcha en el país. No resulta claro si en este caso se está tratando de reglar lo que internacionalmente se conoce como actividades preparatorias o auxiliares, o solo las primeras, ni tampoco los efectos que producen dichas actividades respecto de una calificación posterior de establecimiento permanente. Esto último quiere decir que si bien esas actividades de organización y puesta en marcha no permiten tener por configurado un establecimiento permanente (EP), no se explica cuando con posterioridad las suceden actividades propiamente del ejercicio de dicho giro o actividad. No cabe duda que en este último caso ya se conjuraría un EP, pero no queda claro desde cuándo, es decir, desde que se desarrollaron las actividades de organización o puesta en marcha, o solo desde la que ya implican el desarrollo del giro en el país. Esto puede ser importante, por ejemplo, para la deducción de gastos. En efecto, las actividades de organización y puesta en marcha pueden significar gastos e incluso inversiones importantes, pero si no se consideran como parte de las actividades de un EP en Chile, esos gastos o amortizaciones no podrían ser luego deducidos en la determinación de las rentas del EP que se generen en el futuro.

El concepto tampoco incluye un plazo de duración mínimo de las actividades para configurar un EP, por lo que, tal como ocurre en la actualidad, bastaría que se dé inicio a ellas para tener por configurado un EP con todos sus efectos.

Estas materias deben ser clarificadas para los fines de determinar si el concepto que se está incorporando produce en definitiva la mayor certeza y sistematización que pretende o si, por el contrario, podría ser fuente de conflictos judiciales o administrativos incluso mayores a los actualmente existentes. No se aprecia en el estado actual de esta materia en nuestro sistema tributario, que se hayan presentado conflictos relevantes que justifiquen un cambio en esta materia, en especial cuando no hay claridad sobre los efectos que buscan con él.

Otro aspecto esencial consiste en que no se desprenden del concepto utilizado criterios particulares que permitan resolver casos complejos de establecimientos permanentes vinculados a la prestación de servicios a en la red u otras tecnologías o contratos complejos bastante controvertidos a nivel internacional. Se requiere, como se ha dicho, una explicación mayor a la contenida en el mensaje del proyecto a los efectos de evaluar adecuadamente la pertinencia y efectos de esta medida y, especialmente, si con ella se espera mantener la tributación actualmente existente o se busca aumentar o disminuir la tributación en Chile de este tipo de actividades desarrolladas por contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país.

16. Facultad de tasación del SII y normas sobre reorganizaciones empresariales

De acuerdo al proyecto del Ejecutivo, con la finalidad de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes respecto del ejercicio de la facultad de tasación por parte de la autoridad administrativa, se incorporan ejemplos de las circunstancias concomitantes que deben considerarse al ejercerla y se explicita el derecho del contribuyente de aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación para efectos de justificar el precio o valor respectivo. Además, el proyecto establece presunciones que otorgan lo que denomina “puertos seguros” a los contribuyentes respecto de los valores que pueden considerar para realizar ciertas operaciones.

Asimismo, a juicio del Ejecutivo, se incorporan normas más modernas de reorganización de grupos empresariales, que exigen darles una mirada consolidada, propia de su naturaleza, para efectos de calificar sus efectos tributarios o de fiscalizarlas, y se regula dicho procedimiento. Asimismo, se busca otorgar seguridades respecto de los medios de prueba que puede utilizar el contribuyente para acreditar los valores utilizados.

En cuanto a la legislación actualmente vigente, el artículo 64 del Código Tributario dispone que el SII podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63 del mismo texto legal, o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben. Asimismo, el SII podrá tasar la base imponible de los impuestos, en los casos del inciso 2º del artículo 21 y del artículo 22.

Por otra parte, el mismo artículo 64 comentado dispone que cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el SII, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

No se aplica lo dispuesto en el artículo 64 analizado en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante. Tampoco se aplica, cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta, individual, societaria, o contribuyente del N°1 del artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante. Dichos valores deben asignarse en la respectiva junta de accionistas, o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Por otra parte, en todos aquellos casos en que proceda aplicar impuestos cuya determinación se basa en el precio o valor de bienes raíces, el SII puede tasar dicho precio o valor, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor comercial de los inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, y girar de inmediato y sin otro trámite previo el impuesto correspondiente. La tasación y giro podrán ser impugnadas, en forma simultánea, a través del procedimiento a que se refiere el Título II del Libro Tercero del mismo Código Tributario.

Fusiones o Divisiones: De acuerdo a lo señalado y conforme al inciso 4º del artículo 64 del Código Tributario, el SII no podrá ejercer sus facultades de tasación en los casos de división o fusión por creación o por incorporación de sociedades, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el valor tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o aportante. En el caso de la división, se debe tener presente que la distribución del patrimonio de la sociedad dividida no constituye propiamente transferencia o transmisión de bienes.

Aporte de Activos: Cómo ya se dijo, el inciso 5º del artículo 64 del Código Tributario dispone que no se aplica la facultad de tasar cuando se trate del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, que obedezcan a una legítima razón de negocios, en que subsista la empresa aportante, sea ésta individual, societaria o contribuyente del N° 1 del artículo 58 de la LIR y siempre que dichos procesos de reorganización cumplan los siguientes requisitos:

- Que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad.
- Que no se originen flujos efectivos de dinero para el aportante.
- Que los aportes se efectúen y registren al valor contable o tributario en que los activos estaban registrados en la aportante.
- Que los valores se asignen en la respectiva junta de accionistas o escritura pública de constitución o modificación de la sociedad tratándose de sociedades de personas.

Además, si verifique una legítima razón de negocios, el aporte de activos de cualquier clase en el marco de una reorganización internacional no será susceptible de tasación en la medida que la reorganización cumpla los requisitos indicados previamente y sus efectos tributarios se produzcan y agoten íntegramente en el país, de acuerdo a lo sostenido reiteradamente por el SII.

En cuanto al “valor tributario” a considerar cuando el contribuyente que aporta no tiene domicilio ni residencia en el país, por lo que no se encuentra obligado a llevar contabilidad ni otro tipo de registro tributario, el SII ha sostenido que el valor tributario debe corresponder al valor en que la sociedad extranjera adquirió las acciones de la sociedad chilena, debidamente reajustado. En caso de aportarse derechos sociales, el SII sostuvo que el valor tributario corresponderá al que las empresas socias tenían registrados los derechos sociales al momento del aporte, determinado conforme al artículo 41 de la LIR.

Sin embargo, con motivo de las modificaciones introducidas a la LIR por leyes N°20.630, N°20.780 y N°20.899, se modificó la forma de tributar por el mayor valor obtenido en la enajenación de acciones y derechos sociales, de modo que las referencias a los artículos 17 N°8 y 41, en los pronunciamientos previos del SII, deben entenderse referidas sólo al artículo 17 N°8, que actualmente contiene la forma de determinar el valor tributario de las acciones y derechos sociales aportados en la reorganización de que se trate. Para el caso de reorganizaciones que impliquen el aporte de participaciones sociales desde una sociedad constituida en el extranjero, no obligada a llevar contabilidad, corresponde al valor previsto en el artículo 17 N°8 de la LIR.

En caso de haberse adquirido las acciones o derechos aportados mediante reinversiones, se aplican las normas sobre valorización de estas participaciones sociales en caso de enajenación, contenidas en los números 2, 7 y 8 del numeral I, del artículo tercero transitorio de la Ley N°20.780. De a ello, en ciertos casos la ley ordena rebajar del costo de adquisición de los derechos sociales los valores de aporte, adquisición o aumentos de capital ocurridos con anterioridad al 1° de enero de 2015, financiados con reinversiones.

El proyecto del Ejecutivo propone reemplazar el artículo 64 analizado. De acuerdo al nuevo artículo 64 que establece, el SII, fundadamente, podrá tasar la base imponible de un impuesto, con los antecedentes que tenga en su poder, en los casos que el contribuyente no concurriere o no contestare la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63 o si en su respuesta no subsanare las deficiencias que se comprueben. Asimismo, podrá tasar la base imponible de un impuesto, en los casos del inciso 2° del artículo 21 y del artículo 22, todo lo cual, en esencia, no importa un cambio de fondo respecto del régimen actual.

Sin embargo, luego de ello agrega que, para los efectos de ejercer esta facultad, se aplicará una serie de normas, que se describen en el recuadro K.

Recuadro K: Nuevas normas para ejercer facultad de tasación del SII

I. Reglas de valoración para la determinación de la base imponible.

Cuando el precio o valor asignado a la enajenación de un bien o al servicio prestado sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el SII, previa citación, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que estos difieran notoriamente de los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes no relacionadas considerando las circunstancias en que se realiza la operación, tales como las características de las industrias, sectores o segmentos relevantes, las funciones asumidas por las partes, las características específicas de los bienes o servicios contratados y de las partes contratantes, así como también cualquier otra circunstancia relevante. Para efectos de justificar el precio o valor respectivo, el contribuyente podrá aplicar cualquier método de valoración basado en técnicas de general aceptación. En esencia, no se aprecian cambios significativos, de forma tal que esta regla parece más bien un conjunto de precisiones que ayudan a una mejor y más precisa aplicación de esta facultad.

Además, el nuevo artículo propuesto, señala que se presumirá, salvo que el SII acredite fundadamente lo contrario en la liquidación o resolución de que se trate, que el precio o valor asignado en operaciones entre partes no relacionadas corresponde a precios o valores normales de mercado. Si bien es cierto que en las operaciones entre partes independientes suelen pactarse precio o valores normales de mercado, la norma propuesta precisa que el peso de la prueba, para cuestionar dichos precios o valores, es del SII, quien para

tales efectos, deberá desvirtuar una presunción simplemente legal que ampara estas operaciones. Compartimos la pertinencia de esta regla.

Sin perjuicio de la comentada presunción, se presumirá también para efectos tributarios, salvo que el SII acredite fundadamente lo contrario en la liquidación o resolución de que se trate, que el precio o valor asignado corresponde al precio o valor de mercado, en los casos que dichos precios o valores se determinen de la siguiente forma:

1. Para el caso de efectos públicos, bonos, debentures, acciones y demás valores mobiliarios que tengan cotización bursátil, el precio o valor que corresponda a dicha cotización a la fecha de la enajenación o, si no hubiere habido transacciones en aquella fecha, en la fecha anterior más próxima a la de enajenación. No se aplica esta presunción en aquellos casos en que el bien no hubiera sido transado en bolsa entre partes no relacionadas en los sesenta días anteriores a la enajenación.
 2. Para bienes inmuebles, será el precio o valor fijado en enajenaciones de inmuebles de características y ubicación similares, en la localidad respectiva, en los 12 meses precedentes a la enajenación.
 3. Para los negocios, empresas, cuotas o derechos en comunidades, sociedades anónimas cerradas, derechos en sociedades de personas, de cualquier origen, y cuotas de fondos de inversión, el valor que resulte de asignar a los mencionados bienes, la proporción que les corresponda en el patrimonio financiero debidamente acreditado.
- Para operaciones de financiamiento entre partes relacionadas el precio o valor que se determine según las reglas siguientes:
- a) Si el acreedor es una persona natural que no determina rentas efectivas según contabilidad completa, no desarrolla como giro habitual operaciones de financiamiento y no ha asignado los bienes respectivos a su contabilidad como empresario individual, el reajuste en conformidad a la variación del índice de precios al consumidor o a la unidad de fomento. En estos casos no será necesario que el financiamiento establezca una tasa de interés. Este último aspecto genera un desequilibrio en el sentido que la carga financiera de la operación estará siendo soportada por un contribuyente distinto de aquél que en definitiva soporta los intereses. No se ha incorporado en el Proyecto una explicación que permita entender el sentido de esta regla.
 - b) Si para realizar la operación de financiamiento el acreedor, que determina su renta efectiva en base a contabilidad completa o corresponde a un fondo reglado por la Ley Nº 20.712, ha obtenido financiamiento de una persona o entidad no relacionada que sea un banco o una institución financiera extranjera o en su caso, sujeta a la supervisión de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, se presumirá que la operación es de mercado si se ha estipulado una tasa de interés y cargos financieros que le permitan cubrir sus gastos de operación y obtener una utilidad que corresponda a las normales de mercado que hayan o habrían acordado partes no relacionadas.

II. Normas especiales sobre operaciones en Chile dentro de un grupo empresarial.

Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra A.-, en las operaciones de cualquier naturaleza entre entidades del mismo Grupo Empresarial en Chile, que incluyan transferencia de bienes, pagos por prestación de servicios, regalías, intereses, constitución de garantías, celebración de cuentas corrientes o cuentas de gestión, entre otras, la determinación de los precios o valores sólo podrán ser fiscalizados por el SII conforme al artículo 59 del Código Tributario, considerando como elemento sustantivo los resultados tributarios obtenidos por las entidades del grupo empresarial, debiendo, por tanto, considerar los efectos tributarios entre las partes de una misma operación o contrato y que dichos efectos tributarios se determinen y, en su caso, se impugnen por el SII en forma integral y consistente, considerando entre otros factores, las consecuencias tributarias que para ambas partes tiene la operación y la aplicación de los impuestos que correspondan en

la operación.

Se presumirá, salvo que el SII acredite lo contrario mediante resolución fundada, que el precio o valor asignado en la prestación de servicios o funciones entre entidades que son parte de un Grupo Empresarial corresponde a los normales de mercado que habrían acordado partes no relacionadas, en los casos que dichos precios o valores correspondan al costo asociado a la prestación de dichos servicios o funciones más una utilidad que corresponda a las normales de mercado que hayan o habrían acordado partes no relacionadas considerando las circunstancias en que se realiza la operación. Si un mismo servicio o función beneficia a más de una entidad que es parte del Grupo Empresarial, cada entidad deberá soportar la prorrata respectiva en base al beneficio recibido.

Para acreditar el precio o valor determinado y el beneficio obtenido en operaciones entre entidades de un Grupo Empresarial será suficiente un contrato marco junto con los registros contables que correspondan de las entidades respectivas.

En caso que entidades de un Grupo Empresarial en Chile hayan realizado operaciones o transacciones con otras entidades del mismo grupo a las que se les haya notificado un requerimiento conforme con el artículo 59 comentado, procederá un solo procedimiento de fiscalización, que considerará las diferentes partidas de manera integral y consistente. Cómo se ve, si bien resulta razonable la revisión en su conjunto de las operaciones descritas, esta regla significa una limitación a las actuales facultades del SII, de forma tal que se debe revisar con precaución sus efectos, especialmente considerando que en muchos casos resulta complejo y a veces imposible para la autoridad determinar en breve plazo, todos los efectos de operaciones complejas realizadas en el contexto de Grupos Empresariales. Una regla como esta debería utilizarse sólo si el contribuyente declara previamente que la operación fiscalizada es parte de un conjunto que debe evaluarse como un todo. De no ocurrir lo anterior, existe el incentivo para ocultar u omitir información al SII con el fin de invocar defectos formales que afecten la validez de las actuaciones de fiscalización.

En estos casos, el Proyecto establece que las entidades involucradas deben ser notificadas de la respectiva fiscalización conforme con las reglas generales. Como se dijo, debería ser responsabilidad del contribuyente informar sobre las entidades del Grupo involucradas.

Conforme al Proyecto, el Director del SII debe establecer instrucciones que permitan dirimir la unidad que deba llevar adelante la fiscalización en el caso que los contribuyentes del Grupo Empresarial que han sido notificados de una fiscalización se encuentren en la jurisdicción de más de una Dirección Regional.

En todo caso, continua el Proyecto, la fiscalización deberá sujetarse a las siguientes reglas:

- a. Se debe notificar, conforme con las reglas generales, a dichos contribuyentes la resolución fundada en que el Director Regional determine realizar una fiscalización en un territorio jurisdiccional distinto al del domicilio correspondiente.
- b. Recibida la notificación, la entidad controladora del grupo empresarial podrá solicitar en el plazo de 5 días ante cualquiera de las unidades que notifica la resolución, que la fiscalización de las entidades sea efectuada en la jurisdicción que corresponde a su domicilio, lo que deberá ser aprobado por el Director Regional dentro del plazo de 5 días.
- c. Una vez determinada la jurisdicción en que se radicará la fiscalización, dicha jurisdicción se entenderá facultada para realizar todas las actuaciones relacionadas con la fiscalización respectiva, y de resolver todos los recursos y procedimientos pertinentes, incluyendo otorgar una condonación en caso que corresponda.

Fija el Proyecto que será competente para conocer de los reclamos que correspondiera interponer a las entidades del mismo Grupo Empresarial que sean fiscalizadas en la forma indicada el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al territorio jurisdiccional del domicilio de la unidad que lleve a cabo la fiscalización.

El Servicio emitirá una resolución en que establecerá el procedimiento para el ejercicio de esta facultad de fiscalización.

III. Medios de prueba admisibles para acreditar enajenaciones y servicios.

Los contribuyentes podrán acreditar el valor de las enajenaciones y prestaciones de servicios a través de la contabilidad, prueba documental, testimonial, informes periciales o cualquier otra capaz de producir fe, debiendo valorarse la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y sin exigir formalidades o solemnidades diversas a las establecidas en el derecho común para el respectivo acto o contrato. No queda claro si esta regla está dirigida a los jueces tributarios y demás tribunales, quienes ya ponderan la prueba conforme a la sana crítica, o es una regla dirigida a la administración tributaria para ser aplicada en el procedimiento administrativo de fiscalización, lo que estimamos debe aclararse.

IV. Exclusiones relativas a las reorganizaciones empresariales.

No se aplicará la facultad de tasar en los siguientes casos:

1. En la división o fusión, siempre que la nueva sociedad o la subsistente mantenga registrado el costo tributario que tenían los bienes en la sociedad dividida o absorbida. Como se ve, esta regla es en esencia similar a la actualmente existente.
2. En el aporte, total o parcial, de bienes de cualquier clase, corporales o incorporeales, situados en Chile o en el extranjero que realice una persona natural, sociedad o entidad constituida, domiciliada o residente en Chile o en el extranjero, y que impliquen la constitución o un aumento de capital de una sociedad, agencia o establecimiento permanente en Chile, y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, siempre que los aportes se efectúen y registren al costo tributario que corresponda al aportante. Esta regla, como se lee en el Proyecto, es similar a la actual, en el entendido que había sido interpretada por el SII, de forma tal que parece más bien haberse recogido dicha jurisprudencia administrativa. Sin embargo, resulta indispensable que el SII se pronuncie sobre la posibilidad de fiscalizar adecuadamente estas operaciones, considerando que la regla recogida no es idéntica a los criterios actualmente aplicados por la autoridad, especialmente respecto del lugar en que se agotan los efectos de este tipo de reorganizaciones y los requerimientos de una legítima razón de negocios.
3. En el aporte, total o parcial, de bienes de cualquier clase, corporales o incorporeales, situados y registrados en Chile que realice una sociedad o entidad constituida en el extranjero, y que impliquen la constitución o un aumento de capital de otra entidad o sociedad extranjera, siempre que se hayan efectuado en el contexto de una reorganización del Grupo Empresarial, no origine flujos efectivos de dinero para el aportante y que el aporte se efectúe al costo tributario que corresponda al aportante. El aportante y la receptora deberán acreditar, en caso de ser necesario, que el aporte se ha efectuado al costo tributario que correspondía al aportante. Sobre esta regla, se debe considerar el mismo comentario que para el caso anterior.
4. En los procesos de división y fusión internacional efectuados por sociedades constituidas en el extranjero en el contexto de una reorganización de un grupo empresarial, que comprendan bienes situados o registrados en Chile, siempre que sus consecuencias jurídicas se puedan asimilar o sean análogas a aquellas consecuencias jurídicas establecidas en la legislación interna para las fusiones y divisiones, y que en dichas operaciones se mantenga registrado o controlado el costo tributario que tenían los activos y pasivos en la sociedad dividida o absorbida. Tampoco se aplicará la facultad de tasación en la fusión internacional efectuada entre una sociedad chilena y una sociedad extranjera, siempre que la sociedad chilena sea la entidad absorbente y se cumplan los requisitos indicados en este número.

Conclusiones

Si bien las modificaciones propuestas tienden a precisar el ejercicio de esta crucial facultad del SII, se debe analizar en detalle la forma en que la autoridad administrativa llevará a cabo su ejercicio. Además de los cambios o comentarios propuestos en este informe, se debe evaluar si las nuevas exigencias que la norma impone a la autoridad tributaria requieren de la asignación de recursos adicionales para el SII, con el fin de abordarlas adecuadamente, sin debilitar su actuar.

Reorganizaciones internacionales como las referidas en la normativa propuesta, exigen del SII el acceso a más información y, especialmente, a información más oportuna, de modo que las presunciones y otras garantías que invierten el peso de la prueba a favor de los contribuyente, dejándolo por tanto de cargo del SII, obligan, como contrapartida, a establecer mayores requerimientos de información y sanciones para el ocultamiento u omisión de la misma por parte de los contribuyentes, lo que el proyecto no parece contener.

Se sugiere, durante la tramitación legislativa del proyecto, proponer una sesión especial dedicada al análisis exhaustivo de estos cambios, con la participación de las autoridades del SII, los funcionarios de la institución y los jueces tributarios a los efectos de ilustrar de mejor manera las implicancias de estos cambios, sus eventuales efectos en la recaudación tributaria y en los presupuestos y recursos humanos y materiales de dichas instituciones.

17. Nuevas normas sobre cumplimiento tributario

El proyecto del Ejecutivo considera un conjunto amplio de modificaciones relacionadas con el cumplimiento tributario, las que se pueden agrupar de la siguiente forma:

a. Normas sobre retención y declaración de impuestos

- Sólo las empresas tendrán obligación de retención.
- Modificación a las normas de retención sobre el Impuesto Adicional que grava las distribuciones de dividendos y retiros de utilidades. Se aplica una tasa de crédito por Impuesto de Primera Categoría provisoria según la que haya correspondido asignar el año inmediatamente anterior.
- Modificación a las normas para la retención en los casos de ganancias de capital.
- Modificación a las normas para la retención de impuestos en caso que exista convenio para evitar la doble tributación.
- Modificación a las normas para la retención y declaración de rentas esporádicas, en el caso de rentas afectas a Impuesto a la Ganancia de Capitales.
- Modificación a las normas para la retención y declaración del impuesto sobre ventas indirectas.

b. Normas sobre carga de la prueba

- Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad pueden acreditar por cualquier medio de prueba legal que sus ingresos o inversiones provienen de rentas exentas o afectas a impuestos sustitutivos.
- Modificación a las normas para el ajuste de la contabilidad del contribuyente cuando ésta no refleje adecuadamente su renta efectiva producto de caso fortuito o fuerza mayor.
- Se prohíbe al SII calificar como no fidedigna la contabilidad de un contribuyente cuando la proporción entre su renta líquida y sus ingresos brutos se encuentre dentro de los márgenes observados para contribuyentes similares.
- Para aplicar la presunción de renta líquida imponible, en los casos que ésta no pueda ser determinada clara y fehacientemente, se requiere que lo anterior se deba a causa imputable al contribuyente.

c. Normas sobre responsabilidad

- Eliminación de responsabilidad solidaria de socios administradores, gerentes o administradores, por no cumplir con obligación de retención de la sociedad.
- Eliminación de responsabilidad solidaria de la entidad dueña de los activos subyacentes chilenos, en el caso de ventas indirectas.

d. Normas sobre pagos provisionales mensuales

- Establece posibilidad de recalcular la tasa de los PPM dentro del año, en caso que el contribuyente experimente cambios relevantes en sus ingresos, costos o gastos que puedan afectar significativamente la renta líquida del ejercicio.

e. Modificaciones a la regulación del término de giro

- Las rentas acumuladas se entienden retiradas por los propietarios en proporción a su participación en las utilidades y no en el capital.

Conclusiones

En general son bienvenidas las normas que ayuden a mejorar el cumplimiento tributario. Con todo, en este aspecto el proyecto incluye un conjunto variado de cambios, a los que de momento no se les ha prestado mayor atención en el debate, por lo que se requiere que el Ejecutivo los fundamente y explique para poder evaluar de mejor manera su alcance y, en particular, poder verificar que de ninguna manera impliquen una reducción en la recaudación fiscal.

18. Otras modificaciones en tributación de personas naturales

El proyecto del Ejecutivo considera un conjunto misceláneo de modificaciones que en general cambian algunos aspectos particulares de las reglas legales actualmente vigentes para ciertos casos que en general se refieren a personas naturales que no se encuentran organizadas como empresas. Entre ellos:

a. Planes de compensación laboral.

El proyecto señala que hace un esfuerzo por dinamizar la participación de los trabajadores en los beneficios de la empresa, generando un nuevo y más moderno y cercano tratamiento tributario a los planes de compensación laboral, de modo de no castigar esta clase de herramientas que pueden ser de gran utilidad para fortalecer el compromiso de los trabajadores con la empresa y de sus dueños para con ellos. Conforme al artículo 7 del Código del Trabajo, el contrato de trabajo es una convención por la cual el empleador y trabajador se obligan recíprocamente, éste a prestar servicios personales bajo subordinación o dependencia del primero y aquél a pagar una “remuneración” determinada. Por su parte, el contrato colectivo de trabajo es aquel suscrito como resultado de un proceso de negociación colectiva reglada, es decir, aquella expresamente regulada en el Código del Trabajo.

La “remuneración”, según el artículo 41 del Código del Trabajo, es la contraprestación en dinero o en especie avaluable en dinero que percibe el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo. El artículo 42 del citado Código, establece las siguientes clases o tipos de remuneración: sueldo, entendido como el estipendio fijo por la prestación de servicios personales dependientes; sobresueldo, usualmente reflejado en las denominadas horas extras; comisión, que se refiere a un porcentaje sobre ventas, compras u otras operaciones efectuadas con la colaboración del trabajador; participación, que se traduce en una proporción de las utilidades del negocio o empresa y la gratificación, que son precisamente las utilidades con que empleador beneficia al trabajador. Los efectos de estos conceptos para fines previsionales se reglan principalmente en el artículo 14 del DL N°3500.

Su tributación, se establece en la Ley sobre Impuesto a la Renta, afectándose con el Impuesto Único de Segunda Categoría. En general, todas las remuneraciones son tributables, en la medida en que excedan durante el mes de 13,5 Unidades Tributarias Mensuales no obstante, la posibilidad de llevar a cabo una reliquidación anual. Como su nombre lo indica, se trata de un impuesto “Único”, es decir, que las rentas respectivas solo pueden afectarse con ese impuesto a la renta, no obstante que en determinados casos puede constituir un anticipo en contra del Impuesto Global Complementario que afecte al contribuyente. Es un impuesto de retención, en cuanto debe ser retenido, declarado y pagado por cada período de pago por el empleador (o el pagador de la pensión cuando corresponda). Finalmente, se trata de un impuesto progresivo por tramos de renta, de forma tal que, a mayor remuneración, mayor es la tasa del impuesto aplicable, con un límite de 35% para la generalidad de los casos. Se tributa en general por las remuneraciones percibidas.

A pesar de su vinculación con el contrato de trabajo, quedan excluidos del citado impuesto los pagos por concepto de colación, movilización, viáticos, indemnización por años de servicio, indemnización por término del contrato de trabajo, indemnización por feriado legal y/o proporcional, reembolsos de gastos por causa del trabajo, gastos por traslado de residencia y otros pagos efectuados por servicios de bienestar, sindicatos, aportes a cajas de compensación de asignación familiar, depósitos convenidos y préstamos a los trabajadores, ello en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos para cada caso.

Tanto local, pero principalmente en el ámbito internacional, se han venido desarrollando instrumentos de compensación a los trabajadores, especialmente aquellos que trabajan en empresas multinacionales. Dichos planes pueden incluir la adquisición de títulos o acciones de la propia empresa o su matriz a precios que en ciertos casos pueden ser preferentes. La legislación actualmente vigente, incorporada en la reforma de 2014, restringió de manera importante la aplicación de estos planes y fue construida sobre la base de la existencia de una suerte de mercado de este tipo de opciones, que en nuestro país no existe.

El proyecto del Ejecutivo agrega una nueva letra l) al artículo 17 N°8 de la LIR, reglando el tratamiento tributario de los planes de compensación laboral que consistan en la entrega de opciones para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, distinguiendo los siguientes casos:

- Planes de compensación laboral pactados en contratos individuales de trabajo o en contratos o convenios colectivos de trabajo. Según el proyecto, no constituirá renta para los directores, consejeros y trabajadores, la entrega que efectúa la empresa, o sus relacionados, en los términos del N°17 del artículo 8° del Código Tributario, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, así como tampoco el ejercicio de la misma. Esto constituye un cambio relevante respecto de la legislación actual, que a nuestro juicio resulta adecuado, dado que ni la opción ni su ejercicio significan un real incremento de patrimonio para el trabajador. Sin embargo, sí tributará el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción, el que se determina como la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, de existir. El mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, adquiridos una vez ejercida la opción tributará conforme a las reglas generales. Para estos efectos, el proyecto entiende por mayor valor la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el monto que se determine de la suma de los valores pagados con ocasión de la entrega o adquisición y ejercicio de la opción, de existir.
- Planes de compensación laboral que no fueron pactados en contratos individuales de trabajo o en convenios o contratos colectivos de trabajo. En estos casos, no constituirá renta para los directores, consejeros y trabajadores, la entrega que efectúa la empresa, o sus relacionados, en los términos del N°17 del artículo 8° del Código Tributario, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos

emitidos en Chile o en el exterior. Constituye mayor remuneración para las referidas personas el ejercicio de la respectiva opción, remuneración que se gravará con el impuesto único de segunda categoría, o con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, y que será equivalente a la diferencia entre el valor de adquisición de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, según se define dicho concepto en el literal siguiente, y el monto que se determine de la suma de los valores pagados con ocasión de la entrega y ejercicio de la opción, de existir. Por otro lado, el mayor valor obtenido en la enajenación de la respectiva opción tributará conforme a lo dispuesto en la letra m) del mismo número y artículo, y será equivalente a la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor pagado con ocasión de la entrega de la opción, de existir. El mayor valor obtenido en la enajenación de las acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior adquiridos una vez ejercida la opción, tributará conforme a las reglas generales. Para estos efectos, se entenderá por mayor valor la diferencia entre el precio o valor de enajenación y el valor de adquisición de dichas acciones, bonos o títulos, a que se refiere el literal siguiente.

- Para efectos de lo dispuesto en los literales precedentes, se contemplan las siguientes reglas:
 - Los valores pagados con ocasión de la entrega y ejercicio de una opción se reajustarán de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al de su pago y el mes anterior al de la enajenación de la opción o de las de acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, según corresponda. Se considera como valor de adquisición de las acciones al ejercer la opción el valor de libros o el valor de mercado, a que se refieren los artículos 130 a 132 del DS N°702, de 2011, del Ministerio de Hacienda (reglamento de sociedades anónimas) según se trate de acciones de sociedades anónimas cerradas o abiertas. En el caso de acciones emitidas en el exterior, se utilizan los mismos parámetros de valoración según las características de las acciones de que se trate. Tratándose de bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, adquiridos al ejercer la opción, se considera como valor de adquisición el de mercado, tomando en cuenta, entre otros elementos, su valor nominal, la tasa de cupón, el plazo para su rescate o la calificación del instrumento. Los valores de adquisición referidos se reajustan según el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior al de la adquisición de las acciones, bonos o demás títulos y el mes anterior al de la enajenación de los mismos.

En general, se estima que esta medida es razonable, dado que, por un parte, permite promover este tipo de programas de incentivo a los trabajadores y, por otra, establece un sistema adecuado de tributación sobre los mayores valores obtenidos. Sin embargo, se podrían revisar los dos casos que establece, basados en la forma en que tales planes son acordados con los trabajadores, ello con la finalidad de evaluar su pertinencia o incluso

establecer algún beneficio a aquellos planes otorgados con mayor grado de generalidad (por ejemplo, en beneficio de todos los trabajadores de la empresa).

b. Modificación de las circunstancias que determinan la pérdida de domicilio y residencia en Chile, para efectos tributarios.

El proyecto reemplaza el N°8° del artículo 8 del Código Tributario, señalando que debe entenderse por residente para fines tributarios toda persona que permanezca en Chile, en forma ininterrumpida o no, por un período o períodos que en total excedan de 183 días, dentro de un lapso cualquiera de doce meses.

Esta modificación resulta adecuada, dado que simplifica el actual concepto que ha generado debate e incluso criterios dispares entre la jurisprudencia judicial y administrativa, de forma tal que se sugiere su aprobación.

Por otra parte, el proyecto reemplaza el artículo 4 de la LIR, disponiendo que, para los efectos de esta ley, la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile si la persona conserva, en forma directa o indirecta, el asiento principal de sus negocios en Chile. La disposición actualmente vigente señala que “la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país, conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas. Pareciera que la redacción del Proyecto amplía los casos en que no se pierde el domicilio, dado que el asiento principal de los negocios podría mantener a través de sociedades de capital, lo que en la actualidad no está considerado. Sin embargo, el Proyecto mantiene la ambigüedad de la norma actual, en cuanto no se define qué debe entenderse por “asiento principal de negocios”, ni la forma de en que aquello debe acreditarse.

Se estima necesaria mayor explicación con el fin de determinar los objetivos de esta modificación y su impacto.

c. Modificaciones a la tributación de personas naturales por la explotación de inmuebles con renta efectiva según contrato, estableciéndose un nuevo crédito por el Impuesto Territorial, en caso que obtengan rentas derivadas de bienes raíces no agrícolas.

El proyecto incorpora una modificación al artículo 56 de la LIR, mediante la cual, en el caso de personas naturales propietarias o usufructuarias de bienes raíces no agrícolas, que tributen en renta efectiva por la explotación de dichos bienes mediante el respectivo contrato, podrán imputar como crédito el impuesto territorial pagado hasta el monto neto del impuesto global complementario determinado. El referido crédito se imputará antes de los que dan derecho a imputación o a devolución. En caso de generarse un excedente, éste no tendrá derecho a devolución ni a imputación a otro impuesto. Para este efecto, el respectivo impuesto territorial deberá estar pagado dentro del año comercial respectivo.

Este nuevo crédito implica un mayor gasto fiscal. No está clara su finalidad, más allá de otorgar un beneficio a estos contribuyentes. Se recomienda su evaluación a los efectos de determinar su justificación y efectos, especialmente en materia de equidad horizontal.

d. Crédito por impuesto a las herencias y costo tributario de bienes adquiridos por sucesión por causa de muerte (se iguala a la base imponible determinada para efectos del Impuesto a la Herencia).

El proyecto introduce modificaciones a la letra b) del artículo 17 N°8 de la LIR, mediante las cuales se establece que, en la enajenación de los inmuebles o derechos sobre ellos adquiridos por sucesión por causa de muerte, el enajenante podrá deducir, en la proporción que le corresponda, como crédito en contra del impuesto respectivo, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte de la Ley N°16.271 pagado sobre dichos bienes. El monto del crédito corresponderá a la suma equivalente que resulte de aplicar al valor del impuesto efectivamente pagado por el asignatario, la proporción que se determine entre el valor del bien raíz respectivo que se haya considerado para el cálculo del impuesto y el valor líquido del total de las asignaciones que le hubieren correspondido al enajenante de acuerdo a la ley. El monto del crédito a que tenga derecho el enajenante, se determinará al término del ejercicio en que se efectúe la enajenación, y para ello el valor del impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte, el valor del bien y de las asignaciones líquidas que le hubieren correspondido al enajenante, se reajustarán de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior a la fecha de pago del referido impuesto y el mes anterior al término del ejercicio en que se efectúa la enajenación.

Este crédito, permite imputar el impuesto a las herencias contra el impuesto a la renta, además de su impacto fiscal, no aparece clara su justificación. Es más, el impuesto pagado al adquirir estos bienes por sucesión por causa de muerte, debería más bien vincularse con el costo de adquisición de estos bienes y no como un crédito deducible del impuesto a la renta que grava el eventual mayor valor o ganancia de capital producido en su posterior venta.

El proyecto también modifica la letra f) del mismo número y artículo, señalando, tal y como ocurre en la actualidad, que no constituye renta la adjudicación de bienes en la partición de una comunidad hereditaria y a favor de uno o más herederos del causante, de uno o más herederos de éstos, o de los cesionarios de ellos, ya sea que se trate de personas naturales o no. Luego, agrega que el valor de adquisición para fines tributarios de los bienes que se le adjudiquen corresponderá al valor que se haya considerado para los fines del impuesto a las herencias en relación al bien de que se trate, reajustado de acuerdo a la variación del IPC entre el mes anterior al de la apertura de la sucesión y el mes anterior al de la adjudicación, norma que simplifica el sistema.

- e. **Se elimina el beneficio tributario por rentas de depósitos a plazos, cuentas de ahorro, fondos mutuos y otros instrumentos. Y se elimina la exención del Impuesto de Primera Categoría aplicable a la renta efectiva de los bienes raíces no agrícolas obtenida por personas naturales.**

En cuanto a estas medidas, se requiere mayor explicación sobre su fundamento. Por ejemplo, al eliminarse la exención de primera categoría descrita, ello implica que dichos contribuyentes deberán pagar dicho tributo y, en el mismo período, pagar también el impuesto global complementario respectivo por las rentas percibidas. Es decir, el efecto en principio es el mismo, dado que al tratarse de rentas exentas de Impuesto de Categoría, ello no quiere decir que se liberen del impuesto final que afecta al propietario. Como el primer es crédito contra el segundo, no se advierte el efecto definitivo que se quiere lograr con esta medida, por lo que se requiere un mayor análisis y explicación. Por su parte, respecto del beneficio existente a favor de ciertas inversiones, más allá de la escasa aplicación que pudiera tener, se requiere analizar si tiene o no algún impacto fiscal y si se le reemplaza con alguna de las otras medidas que contiene el proyecto.

Conclusiones

Se trata de un conjunto misceláneo de modificaciones que cambian algunos aspectos particulares de las reglas legales vigentes para ciertos casos que en general se refieren a personas naturales que no se encuentran organizadas como empresas. Cada uno de estos cambios debe revisarse en su mérito, considerando las observaciones planteadas precedentemente para cada uno de ellos.

19. Modificaciones del impuesto a las donaciones

Se trata en este caso de varias modificaciones que se refieren a diversas donaciones cuyo tratamiento tributario, en algunos casos, era dudoso o se prestaba para confusiones.

En ese sentido el mensaje del proyecto señala que, con miras a generar una economía más solidaria y sustentable, se fomentará la entrega gratuita de bienes de primera necesidad, para el uso o consumo humano, que por razones diversas (próxima fecha de vencimiento, fallas de producción, desperfectos de embalaje, etc.) no pueden comercializarse. Para esos efectos, se permitirá a los contribuyentes que puedan reconocer como un gasto el costo de los bienes entregados a entidades sin fines de lucro inscritas en el Servicio de Impuestos Internos. Esta medida genera un círculo virtuoso y por ello se expande a otros bienes como libros, ropa, útiles escolares y otros que generan impacto social.

Por otra parte, se introducen ciertas adecuaciones en materia de donaciones para facilitar la posibilidad que ciertos contribuyentes que quieren donar no pueden hacerlo por sus especiales restricciones. Así se incluye la posibilidad de donar en situación de pérdida tributaria, con ciertos límites, pero en tal caso, sólo pudiendo deducir los montos donados como gasto y no como crédito.

Finalmente se incorpora la posibilidad de que contribuyentes personas naturales que tengan su tributación personal cumplida, puedan efectuar donaciones con un máximo de 500 UTM anuales, que pasaran a estar exentas del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, además de eximir las del trámite de insinuación.

Conclusiones

Estimamos que en general se trata de normas que vienen a cubrir situaciones que pueden ser de beneficio social y que se subsanan con estas modificaciones.

20. Modificación de impuesto a las herencias

Dentro del proyecto del Ejecutivo se han incorporado numerosas modificaciones a la Ley de Impuesto de Herencia, Asignaciones y Donaciones, en adelante LIHAD.

Se explicita que el concepto de donación es el que se define en el artículo 1386 del Código Civil. Se agrega también que se considerarán como donación, para la aplicación de la LIHAD todos aquellos actos o contratos celebrados en el extranjero, que cumplan la definición antedicha (independientemente de las solemnidades del país respectivo).

Se consagra legalmente que los factores de conexión para la aplicación de la LIHAD sobre las donaciones el domicilio o residencia en Chile del donante, y ubicación o registro de los bienes en Chile. Se establece el reconocimiento como crédito del impuesto pagado por una donación en el extranjero, en contra del impuesto aplicable en Chile

Se agregan como nuevas exenciones a la LIHAD, las asignaciones del cónyuge o conviviente civil que ya hayan tributado con este impuesto. Una vez deferida la asignación al cónyuge o conviviente civil y pagado el impuesto, el valor equivalente a la parte de los bienes que corresponda a sus legitimarios y que se afecta con el impuesto, quedará exento. El impuesto original deberá ser pagado efectivamente, ya sea dentro del plazo legal o vencido este. Solamente aplica respecto de quienes sean legitimarios tanto del primer causante como del cónyuge o conviviente civil.

Se incorpora la posibilidad que personas naturales con recursos que han cumplido su tributación conforme a la Ley de Impuesto a la Renta puedan efectuar donaciones, que se declararan exentas. Dichas donaciones tendrán como tope el 20% sobre su renta neta global o rentas del trabajo dependiente y como tope anual 500 UTM. Se sumarán donaciones a legitimarios hasta por un lapso de 10 años para determinación de este monto. Estas donaciones deben informarse al SII para gozar del beneficio.

Se permitirá una rebaja especial del 30% sobre el impuesto determinado a las personas con discapacidad, con un tope de 8.000 anuales. Esto será aplicable tanto para asignaciones hereditarias como donaciones. Es requisito indispensable que los donatarios o asignatarios estén inscritos en el Registro Nacional de Discapacidad.

Se incorporan reglas de exención para las asignaciones o donaciones sujetas a fideicomiso. En el caso que falle condición y se consolide la propiedad en el propietario fiduciario, se deberá pagar el impuesto sobre el valor total de la cosa, deduciendo los impuestos ya pagados. Si se cumple la condición y se verifica la restitución al fideicomisario, este deberá pagar el impuesto sobre el valor total del bien, deduciendo lo ya pagado por impuestos.

Otras modificaciones:

- Se exige de trámite de insinuación judicial donaciones de sociedades anónimas abiertas acordadas en junta de accionistas a entidades no relacionadas.
- Aplicación del artículo 64 del Código Tributario para determinar el valor corriente en plaza de bienes sin regla de valorización especial. Deber de girar inmediatamente.

- Obligación de girar inmediatamente el impuesto ante la presentación de declaración del impuesto (sin perjuicio de posteriores facultades de fiscalización).
- Posibilidad de pago del impuesto en cuotas anuales en tres años. Cuotas afectas a reajuste e interés mensual.
- Reconocimiento expreso de posibilidad de solicitar devolución del impuesto cuando la donación no se realice o sea autorizada, vía mecanismo del artículo 126 del Código Tributario.

Conclusiones

En general no se plantean reparos a estas modificaciones. Pero se requiere que el Ejecutivo ratifique si ellas tienen un impacto esperado de menor recaudación tributaria.

21. Tributación de fundaciones y corporaciones sin fines de lucro

El proyecto del Ejecutivo propone los siguientes artículos en relación a la tributación de las fundaciones, asociaciones, entidades e instituciones sin fines de lucro:

Incorporar en el artículo 31 de la LIR la siguiente modificación:

“Se incluye, también, la deducción del costo para fines tributarios de aquellos alimentos destinados al consumo humano, alimentos para mascotas, productos de higiene y aseo personal, y productos de aseo y limpieza, libros, artículos escolares, ropa, juguetes, materiales de construcción, entre otros, que correspondan a bienes de uso o consumo, cuyas características y condiciones se determinen mediante resolución del Servicio. Para estos efectos, se exigirá que se trate de bienes respecto de los cuales su comercialización se ha vuelto inviable por razones de plazo, desperfectos o fallas en su fabricación, manipulación o transporte, por modificaciones sustantivas en las líneas de comercialización que conlleven la decisión de productores y vendedores de eliminar tales bienes del mercado pero que, conservando sus condiciones para el consumo o uso según corresponda, son entregados gratuitamente a instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas ante el Servicio, para su distribución gratuita, consumo o utilización entre personas naturales de escasos recursos beneficiarias de tales instituciones, u otras instituciones sin fines de lucro que las puedan utilizar en el cumplimiento de sus fines, todas circunstancias que deberán ser acreditadas de manera fehaciente ante el Servicio, en la forma que éste determine mediante resolución”.

Reemplazar el número 5° del artículo 17 de la LIR, por el siguiente:

“El valor de los aportes recibidos por sociedades y sus reajustes, sólo respecto de éstas, y el valor de los aportes efectuados por el o los fundadores a una fundación, corporación de derecho privado u otras asociaciones con personalidad jurídica, ya sea en la constitución o en un acto posterior, solo respecto de la entidad receptora y siempre que la fundación, corporación y otras asociaciones con personalidad jurídica se constituyan en Chile”.

En el Artículo 21 de la LIR incorporar como gastos que no se gravan con el impuesto-multa de tasa 40% los:

“Gastos efectuados por Corporaciones y Fundaciones chilenas, salvo que se aplique, según su naturaleza, los supuestos del numeral iii) del inciso tercero”.

En cuanto a los requisitos para acogerse a la exención personal asociada a las instituciones de beneficencia, modificar el artículo 40 de la LIR en el siguiente sentido:

“Las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que tengan por objeto principal y efectivo proporcionar ayuda, aun cuando no se otorgue de manera totalmente gratuita, de modo directo a personas de escasos recursos económicos que no alcanzan a satisfacer sus necesidades básicas. En caso que, concedida la exención, el Servicio constate y declare fundadamente el incumplimiento de los requisitos señalados, podrá liquidar y girar los impuestos que corresponda por el o los años en que se verificó el incumplimiento.”.

Incorporar el siguiente Artículo vigesimocuarto transitorio:

“Las fundaciones y corporaciones reguladas en el Título XXXIII, del Libro I del Código Civil, para los efectos de determinar el mayor valor que obtengan en la enajenación de bienes raíces situados en Chile, o de derechos o cuotas respecto de tales bienes raíces poseídos en comunidad, adquiridos hasta el 31 de diciembre de 2012, podrán considerar como valor de adquisición de los referidos bienes el valor de mercado de los mismos, a la fecha de publicación de esta ley, el que deberán controlar y acreditar fehacientemente ante el Servicio de Impuestos Internos. La tasación en referencia deberá ser comunicada al Servicio hasta el 30 de junio de 2019 o bien hasta 6 meses después de la fecha de publicación de la ley si fuere posterior si la entrada en vigencia fuera posterior al 1º de enero de 2019, en la forma que el mismo establezca mediante resolución”.

Conclusiones

Es clara la necesidad de modificar las leyes y reglamentación vigente respecto de todas las instituciones sin fines de lucro a fin de armonizar la normativa con criterios internacionalmente reconocidos y los actuales estándares de fiscalización y control. Pero se estima que esto debe ser parte de un proyecto de ley de modernización tributaria específico en esta materia, debiendo analizarse y estudiarse detenidamente todas las formas que se podrían adoptar en las instituciones sin fines de lucros (fundaciones, corporaciones, asociaciones gremiales, etc.) e incorporarse normas específicas contables, de fiscalización, control y franquicias a las que podrían acceder.

Sin perjuicio de lo anterior y teniendo presente la realidad actual y las normas que se pretenden modificar en el actual proyecto, sería necesaria la incorporación de modificaciones al código civil en lo relativo al tratamiento jurídico de las instituciones sin fines de lucro, a fin de precisar y aclarar situaciones que permitan mejorar la aplicación práctica de la ley, siendo oportuno, a su vez, introducir normas de fiscalización y control en este mismo sentido.

En este mismo sentido, deben aplicarse idénticos requisitos y en iguales términos a las normas que regulan otro tipo de instituciones sin fines de lucro, dentro de las que destacan el Decreto Ley N°2.757 que establece normas sobre asociaciones gremiales y la Ley N°19.069 que establece normas sobre organizaciones sindicales y negociación colectiva.

Del mismo modo, debería incorporarse un artículo transitorio referido al plazo para que las instituciones adecuen su actuar a los cambios enunciados con el objeto de que todas las organizaciones que pretendan acogerse al régimen de instituciones sin fines de lucro cumplan los requisitos copulativos para dicho efecto. Así, se propone que el plazo a estipular sea concordante con las otras normas referidas a plazos de implementación.

A su vez, y teniendo presente los constantes abusos cometidos mediante la utilización de las instituciones sin fines de lucro, los cuales atentan contra el sistema fiscal, generando en los hechos prácticas evasivas, elusivas y defraudadoras, es que somos de la opinión de la necesidad de incluir normas eficaces y eficientes sobre fiscalización y control de las instituciones sin fines de lucros y no solo una resolución jurada donde se informe a

voluntad de las mismas el supuesto cumplimiento de las obligaciones tributarias, de manera tal de proporcionar al SII las herramientas suficientes para poder inspeccionar e investigar el debido cumplimiento de las normas existentes de la materia y las propuestas anteriormente en cuanto resultan fundamentales para poder tener un sistema fiscal correcto, equilibrado y que respete las garantías y derechos que se le entregan a los contribuyentes por igual, ya que no es lícito que algunas instituciones utilicen los mecanismos y figuras que les entrega el legislador para ocultar o disfrazar malas prácticas que difieren diametralmente del espíritu de las normas.

Además, debe ponerse especial énfasis en el gobierno corporativo de estas instituciones, por la importancia que revisten para realizar adecuadamente el giro o finalidad social, ya que existen abusos directos que vienen directamente de la administración o directorio, debiendo fiscalizarse y controlarse que cuenten con la debida transparencia y probidad que su cargo amerita, debiendo actuar con altos estándares éticos y a administrar lo más eficientemente posible los recursos destinados para cumplir con su misión.

De esta forma, el referido control se debe centrar en la fiscalización de los mecanismos utilizados por estos organismos para ceder el control de los mismos o la administración. Del mismo modo debe ponerse especial énfasis en controlar las herramientas legales mediante las cuales se realizan actos o contratos por el que el directorio ceda o transfiera, total o parcialmente, sus funciones esenciales o se comprometa a ejercerlas bajo una determinada modalidad.

Concordante con lo anterior, es fundamental contar con una determinación precisa y concreta sobre qué se entiende por el fin público o de interés general que deban tener por objeto las organizaciones sin fines de lucro, estableciendo a este respecto una enumeración específica, pero a la vez referencial que permita evitar distorsiones del sistema que se traduzcan posteriormente en la utilización de estas instituciones como mecanismos de evasión y elusión fiscal.

22. Beneficios para zonas Extremas

El proyecto del Ejecutivo amplía los beneficios de franquicias tributarias vigentes para las zonas extremas, hasta el año 2035.

Conclusiones

Históricamente se han otorgado en el país una serie de beneficios especiales a las zonas extremas o geográficamente aisladas, tanto de índole tributaria como de programas especiales de gasto público. Estos programas se han justificado históricamente en parte importante por razones geopolíticas, en particular, para fomentar el poblamiento de zonas extremas, aisladas y fronterizas, de manera de ejercer soberanía.

Con todo, muchos de los instrumentos vigentes para estos efectos no han demostrado ser efectivos en cumplir su fin (ver por ejemplo, las evaluaciones que sobre la materia realizó el Banco Mundial en los años 2000). Por lo tanto, entendiendo que puede haber un fin de política pública que justifique entregar apoyos especiales a las zonas extremas, hace falta una evaluación más sustantiva sobre cuáles son los instrumentos más efectivos para ello.

En consecuencia, no parece razonable renovar estos beneficios por un período tan largo de tiempo como propone el Ejecutivo, si no se han realizado evaluaciones recientes que los sustenten. En este sentido, se recomienda renovar estos beneficios por un período más corto (por ejemplo tres años) y exigir en la misma ley, que antes de dicho vencimiento, el Ministerio de Hacienda presente una evaluación independiente sobre la pertinencia de su renovación, modificación o reemplazo.

23. Registro de capitales en el exterior no declarados

Con respecto a este tema, el artículo trigésimo sexto transitorio del proyecto vuelve a ofrecer la posibilidad de repatriar capitales con una tasa fija de 10%.

El proyecto dispone que: *“Los contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 1° de enero de 2018, podrán optar voluntariamente por declarar ante el Servicio de Impuestos Internos, en la forma que determine mediante resolución, bienes y rentas que se encuentren en el extranjero, aun cuando estos hayan sido consumidos o destinados a gastos de vida, que habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y cumplido con los impuestos correspondientes en Chile, aun cuando hayan sido declarados o informados para fines cambiarios, sea que se mantengan en forma directa o a través de personas o entidades en el exterior, tales como mandatarios, trusts u otros encargos fiduciarios”.*

Esta norma es una reposición del mismo beneficio incluido en la Reforma Tributaria del año 2014, que en esa oportunidad ofreció esta posibilidad a los mismos contribuyentes con la diferencia que la tasa fue de un 8%.

Conclusiones

Se trata de una propuesta meramente destinada a recaudar ingresos por una vez, ofreciendo a aquellas personas que no hicieron en su oportunidad uso del beneficio, una nueva posibilidad con una pequeña alza en la tasa del impuesto único de 2 puntos porcentuales respecto de la anterior.

Si bien esta medida recauda, no estamos de acuerdo con ella, pues la medida ofrecida en el año 2014 se dijo que era excepcional y que luego de vencido el plazo se iniciaría un proceso de fiscalización destinado a detectar capitales en el exterior que no han sido declarados y, consecuentemente, no han pagado impuestos en Chile. Respecto de esos contribuyentes que no hubieren declarado esos capitales se aplicaría todo el rigor de la ley. Más aun, se aseguró que las nuevas normas sobre Intercambio de Información permitirían detectar a aquellos contribuyentes no declarantes, que no se hubiesen acogido al beneficio.

Estimamos que medidas como esta, independientemente de su eventual alta recaudación, dan una pésima señal al resto de los contribuyentes en términos de esperar siempre nuevos beneficios, haciendo perder credibilidad a los anuncios de acciones fiscalizadoras o sancionatorias.

24. Impuesto sustitutivo al FUT

De acuerdo con el artículo vigesimoquinto transitorio del proyecto se vuelve a dar la posibilidad para que los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de junio de 2018, y que al término del año comercial 2018 mantengan un saldo de utilidades tributables acumuladas generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, puedan optar por pagar a título de impuesto de la ley sobre impuesto a la renta, un tributo sustitutivo de los impuestos finales con tasa de 30%, sobre una parte o el total de dicho saldo.

Esta norma es también una reposición del mismo beneficio incluido en la Reforma Tributaria del año 2014, que en esa oportunidad ofreció esta posibilidad a los mismos contribuyentes, con la diferencia que la tasa se podía determinar utilizando una fija de 32% o bien una tasa especial variable que se determinaba promediando las tasas marginales más altas del Impuesto Global Complementario de los socios en los tres últimos años tributarios.

Conclusiones

Se trata de una medida eminentemente recaudatoria, de corto plazo. En general se puede apoyar esta medida sobre la base de que se trata de utilidades acumuladas que probablemente, de no utilizar este mecanismo, es difícil que lleguen a tributar.

25. Avenimiento en juicios pendientes

Este punto está referido en el mensaje del Proyecto con el siguiente texto: *“A fin de desconcentrar la carga de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y de dar solución a juicios de larga data, se abre la oportunidad por un plazo de dos años a contar de la vigencia de la ley para celebrar un avenimiento en todos los juicios que en la actualidad se encuentran pendientes en las distintas instancias, con una condonación del 100% de los intereses y multas. La solicitud del contribuyente deberá ser acogida por el Servicio a través de una resolución, con tal que se rinda caución suficiente del pago de la deuda tributaria por parte del contribuyente”.*

Con todo, esta materia no aparece en el texto del proyecto de ley propiamente tal.

Conclusiones

Podría ser interesante que se incorpore esta materia en una indicación que permita terminar cientos de juicios pendientes con el beneficio de la condonación del 100% de los intereses y multas.

26. Declaración de diferencias en capital propio tributario

Entre las medidas transitorias se establece un plazo para que los contribuyentes puedan rectificar su capital propio tributario. Con la reforma tributaria del año 2014 hubo contribuyentes que se encontraron con diferencias relevantes en su capital propio tributario desde hace larga data, por ejemplo, por aplicación incorrecta de corrección monetaria, errores de cómputo, procesos de reorganizaciones empresariales u otros. Para ellos, se establece que podrán declarar y pagar las diferencias de una sola vez en la declaración anual de renta del año tributario 2019 o 2020, según corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, la empresa podrá optar por corregir todas las declaraciones anuales afectadas con dichas diferencias.

Conclusiones

En general estamos de acuerdo con esta posibilidad, pues permite sincerar los resultados y definir con certeza los montos del capital propio de las empresas.

V. Propuestas adicionales respecto de materias que no incluye el proyecto de ley

Considerando que el Ejecutivo ha abierto la posibilidad de discutir materias tributarias con el proyecto de ley que ha enviado al Congreso, el que como se ha visto abarca una gran cantidad de aspectos, se estima que esta es una buena oportunidad para plantear materias complementarias, también de índole tributaria.

Estas materias se enmarcan dentro de los cuatro principios orientadores con los que se ha evaluado la propuesta de Ejecutivo, por lo que su consideración, en todo o en parte, puede contribuir a construir un paquete de reforma tributaria de mayor consenso.

En particular, se ha querido priorizar las siguientes cuatro temáticas, las que se detallan más adelante:

1. Otras medidas recaudatorias progresivas

Dado que uno de los principios orientadores para evaluar la reforma tributaria es que ella no disminuya la recaudación fiscal, sumado a que existen dudas respecto a que el actual proyecto efectivamente sea neutro en régimen, es que se propone un conjunto de medidas con potencial recaudatorio. Pero para ser consistentes con otro de los principios priorizados, cual es que la reforma no disminuya la progresividad del sistema tributario, es que las propuestas recaudatorias que se proponen deben ser progresivas. En este sentido, además de las propuestas planteadas, se debe estar abierto a analizar otras propuestas que pueda hacer el Ejecutivo que también cumplan con compensar la pérdida de recaudación causada por otras medidas de su proyecto (principalmente por la integración total) y que sean progresivas.

2. Mejorar el financiamiento municipal y regional

Evitando entrar en una discusión más compleja y extensa sobre impuestos regionales propiamente tal, que no existen en nuestro país y que consideramos que no están dadas las condiciones para crearlos, de todas maneras consideramos que para una descentralización efectiva urge que los gobiernos subnacionales (municipios y Gobiernos Regionales) cuenten con mayores recursos para realizar su labor. Esto es especialmente necesario para las zonas rezagadas, que no están solo en la Araucanía, que es la región que el Gobierno ha priorizado en su proyecto. A la vez, es necesario que los gobiernos subnacionales tengan una mejor rendición de cuentas. Para ello, se propone iniciar una conversación en paralelo sobre una ley de financiamiento y responsabilidad fiscal de los gobiernos subnacionales. Pero sin desmedro de ello, se plantea la posibilidad de incluir una materia en el proyecto en trámite, en particular, referido a establecer un impuesto de beneficio local a los grandes proyectos que generan externalidades negativas en el territorio.

3. Fortalecimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y creación de Corte Tributaria

A propósito de las reformas propuestas en el proyecto del Ejecutivo, y considerando que varias de ellas apuntan a reforzar los derechos de los contribuyentes, se ha considerado pertinente agregar como propuesta un verdadero fortalecimiento de los

Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA). Ello, bajo la premisa de que el SII debe ejercer sus facultades fiscalizadoras, sin erosionarlas, pero que los contribuyentes deben tener la posibilidad de acceder a una justicia tributaria expedita en caso que lo estimen necesario, lo que podría no estar ocurriendo a cabalidad en la actualidad debido al atochamiento de causas en el sistema.

4. Mejorar la equidad del sistema tributario para las familias

Si bien esto implica una innovación mayor, se propone estudiar incorporar como criterio de progresividad una base imponible familiar, en la cual las familias de ingresos bajos y medios puedan imputar ciertos gastos deducibles de impuestos. Esta medida fue planteada en el marco de la candidatura presidencial de la actual Senadora Carolina Goic y si bien es posible que esta propuesta no esté totalmente madura para ser incluida en el proyecto en trámite, se espera que surja un compromiso para su análisis en profundidad con una mirada de mediano y largo plazo.

1. Otras medidas recaudatorias progresivas

Como se ha señalado, un principio fundamental respecto de esta reforma tributaria debe ser no afectar la recaudación fiscal actual. Es decir, debe ser neutra en materia de recaudación en régimen. Ello, por cuanto existe una serie de compromisos con la ciudadanía en materia de protección social y de provisión de bienes públicos que deben ser cumplidos y requieren financiamiento permanente y, adicionalmente, porque la situación fiscal exhibe un déficit estructural ya por varios años, que la autoridad ha comprometido reducir gradualmente. Mermas en la recaudación implicarían recortes de gasto público o aumentos en el déficit estructural, lo que no es sano desde el punto de vista de la política pública. Esto no significa dejar de lado el buscar hacer más eficiente el funcionamiento del Estado eliminando gastos ineficientes, pero esa sola fuente no es suficiente dada la proyección financiera fiscal de mediano y largo plazo.

A lo anterior se debe sumar que el gobierno ha comprometido en la reforma de pensiones que presentó recientemente al Congreso una cuantiosa cantidad de recursos fiscales cuya presión fiscal futura sólo tenderá a aumentar producto de las tendencias demográficas. Y, adicionalmente, se debe sumar que el contexto económico internacional actual es de alta incertidumbre, lo que exige ser aun más cuidadoso con aquellos factores que puedan afectar las dinámicas de sustentabilidad de nuestras cuentas fiscales.

Otro principio fundamental que hemos planteado para la reforma tributaria es que ésta sea progresiva o, que al menos, no empeore la progresividad actual del sistema. Es decir, se debe buscar que aquellos que ganan más paguen un mayor porcentaje de sus ingresos en impuestos. Esto es muy importante de tener en cuenta, ya que las medidas que compensen la menor recaudación deben cumplir este principio. Es decir, no es suficiente que haya compensación de la menor recaudación que implican medidas como la integración total, sino que además dicha compensación debe provenir de fuentes progresivas.

En efecto, en su propuesta de reforma tributaria, el Ejecutivo propone la reintegración completa del sistema tributario. Dicha medida tiene un impacto negativo en la recaudación fiscal de 833 millones de dólares anuales en régimen, según cálculos del propio gobierno. Una solicitud que se ha planteado en el Congreso al Ejecutivo es que detalle la incidencia de esta medida en términos de quienes se ven beneficiados por decil de ingreso. El gobierno ha documentado en la discusión parlamentaria el tipo de empresas que se verán beneficiadas con esta medida, argumentando que muchas son PYMES. Pero esa información no es suficiente para analizar la progresividad de esta medida, pues se requiere conocer el beneficio a nivel de personas (y su nivel de ingresos) y no de empresas. Esto es clave para iniciar una discusión respecto de las medidas compensatorias más adecuadas de esta propuesta en particular. Un ejercicio similar se requiere con la medida de aumento en el crédito especial de IVA en la construcción de viviendas (y con otras medidas que generan menor recaudación que a la fecha no se han reconocido en el informe financiero, como por ejemplo, los cambios en la normativa de gastos).

Respecto de las medidas de recaudación propuestas por el Ejecutivo, ha existido un arduo debate respecto de su capacidad real de recaudación. En particular, la medida de

recaudación asociada a la boleta electrónica, la cual el gobierno señala que recaudaría 1.181 millones de dólares anuales en régimen, ha sido motivo de un fuerte debate. Distintos expertos han señalado que dichas estimaciones son muy optimistas. Por su parte, la recaudación asociada al impuesto a los servicios digitales es de 251 millones de dólares anuales en régimen, la que podría aumentar en caso que se concuerde aplicarles una tasa más cercana a la del IVA.

Por lo tanto, no existe certeza sobre que las medidas de recaudación propuestas por el Ejecutivo recauden lo suficiente para compensar la baja de tributación asociada a las otras medidas del proyecto. Pero además, la forma de compensar es potencialmente regresiva (pues tendría un componente importante de impuestos al consumo). Esto implica que cualquier proceso de acercamiento con el Ejecutivo debiese considerar medidas compensatorias adicionales, que permitan asegurar que la recaudación fiscal no se verá afectada en régimen y que cuya incidencia recaiga en grupos de ingresos similares a los que se verían beneficiados con las rebajas de impuestos planteadas por el gobierno.

Dado lo anterior, a continuación se presentan algunas de las medidas que han sido planteadas en el debate y que surgen como posibilidades para compensar las medidas incluidas en la reforma del Ejecutivo. Éstas ciertamente requieren de un análisis más acabado respecto de su incidencia y potencial de recaudación. Es precisamente el Ejecutivo el que cuenta con la información para verificar estas dimensiones, por lo que el espíritu con el que se plantean es el de poder trabajarlas en conjunto, pensando en medidas aplicables en el corto plazo y que no impliquen cambios estructurales adicionales al sistema tributario.

- a. **Creación de un nuevo tramo de mayor tasa en el global complementario.** La tasa máxima actual es de 35%, por lo que se podría crear un nuevo tramo con una tasa superior. Esto puede incluir también una revisión de los tramos existentes, aunque se reconoce que ello es un cambio más profundo que debiese estudiarse a mediano plazo, en conjunto con el sistema para mejorar la equidad del sistema tributario para las familias, que se plantea más adelante en este informe. La propuesta de crear un nuevo tramo en el global complementario se fundamenta en que la rebaja de impuestos planteada por el gobierno favorece en forma importante a las rentas de mayores ingresos, por lo que debe ser compensada con una mayor recaudación de dicho grupo de contribuyentes. Con todo, esto ciertamente implica una redistribución al interior de los grupos de mayores ingresos entre quienes obtienen sus ingresos asociados al trabajo y quienes los obtienen del capital. Las siguientes medidas buscan evitar un efecto mayor en esta redistribución en contra de los contribuyentes que obtienen sus ingresos del trabajo.
- b. **Establecer un impuesto a los retiros de utilidades (dividendos) de las empresas, acreditable contra los impuestos definitivos.** Esto debe considerar el establecimiento de resguardos que reduzcan la posibilidad de generar distorsiones en materia de las inversiones en el ámbito previsional, así como en las decisiones de inversiones analizando, por ejemplo, la consolidación en la declaración de impuestos de las empresas holding.

- c. **Suponer, para efectos tributarios, una tasa de retiro de utilidades.** Si se vuelve al esquema de integración total, podría establecerse, solo para efectos tributarios, que un porcentaje de las utilidades es retirado, el cual tributaría de acuerdo al tramo de global complementario del dueño respectivo. Esto podría hacerse con un porcentaje bajo, sin establecerse la obligatoriedad de retirar efectivamente las utilidades, y aplicaría a los dueños personas naturales de todas las sociedades de inversión.
- d. **Limitar las deducciones a la base tributaria a un tope.** Esta propuesta busca evitar que múltiples exenciones tributarias reduzcan la base tributaria a un nivel en el cual las personas de más altos ingresos paguen menos impuestos como porcentaje de sus ingresos que el resto de los contribuyentes. Sobre ese tope, los ingresos tributarán de acuerdo a la tributación del global complementario que corresponda.
- e. **Controlar el uso de sociedades de inversión para efectos de diluir el pago de impuestos personales.** Se debe abordar tanto desde el punto de vista normativo como de la fiscalización, aquellos casos en que se usen estructuras societarias con el fin de diluir la tributación de los impuestos finales, frente a la ausencia de realidades de negocios o comerciales que las justifiquen.
- f. **Otras medidas con efectos recaudatorios, que pueden estudiarse.** Un impuesto a las utilidades que no sean distribuidas a las personas naturales dueñas al cabo de una cierta cantidad de años; aplicar un impuesto adicional a las utilidades retenidas en una empresa y reinvertidas en el extranjero, acreditable contra los impuestos definitivos; eliminación del régimen de renta presunta; limitar el uso y devolución en caso de pérdidas.

2. Mejorar el financiamiento municipal y regional

En febrero de 2018 se promulgaron dos leyes sobre descentralización: la Ley N°21.073, que Regula la Elección de Gobernadores Regionales y Otros Aspectos, y la Ley N°21.074, de Fortalecimiento de la Regionalización del País (llamada también de “traspaso de competencias”), cuyos efectos tendrán importantes consecuencias en la gestión pública. Estas dos leyes intentan hacerse cargo de la demanda por mayor descentralización que existe en las regiones de nuestro país, sustentada por los desiguales indicadores de desarrollo socioeconómico en el territorio.

Con todo, estas leyes no resuelven el proceso de la descentralización. Más bien, gatillan una serie de desafíos que es indispensable abordar responsablemente (al respecto ver Irarrázaval y Rodríguez, "Descentralización, hacia dónde vamos?", Temas de la Agenda Pública, Año 13, N°108, Centro de Políticas Públicas UC, 2018). Según dicho estudio *“entre los elementos pendientes para completar un modelo en régimen de descentralización, está el financiamiento de los gobiernos regionales. Una normativa de este tipo, que debiera tener rango legal, debe equilibrar el que los GORE cuenten con un financiamiento adecuado para realizar su labor, el que exista algún mecanismo que relacione la gestión del GORE con los recursos con que este disponga y, ciertamente, con un marco que vele por la responsabilidad fiscal regional y su efecto en las finanzas públicas consolidadas”*. Una norma de este tipo, debiera considerar, al menos, las siguientes materias:

- Elaboración de proyecciones de mediano plazo de ingresos y gastos del Gobierno Regional (GORE).
- Rendición de cuentas del estado de las finanzas públicas del Gobierno Regional, incluyendo la ejecución anual de su presupuesto y los resultados asociados al mismo.
- Normas que controlen el endeudamiento del GORE con proveedores o cualquier otro tipo de endeudamiento no autorizado.
- Normas que regulen las condiciones para la venta de bienes inmuebles del GORE y el destino de dichos recursos, para velar por no desmejorar su situación patrimonial.
- Normas que regulen las inversiones financieras del GORE de los excedentes de caja al término de un año presupuestario, en caso de que se les autorice mantenerlos.
- Consecuencias para las autoridades del GORE que incurran en un mal manejo fiscal, incluyendo la destitución por notable abandono de deberes en las situaciones más graves.
- Mecanismos de equidad interregional, para promover la convergencia en resultados económicos y sociales.
- Complementariamente, contar con una entidad especializada en fiscalizar el uso de los recursos de los GORE (y, más en general, de los gobiernos subnacionales, incluyendo a los municipios).

Se considera, por lo tanto, que se debe trabajar en consensuar un proyecto de ley sobre financiamiento y responsabilidad fiscal regional (pudiendo revisarse también las normas

que aplican en esta materia al sector municipal). Esto es una materia relevante en sí misma, que excede el ámbito del proyecto de reforma tributaria, por lo que se sugiere trabajar en paralelo.

Sin desmedro de lo anterior, en el presente proyecto de reforma tributaria del Ejecutivo, sí es factible considerar una medida específica de alto interés para los gobiernos subnacionales. Ella se refiere a establecer un instrumento que genere compensaciones locales de proyectos de alto interés público para el país, en el sentido que reporten beneficios sociales de alcance nacional y/o que sean estratégicos para el desarrollo de algún sector productivo, pero que generen cierto nivel de externalidades negativas en el territorio donde se emplacen, que deban ser compensadas. Cabe señalar que en ningún caso un mecanismo como este puede permitir que no se cumplan las normas ambientales, sanitarias y otras que la legislación exige a este tipo de proyectos.

Como antecedente sobre este instrumento, cabe señalar el proyecto de ley que “establece el pago de un impuesto específico de beneficio municipal por la instalación de una central generadora de energía eléctrica”, de noviembre de 2009 (Mensaje N°1650-357). Dicho proyecto se justificó en que la gran mayoría de los beneficios asociados a proyectos de generación eléctrica son percibidos a nivel nacional; mientras que los costos de un proyecto de generación eléctrica, se distribuyen de forma inversa a los beneficios. En efecto, la gran mayoría de los impactos relacionados con la construcción y operación de una central de energía se producen a nivel local, salvo algunas excepciones, tales como las emisiones de gases efecto invernadero, cuyo impacto es global.

Dicho proyecto establece que las empresas que conecten unidades de generación a un sistema eléctrico con una capacidad instalada igual o superior a 200 megawatts, deberán pagar un impuesto específico de beneficio municipal, de 270 unidades tributarias mensuales por cada megawatt de potencia de placa que tenga cada unidad de generación. Dicho impuesto se devengará con la conexión de la unidad de generación al respectivo sistema eléctrico, y se pagará en diez cuotas anuales. Una vez pagada cada cuota del tributo, su monto podrá imputarse al cumplimiento de los pagos provisionales mensuales establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta. El remanente que resultare de esta imputación, por ser inferior el pago provisional obligatorio o por no existir la obligación de hacerlo en dicho período, podrá imputarse a cualquier otro impuesto de retención o recargo que deba pagarse en la misma fecha, y el saldo que aún quedare podrá imputarse a los mismos impuestos en los meses siguientes. Los recursos correspondientes a este impuesto ingresarán al patrimonio de la o las municipalidades en donde se encuentren ubicadas las unidades de generación, y deberán destinarse a la construcción o al financiamiento de los costos de operación de obras de desarrollo.

En concreto, se plantea desarrollar un esquema similar (o eventualmente, que el nuevo impuesto específico no sea crédito para el pago de otros, o lo sea solo parcialmente), que sea aplicable a las distintas industrias (por ejemplo en puertos, en vertederos, o en relaves) en que se cumpla el gatillante de que los costos sociales del proyecto sean asumidos en parte importante por un sub conjunto de la población situada en una localidad específica, para quienes los beneficios (privados y sociales) sean sustancialmente

menores que los costos que asumen. La distribución de lo recaudado podría incluir a municipios y GOREs.

Otra medida relevante para el financiamiento municipal, que es factible de incluir en el presente proyecto de ley, se refiere a eliminar la actual exención de contribuciones que beneficia a las empresas forestales, lo que irían en directo beneficio de las comunas donde estas empresas desarrollan sus actividades comerciales (además de los respectivos aportes que les correspondería realizar al Fondo Común Municipal, según la ley vigente).

3. Fortalecimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros y creación de Corte Tributaria

A propósito de las reformas propuestas en el proyecto de ley, y considerando que varias de ellas apuntan a reforzar los derechos de los contribuyentes, se ha considerado pertinente agregar como propuesta adicional un verdadero fortalecimiento de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA).

Luego de revisar las cifras de causas pendientes, y el porcentaje de fallos anuales, es posible concluir que la actual estructura y dotación de los TTA requiere un urgente reforzamiento, especialmente en lo relacionado con su personal.

Desde la creación de los TTA en el año 2009 se generaron grandes expectativas en los contribuyentes. Han transcurrido ya varios años desde su puesta en operación y los resultados no han sido los esperados. Uno de los principales problemas es que la tramitación de los juicios no se ha reducido, y particularmente en el caso de algunos de los tribunales (3º y 4º de la Región Metropolitana) que por su competencia acumulan la mayor parte de los reclamos tributarios, los procesos se alargan por años. Hoy en día están transcurriendo más de dos años para que esos tribunales dicten un auto de prueba, y con ello los procesos pueden demorar entre 5 a 6 años, incluyendo los eventuales recursos ante los tribunales superiores.

Otro tema relevante que debería discutirse es la definición del carácter de empleados públicos de los jueces de los TTA y no de funcionarios del Poder Judicial, lo que genera problemas y situaciones propias de la carrera judicial, que no se dan en este ámbito.

Estamos conscientes que la última modificación al régimen de los TTA publicada en el mes de octubre del año 2017 corrigió algunos problemas e incorporó el trámite de la conciliación, que aún no entra en operaciones, a la espera de instrucciones del Poder Judicial y del SII.

Con todo, estimamos procedente que el tema de un verdadero fortalecimiento de los TTA se discuta como parte de las necesarias reformas tributarias, ya que estimamos que el actual funcionamiento genera verdaderos problemas a los contribuyentes. Entendemos que esto debiera ir en línea con las líneas fundamentales del proyecto del Ejecutivo, por cuanto en varias de sus materias principales busca mejorar el ejercicio de los derechos de los contribuyentes ante el SII, aunque por otras vías respecto de las cuales se han planteado observaciones (ver las secciones respectivas en este informe).

Sobre este ámbito, no puede dejar de mencionarse un reciente fallo del Tribunal Constitucional que se pronunció respecto de la inconstitucionalidad de los intereses penales en los juicios tributarios que, debido a sus prolongados plazos, los convierte en un problema por sí mismos considerando su cuantía de 1,5% mensual.

De manera complementaria al fortalecimiento de los TTA, se plantea la creación de una Corte Tributaria, fortaleciendo así el sistema de administración de justicia tributaria de manera más integral. En particular, se propone la creación de una segunda instancia especializada con una corte de apelaciones tributaria y aduanera a nivel nacional (como esta es una idea que ha surgido con anterioridad, existen borradores de anteproyectos de

ley que se pueden poner a disposición de la autoridad para su evaluación). Ella ayudaría a descomprimir a las cortes de apelaciones de este tipo de causas, a la vez que daría espacio para la carrera funcionaria de los jueces tributarios y aduaneros.

4. Mejorar la equidad del sistema tributario para las familias

El sistema que se propone busca mejorar los incentivos a la formalización en el mercado del trabajo, así como optimizar los recursos fiscales de protección a grupos vulnerables. En pocas palabras, es una mezcla virtuosa de un Sistema de Impuestos Negativos al ingreso de hogares de menores recursos junto a una mejor organización de los subsidios que esas mismas familias reciben.

Esta propuesta, si bien se entiende que va más allá de la reforma tributaria que actualmente se discute, se considera como pertinente de ser planteada para poder comprometer su análisis con una mirada de mediano y largo plazo, para que sea estudiada con detención.

¿Qué es el SEIF? (Sistema de Estabilización de Ingresos para Familias Trabajadoras)¹

- a. El SEIF es un sistema de impuestos negativos que en conjunto con subsidios monetarios permite generar estabilidad de ingresos para trabajadores con empleo formal (con contrato y cotizaciones).
- b. La mayor amenaza cotidiana al ingreso del hogar es el desempleo y particularmente su duración. Según Montero (2007)² en Chile el desempleo esperado promedio dura 9,8 semanas para hombres y 12,0 semanas para las mujeres. La forma tradicional de proteger ingresos es el Seguro de Cesantía. En Chile la sistemática acumulación del Fondo del Seguro de Cesantía (FSC) en un contexto de disminución del empleo asalariado hace pensar que este esquema se puede mejorar. La acumulación excesiva del FSC da cuenta que sus prestaciones son poco utilizadas, ya sea por desconocimiento de los trabajadores o por la dificultad de cumplir con los requisitos para acceder a él. A nivel internacional, esta estrategia está siendo repensada. Varios países, como Finlandia (ver *The Economist*, junio 2017) discuten avanzar hacia esquemas de “ingresos garantizados” para enfrentar los cambios tecnológicos en curso que tienden a ahorrar trabajo. El SEIF *no garantiza ingresos* propiamente por cuanto una condición para recibirlo es trabajar formalmente. Además, el SEIF solo protege ingresos de trabajadores que se encuentran en el tramo exento del impuesto a la renta.
- c. La evidencia internacional muestra que el principal efecto *positivo* del componente tributario del SEIF es sobre la inclusión laboral (aumento de participación laboral y formalización)³, en particular sobre mujeres solteras (o jefas de hogar) con bajos niveles de ingreso inicial, bajo nivel educacional y con hijos. El tamaño de estos efectos varía, pero es muy elevado en EE.UU. Por el contrario, hay un efecto menor pero

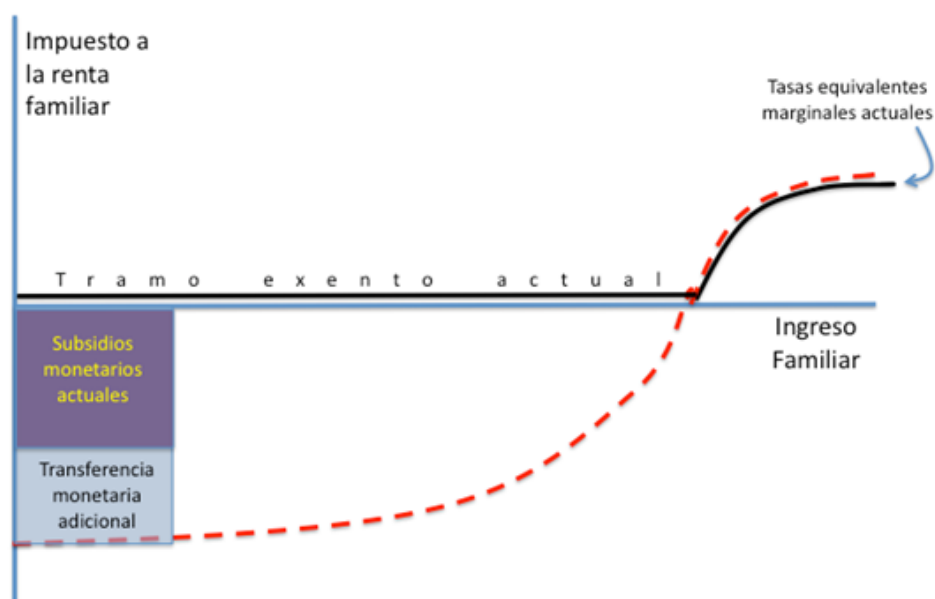
¹ Esta propuesta fue originalmente elaborada por los economistas Heidi Berner y Guillermo Larraín en el marco de la campaña presidencial de la actual Senadora Carolina Goic.

² “Cuánto dura el desempleo de la población más pobre de Chile?”, *Cuadernos de Economía*, 2005.

³ Ver Eissa y Hoynes (2005), *Behavioral responses to taxes: Lessons from the EITC and Labor Supply*, NBER 11.729.

negativo sobre la participación laboral y las horas trabajadas de madres casadas. A nivel agregado, este efecto (negativo) sobre horas trabajadas es muy bajo o nulo.

- d. Desde un punto de vista estructural, este sistema tiene dos grandes beneficios. Primero, integra a todos los trabajadores formales al sistema del Impuesto a la Renta. Segundo, esto permite perfeccionar la política social de manera significativa, simplificando el acceso de los ciudadanos a los beneficios estatales, especialmente las transferencias monetarias, y mejorando las condiciones de supervisión de los mismos.
- e. El costo esperado de un esquema como este tiene una *estimación máxima* de un 0,30% del PIB. Aun cuando para estimar más precisamente su costo esperado se requiere de cálculos adicionales, esto es menor al programa EITC en EE.UU. (0,36% del PIB según Eissa y Hoynes) y del Reino Unido (0,32% del PIB, según el Mirrlees Review).
- f. La propuesta de SEIF considera una reforma al sistema tributario que pone al hogar como sujeto tributario, crea un sistema de impuestos negativos para ingresos bajos y usa la misma definición de hogar que utiliza el Registro Social de Hogares para la entrega de subsidios y prestaciones sociales, lo que permite además ordenar y optimizar la política social.
- g. El siguiente gráfico muestra cómo sería este esquema integrado



Instrumentos y objetivos

El SEIF utiliza dos herramientas principales:

- a. Definición de hogar

Esto requiere una definición precisa de qué se considera “hogar”. Una definición aceptada es “Grupo de personas, parientes o no, que habitan la misma vivienda y tienen presupuesto de alimentación común o personas que viven solas”. Puede ocurrir que uno o más hogares habiten una vivienda; sin embargo, un hogar no puede habitar en más de una vivienda.

b. Impuesto a la renta: Del individuo al hogar

Hoy este impuesto considera al individuo como sujeto tributario. Sin embargo, muchos países usan como alternativa a este esquema –de manera no exclusiva– uno en que el sujeto es el hogar (no necesariamente la familia dada la diversidad existente en la conformación del hogar). Si el hogar es el sujeto tributario es posible usar este instrumento para fines de asignar determinados beneficios sociales existentes, por ejemplo Subsidio al Empleo Joven, Subsidio o Bono al Trabajo de la Mujer, Subsidio Único Familiar. Esto requiere un análisis más exhaustivo para hacer compatibles todas las dimensiones de los cambios, en particular cómo aplicar y cómo retirar el impuesto negativo cuando un miembro del hogar no trabaja.

Desde el punto de vista fiscal, como este instrumento formaliza el mercado laboral, en la medida que se fije el monto del tramo exento, esto permite generar condiciones para que lentamente y en el largo plazo crezca la cobertura del Impuesto a la Renta. Esto es importante como parte de la estrategia de solvencia fiscal.

c. Subsidios monetarios

El SEIF desincentiva crear bonos populistas, y lo reemplaza por un sistema integrado e inteligente de subsidios y aportes que provean protección a grupos vulnerables o pretendan inducir un comportamiento.

Resultados cualitativos esperados

a. Para los ciudadanos

- Simplifica su acceso a las múltiples prestaciones sociales, a través de un único instrumento de caracterización socioeconómica, que evita solicitud de información que se encuentra en el Estado.
- Homogeniza los criterios de acceso a dichas prestaciones, terminando con anomalías que generan injusticias y oportunidades de “arbitraje”. Existiendo, por tanto, una única definición de hogar para la asignación de los beneficios (desde subsidios monetarios a la gratuidad en la educación superior).
- Reciben subsidios con “equidad horizontal”, es decir, que reciban el mismo aporte quienes están en situaciones similares.

b. Para el Estado

- Es un sistema integral, con menores costos administrativos.
- Optimiza las prestaciones de apoyo a los hogares y los recursos dedicados a ello.
- Induce a los ciudadanos a entrar en la lógica del Impuesto a la Renta, sin producir desincentivos al progreso.

c. Para la economía

- Promueve la formalidad del mercado del trabajo.
- Promueve la participación laboral, en particular de mujeres y jóvenes.
- Genera condiciones para mejorar la solvencia fiscal.

Mecanismos que se usarían en paralelo

a. Política social

- Uso masivo del Registro Social de Hogares (RSH). Criterio de definición del hogar corresponde al grupo de personas que con o sin relación de parentesco comparten un presupuesto para sus gastos, por tanto, son los integrantes quienes deciden. Actualmente, existen distintas ventanillas a través de las cuales las personas definen su hogar, los que se ha prestado para abuso. El RSH, que se basa principalmente en el uso de datos administrativos del Estado, ha generado normas de control, como por ejemplo, nadie puede ser parte de más de un hogar; se puede fiscalizar que una determinada persona efectivamente se sustente con cargo a una determinado ingreso o presupuesto del hogar respectivo, etc.
- Unificación del criterio de determinación del hogar u otros criterios de elegibilidad para los distintos programas sociales.
- Optimización de los beneficios entregados por el Estado tanto porque se graduarán los esfuerzos en función de la necesidad medida más genuinamente como porque se podrá reasignar a los programas de mejor evaluación.

b. Política tributaria

- Redefinir el contribuyente. Hoy es el individuo, en el futuro sería el hogar, entendido como aquel grupo de personas, ligadas o no por vínculos de parentesco, que viven bajo un presupuesto común generado por uno o más de sus integrantes (criterio CASEN y RSH). El objetivo es lograr una más efectiva y justa medición de capacidad contributiva.
- Junto con esto es necesario redefinir los principales parámetros del impuesto a la renta: tramos y tasas. El criterio debe ser no elevar la carga tributaria a las personas, sino incluir.
- Un punto crucial es estimar los efectos sobre la recaudación que tendría este esquema: más gasto en sectores bajos, mejor recaudación dinámicamente (a plazo) en la medida que estos sectores progresen (y solo si lo hacen).
- Es necesario regular el monto del tramo exento. Hay que evaluar alternativas, por ejemplo: fijarlo nominalmente, durante 5 años y evaluar entonces; reajustar cada 2 años por IPC pasado; no innovar y dejarlo en UTM's.

c. Política laboral

- Formalización. Este mecanismo está pensado para los hogares con personas adultas que trabajan y para acceder a los beneficios que contempla, hay un requisito indispensable que es la generación de ingresos formales (con su correspondiente declaración de ingresos). Este es un incentivo importante, que no evita per se la subdeclaración, la que debe ser combatida separadamente.

- Participación. Los hogares que participen de este esquema siempre mejorarán a medida que generen ingresos autónomos. Es decir, el ritmo de crecimiento de los ingresos siempre será más lento que la velocidad a la cual se retiran los subsidios. Esto incentiva la participación.

¿En qué se diferencia el SEIF al Ingreso Ético Familiar?

- El SEIF tiene una cobertura más amplia que la población en extrema pobreza. Por lo que busca superar pobreza (y no sólo extrema pobreza) y lograr mayor equidad de ingresos con base en la participación en el mercado del trabajo (incentivos correctos), además de ampliar la base de Impuesto a la Renta y hacer más eficiente y justa la política social.
- Al integrarse el sistema de beneficios (subsidios con el sistema tributario), la mirada es un poco más de mediano plazo, lo que permite que los subsidios monetarios contribuyan a que los hogares, que cumplan los requisitos, puedan alcanzar ingresos mínimos anuales y que también logren una mayor estabilidad en el tiempo de los ingresos disponibles. Adicionalmente el apoyo del Estado resulta diferenciado según los ingresos generados por los hogares y sus características.
- Evita que los ciudadanos postulen al beneficio, ya que lo obtendrían como un derecho, el cual, para mantenerlo, requieren ser parte del empleo formal.
- Considera un conjunto de subsidios monetarios vigentes, lo que contribuye también a la mayor eficiencia y eficacia de la política social.
- Favorece la mirada ciudadana al avanzar hacia una lógica de ventanilla única

VI. Conclusiones generales

Sin desmedro del análisis específico de cada medida que se presenta en las secciones anteriores, se destacan algunas conclusiones generales del análisis en función de los principios orientadores antes enunciados. En particular:

- Hay dudas fundadas de que el proyecto de ley cumpla con no reducir la recaudación tributaria en régimen. Si bien el gobierno ha manifestado su intención de que el proyecto no disminuya la recaudación, y así lo señala su informe financiero, existen al menos dos razones que generan alta incertidumbre al respecto:
 - Por una parte, el 80% de lo que el proyecto recaudaría en régimen es por la mejor fiscalización que haría el SII al implementar la boleta electrónica (equivalente a US\$1.181 millones anuales, según el gobierno). En ese sentido, mientras las medidas que disminuyen la recaudación dependen más directamente de los cambios legales que propone el proyecto (el sistema integrado total y el aumento del crédito para construcción de viviendas), la principal medida para compensar depende de la capacidad de fiscalización efectiva del SII.
 - Adicionalmente, el informe financiero del gobierno derechamente no incluye la menor recaudación que implican varias medidas incluidas en el proyecto. Las dos más importantes son las referidas a la nueva definición de gastos necesarios para producir la renta, y a la obligación de deducir el valor comercial del terreno en la venta de bienes para efectos del cálculo del impuesto a pagar.
- En cuanto a la progresividad del sistema tributario, es bastante claro que el efecto neto de la reforma propuesta por el gobierno es negativo. Acorde al informe financiero, las principales disminuciones de recaudación en régimen vienen por el lado del impuesto a la renta (por la integración total), las que supuestamente se verían compensadas principalmente por la menor evasión de IVA y de impuesto a la renta que generaría la boleta electrónica obligatoria, y por los impuestos al consumo de servicios de la economía digital. El resultado neto de la combinación de las medidas propuestas podría ser un sistema en el que la recaudación por impuestos al consumo (IVA y otros) aumente su peso relativo, disminuyendo el peso relativo de la recaudación por impuesto a la renta, haciendo probablemente el sistema más regresivo como un todo.
- En general, muchas de las medidas del proyecto están planteadas desde la perspectiva de los contribuyentes que se verían enfrentados a un “SII arbitrario y abusivo”. Si bien puede haber casos de contribuyentes que hayan vivido situaciones de este tipo, no hay antecedentes que señalen que esta sea la situación generalizada en Chile, por lo que no avalamos esa hipótesis. Partiendo de la base que el pago de impuestos no es algo voluntario, la labor del SII es aplicar la ley tributaria, y nos parece que en general realiza su labor adecuadamente. Al respecto, es bienvenido todo lo que implique prestar un mejor servicio a los contribuyentes, incluyendo avanzar en la digitalización de la relación con ellos y en disminuir la burocracia. Pero

ello no debe entenderse como erosionar las facultades fiscalizadoras del SII, lo que sucede con varios elementos del proyecto.

- El proyecto incluye algunas medidas pro crecimiento transitorias, como la depreciación instantánea, que parecen extemporáneas dado el estado del ciclo económico; otras que si bien son permanentes, no están bien focalizadas, como aumentar el crédito para construcción de viviendas; y otras, que en el pasado no han demostrado efectividad, como las franquicias para las zonas extremas. Si bien el gobierno no la incluye dentro de las medidas pro crecimiento propiamente tal, sino que dentro de las “iniciativas modernizadoras” del proyecto, algunas organizaciones empresariales han argumentado la importancia para el crecimiento de pasar a un sistema de integración total, por su potencial efecto de incentivo a la inversión. Con todo, no hay evidencia empírica fuerte que vincule directamente a la inversión con el sistema integrado y, de hecho, su efecto tributario ocurre cuando se retiran las utilidades de la empresa y no cuando se dejan retenidas en ellas para reinversión. Más aun, con la integración cae la diferencia de tasa de impuestos entre invertir o retirar las utilidades. Por tanto, no parece ser la mejor forma de incentivar la inversión.

Por lo tanto, el proyecto de reforma tributaria del Ejecutivo, en sus condiciones actuales, no satisface los cuatro principios priorizados. Para poder acercar posiciones, el gobierno debiera abrirse a lo siguiente:

- Generar transparencia total respecto de los efectos fiscales de todas las medidas del proyecto, permitiendo que expertos independientes puedan replicar las cifras de los cambios propuestos y de modificaciones alternativas.
- Generar transparencia total respecto de los efectos distributivos de todas las medidas del proyecto, permitiendo que expertos independientes puedan replicar las cifras, y verificar si el proyecto al menos mantiene la progresividad del sistema tributario en régimen.
- Considerando que con la información disponible no hay certeza que el proyecto mantenga la recaudación fiscal en régimen y que al menos mantenga la progresividad del sistema tributario, y salvo que una vez que se transparente la información se verifique lo contrario, el gobierno debe abrirse a incorporar al proyecto medidas recaudatorias progresivas permanentes que compensen los efectos de las otras iniciativas ya incluidas en el mismo.
- El proyecto no puede construirse sobre la hipótesis de un “SII arbitrario y abusivo”. Por tanto, deben eliminarse del proyecto todas aquellas medidas que le resten capacidad fiscalizadora al SII. Como contrapartida, deben fortalecerse los Tribunales Tributarios y Aduaneros, de manera que puedan trabajar de manera mucho más expedita y superar así el atochamiento de causas que tienen en la actualidad.
- Si se quiere dar celeridad a la tramitación del proyecto, y no mantener abierta una discusión tributaria que genera incertidumbre en los actores económicos y, por tanto, afecta el crecimiento, el Ejecutivo debiera reducir significativamente el número de

materias del proyecto, priorizando las que considere más relevantes. Para ese conjunto acotado de materias, será más fácil encontrar un punto de equilibrio en el cual se cumplan los cuatro principios priorizados. En este sentido, hay un conjunto de materias que pueden dejarse para un proyecto posterior, ya sea porque no son tan prioritarias o porque requieran de un mayor análisis.