



UNIVERSIDAD DE CHILE

**UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE ECONOMÍA Y NEGOCIOS
ESCUELA DE POSTGRADO**

**“LA EQUIDAD TRIBUTARIA FRENTE AL SISTEMA
DESINTEGRADO PROPUESTO POR EL PROYECTO DE
REFORMA TRIBUTARIA DE 2022 EN RELACIÓN A
CONTRIBUYENTES NO RESIDENTES EN CHILE”**

**ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE
PARA OPTAR AL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**ROBERTO GRANT GAJARDO
PROFESOR GUÍA: GONZALO POLANCO Z.
PROFESOR CO GUIA: OCTAVIO CANALES**

Santiago, Chile

2023

INDICE

<u>1. RESUMEN EJECUTIVO</u>	<u>4</u>
<u>2. INTRODUCCIÓN</u>	<u>6</u>
<u>3. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</u>	<u>9</u>
<u>4. HIPOTESIS</u>	<u>10</u>
<u>5. OBJETIVO GENERAL</u>	<u>11</u>
<u>6. OBJETIVOS ESPECÍFICOS</u>	<u>12</u>
<u>7. METODOLOGIA</u>	<u>13</u>
<u>8. ESTADO DEL ARTE</u>	<u>14</u>
<u>9. MARCO TEORICO</u>	<u>18.</u>
<u>10. EQUIDAD Y JUSTICIA</u>	<u>18.</u>
<u>11. EQUIDAD TRIBUTARIA</u>	<u>19.</u>
<u>12. EQUIDAD COMO PRINCIPIO DEL BENEFICIO</u>	<u>20.</u>
<u>13. EQUIDAD COMO PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO</u>	<u>21.</u>
<u>14. EQUIDAD INTERGENERACIONAL Y EQUIDAD VERTICAL</u>	<u>22.</u>
<u>15. EQUIDAD HORIZONTAL</u>	<u>23.</u>
<u>16. SISTEMAS TRIBUTARIOS</u>	<u>26.</u>
<u>17. SISTEMA DESINTEGRADO</u>	<u>27.</u>
<u>18. SISTEMA INTEGRADO</u>	<u>27.</u>
<u>19. SISTEMAS TRIBUTARIOS EN CHILE</u>	<u>28.</u>

<u>20. REGIMEN GENERAL O DE GRANDES EMPRESAS</u>	<u>29.</u>
<u>2.1. REGIMEN PROPYME</u>	<u>30.</u>
<u>22. TRANSITO AL SISTEMA DESINTEGRADO</u>	<u>31.</u>
<u>23. IMPUESTO A LAS RENTAS DEL CAPITAL</u>	<u>32.</u>
<u>24. ANALISIS PORMENORIZADO DEL NUEVO ARTICULO 63 BIS DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA</u>	<u>34.</u>
<u>25. ANALISIS PRACTICO DE LA TRIBUTACIÓN FINAL DE CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS NI RESIDENTES EN CHILE</u>	<u>41.</u>
<u>26. CUANTIFICACIÓN DE LA CARGA IMPOSITIVA FINAL Y TOTAL DE CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS NI RESIDENTES EN CHILE</u>	<u>42.</u>
<u>27. CONCLUSIÓN</u>	<u>46.</u>
<u>28. BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>48.</u>

ABREVIATURAS

CEDT: Convenio para Evitar la Doble Tributación.

IA: Impuesto Adicional.

IDPC: Impuesto de Primera Categoría.

IGC: Impuesto Global Complementario.

LIR: Ley de Impuesto a la Renta.

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

PLRT: Proyecto de ley de reforma tributaria del año 2022.

RESUMEN EJECUTIVO

Este informe tiene por objeto analizar, y en un último término concluir, si el Sistema Desintegrado propuesto en el PLRT impulsada por el Gobierno del Presidente Gabriel Boric Font, a la vista de la carga tributaria que deban soportar contribuyentes no residentes en Chile, cumple con los principios de equidad tributaria que deben regir al régimen tributario chileno.

Al efecto, el presente trabajo describirá las implicancias y consecuencias derivadas de la implementación del nuevo sistema desintegrado, aplicable a las sociedades chilenas que no puedan acogerse al Régimen Pro – PYME, respecto a las retenciones que deban efectuar a los montos que distribuyan por concepto de dividendos o repartos de utilidades a sus socios que no tengan residencia en nuestro país. En este sentido, se analizarán los efectos para esa persona natural o jurídica dependiendo si el país en que reside cuenta o no con un CEDT vigente con Chile.

EXECUTIVE SUMMARY

The purpose of this report is to analyze, and ultimately conclude, whether the Disintegrated System proposed in the PLRT promoted by the Government of President Gabriel Boric Font, in view of the tax burden that non-resident taxpayers must bear in Chile, complies with the principles of tax equity that should govern the Chilean tax system.

According to this, this paper will describe the implications and consequences derived from the implementation of the new disintegrated system, applicable to Chilean companies that cannot benefit from the Pro-PYME Regime, with respect to the withholdings that must be made on the amounts distributed by way of dividends or distributions of profits to its owners that do not have residence in our country. In this sense, the effects for that individual will be analyzed depending on whether or not the country in which they reside has a valid CEDT with Chile.

INTRODUCCIÓN

Con miras a avanzar en la ampliación en la cobertura de derechos sociales, invertir en la diversificación y productividad de la economía chilena y dar fuerza a la descentralización de nuestro país, el día 7 de julio de 2022 el gobierno del Presidente Gabriel Boric ingresó al Congreso Nacional un proyecto de ley consistente en una nueva reforma tributaria¹. En este sentido, por medio de esta reforma, se busca paulatinamente aumentar la recaudación fiscal a un 4,3% del Producto Interno Bruto de Chile al año 2026.

De acuerdo al mensaje 64-370 del PLRT, uno de los fundamentos y objetivos de esta iniciativa, dice relación con la “**Justicia Tributaria: Progresividad y mejora en el cumplimiento**”. En conformidad a lo anterior, uno de los fines primordiales de esta ley es avanzar en justicia tributaria por medio de, entre otras medidas, progresar en la introducción y ampliación del carácter progresivo de impuestos, a través del tránsito hacia

¹ Con fecha 8 de marzo de 2023, la Cámara de Diputados rechazó la idea de legislar la referida reforma tributaria.

un sistema dual que combine un nuevo régimen de tributación a los ingresos del capital.

El referido tránsito al sistema dual, no es más que la desintegración del sistema impositivo chileno, lo cual significa, a grandes rasgos, que, en algunos casos, no se podrá utilizar como crédito el IDPC pagado a nivel de sociedades en contra de impuestos finales, esto es, IGC o IA. En línea con lo anterior, una de las principales modificaciones del PLRT dice relación, en el caso de los contribuyentes del Régimen Semi Integrado del artículo 14 letra a) de la LIR, con la disminución de la tasa del IDPC desde un 27% a un 25%², para aquellos contribuyentes que hayan incurrido en gastos en I+D, Registro y protección de la propiedad industrial, etc, por medio de la utilización de la nueva tasa de Desarrollo; así como el establecimiento de un IRC con tasa fija de 22% (sin derecho a crédito) aplicable a la distribución de utilidades o dividendos realizada desde una empresa hacia una personal natural.

Los referidos cambios legales que se buscan introducir nos llevarán a analizar, a la luz de la equidad tributaria, dos distintas situaciones o marcos normativos, en relación a la distribución de utilidades o dividendos desde

² No se modifica el Régimen Especial ProPyme y su tasa de IDPC de 25%.

una sociedad chilena a una persona natural o jurídica sin residencia en Chile,
esto es:

a) Residentes en país con CEDT con Chile, suscrito y vigente;

b) Residentes en país sin CEDT con Chile.

El primer capítulo del presente informe expondrá el problema o tema, objeto de la presente investigación, esto es el planteamiento, la hipótesis a verificar, los objetivos y la metodología a utilizar. Luego, el segundo capítulo contiene el marco teórico, el cual se divide exponiendo, en un primer término, respecto a la equidad tributaria. En segundo lugar, se explicarán las principales modificaciones a introducir por el PLRT respecto a la desintegración del sistema tributario chileno. En un tercer término, se analizarán las diferentes cargas tributarias a soportar por contribuyentes no residentes en Chile a la luz de la existencia o no de un CEDT, todo esto con el objeto de adentrarnos en la comprobación de la hipótesis formulada.

Finalmente, el último capítulo contiene la bibliografía utilizada para el presente trabajo.

1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Como se indicó anteriormente, el PLRT busca que las personas naturales y jurídicas, dueñas de empresas, estén afectas al IRC de tasa plana del 22%, el cual deberá ser retenido por la empresa que distribuya utilidades o dividendos. Este tributo tendrá un tratamiento diferente, según si el contribuyente tenga o no residencia tributaria en Chile.

En este sentido, en el caso de residentes en un país extranjero que haya suscrito un CEDT con Chile, la distribución de utilidad estará afecta a IA con una tasa del 35% y podrá utilizarse el IDPC como crédito en contra del primero, al igual que los residentes en un país con CEDT con Chile, suscrito y no vigente. Sin embargo, en el caso de residentes en país sin CEDT con nuestro país, la sociedad pagará el IDPC pero la distribución de dividendo estará afecto a IRC sin derecho a crédito, por lo que las personas

naturales o jurídicas sin residencia en Chile podrían tener una distinta carga tributaria en función de la existencia o no de CEDT con el país de residencia.

Del planteamiento descrito surge la interrogante de si el nuevo sistema tributario desintegrado propuesto por el PLRT cumple con el principio de equidad tributaria, en vista de que aparentemente los contribuyentes no residentes en Chile soportarán una distinta carga tributaria en razón del país en que residan, y particularmente, de la existencia de un CEDT suscrito y vigente con Chile.

1.2. HIPOTESIS

El nuevo sistema desintegrado traerá consecuencias y distintos tratamientos y cargas tributarias para las personas naturales o jurídicas sin residencia en Chile. Al combinarse la desintegración del sistema tributario con la aplicación del IRC sin derecho a crédito en algunos casos, se verá que el

contribuyente final no residente en Chile soportará diversas cargas tributarias, según un factor clave que es el país de residencia.

Teniendo en consideración lo indicado, la hipótesis del presente informe consistirá en demostrar la inequidad tributaria que producirá el sistema desintegrado respecto a contribuyentes no residentes en Chile, por el solo hecho de residir o no en un país con el cual Chile tenga un CEDT suscrito y vigente.

1.3. OBJETIVO GENERAL

El objetivo de este informe es describir el nuevo sistema tributario al que estarán afectos las personas naturales o jurídicas sin residencia en Chile a la luz del nuevo Sistema Desintegrado. En este sentido, se explicará y analizará la tributación final que deberán soportar los no residentes en Chile, según tenga o no CEDT, con el objeto de demostrar el distinto

tratamiento tributario aplicable en uno y otro caso, y de esta manera, demostrar la inequidad tributaria que se produce.

1.4. OBJETIVOS ESPECIFICOS

A continuación, expondremos los objetivos específicos de nuestro trabajo que responderán al planteamiento del objetivo general precedente. En este sentido, los objetivos específicos de este estudio son:

1.4.1.- Analizar el mensaje del proyecto de PLRT en cuanto a sus fundamentos, y particularmente su relación con la equidad tributaria.

1.4.2.- Analizar el PLRT en cuanto a las modificaciones que se buscan introducir al artículo 63 de la LIR, particularmente mediante la instauración de un nuevo artículo 63 bis de la LIR.

1.4.3.- Analizar de manera practica la carga tributaria final a soportar por los contribuyentes no residentes en Chile, por el solo hecho de residir o no en un país con el que Chile tenga un CEDT vigente.

1.5. METODOLOGIA

En conformidad a los objetivos específicos indicados anteriormente, el resultado de este trabajo estará fundamentado en un análisis de carácter dogmático por cuanto se analizará el actual PLRT, así como en el uso de metodología de carácter deductiva por medio del análisis del mensaje de la reforma, las diversas concepciones sobre la equidad tributaria, y finalmente el uso de un ejercicio de tipo cuantitativo que permitan demostrar la carga tributaria final de contribuyentes no residentes o domiciliados en Chile a la luz de la vigencia o no de CEDT.

2. ESTADO DEL ARTE

Como se indicó anteriormente, el presente AFE tiene por objeto pronunciarse respecto a la equidad tributaria, en relación a la carga tributaria final que soportarán, en uno u otro caso, contribuyentes no residentes o domiciliados en Chile, socio o accionistas de sociedades acogidas al régimen del artículo 14 A) de la LIR, según si su país de residencia tributaria cuenta con un CEDT vigente con Chile. Lo anterior se analizará en relación con la instauración de un nuevo artículo 63 Bis de la LIR, el cual busca introducir un nuevo IRC de tasa 22% y sin derecho a utilizar como crédito el IDPC pagado a nivel de empresa. Según se indicará más adelante, este nuevo impuesto no se aplicaría a contribuyentes no residentes o domiciliados en Chile, socio o accionistas de sociedades acogidas al régimen del artículo 14 A de la LIR, cuyo país de residencia tributaria cuenta con un CEDT vigente con Chile. Ahora bien, la eventual introducción del artículo 63 bis de la LIR implicará una serie de modificaciones o ajustes a algunas de las actuales normas de esta ley, siendo

primordial para efectos de este estudio la eliminación del inciso final del actual artículo 63 que prescribe:

“Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes que imputen el crédito por impuesto de primera categoría sujeto a la obligación de restitución acumulado en el registro SAC de empresas sujetas al artículo 14, deberán restituir a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del monto del referido crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal se considerará un mayor impuesto adicional determinado. En todo caso, esta obligación de restitución no será aplicable a contribuyentes del impuesto adicional residentes en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y que sean beneficiarios de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas; siempre que en el referido convenio se haya acordado que el impuesto de primera categoría será deducible del impuesto adicional que sea aplicable conforme al convenio o, que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.”

En consideración a lo indicado, y particularmente a la vigencia del inciso final del artículo 63 de la LIR, actualmente la carga tributaria final de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile, socios o accionistas de sociedades acogidas al artículo 14 letra A de la LIR es de un 35% o 44,45%, según se cuente o no con un CEDT con Chile. Hacemos notar que en el caso de contribuyentes no domiciliados o residentes en Chile, socios o accionistas de sociedades acogidas al artículo 14 letra A de la LIR que no cuenten en su país de residencia tributaria con un CEDT con Chile, actualmente pueden utilizar como crédito un 65% del IDPC en contra del IA, es decir, en esta situación existe una semi integración del IDPC con el IA. La actual y recién descrita forma de tributación soportada por contribuyentes no residente o domiciliado en Chile, se expone a continuación, mediante un desarrollo práctico que grafica la carga tributaria final soportada actualmente por los referidos contribuyentes.

	Contribuyente residente en pais con CEDT	Contribuyente residente en pais sin CEDT
SOCIEDAD 14 letra A) de la LIR		
RLI	\$ 10.000.000.000	\$ 10.000.000.000
Im Primera Cat determinado	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Determinacion IDPC:		
RLI	\$ 10.000.000.000	\$ 10.000.000.000
Impuesto de Primera Categoria (27%)	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Utilidad despues de impuesto	\$ 7.300.000.000	\$ 7.300.000.000
Determinación impuestos finales:		
Remesa	\$ 7.300.000.000	\$ 7.300.000.000
Incremento	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Base Imponible de Impuesto Adicional	\$ 10.000.000.000	\$ 10.000.000.000
Imp Adicional (35%)	\$ 3.500.000.000	\$ 3.500.000.000
Credito por Impuesto de Primera Categoria	\$ -2.700.000.000	\$ -2.700.000.000
Imp Adicional o Imp al Capital a pagar	\$ 800.000.000	\$ 800.000.000
Devolución 35% de l credito por IDPC	NO APLICA	\$ 950.000.000
Imp Adicional o Imp al Capital a pagar	\$ 800.000.000	\$ 1.750.000.000
CARGA TRIBUTARIA FINAL		
Sociedad 14 letra A) de la LIR	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Contribuyente no residente	\$ 800.000.000	\$ 1.750.000.000
Total	\$ 3.500.000.000	\$ 4.450.000.000
%	35,00%	44,45%

3. MARCO TEORICO

3.1. EQUIDAD Y JUSTICIA

La palabra equidad, del latín “aequitas”, ha sido definida en la parte pertinente por la Real Academia Española como: “***Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.***” Por su parte, la palabra justicia, del latín iustitia, ha sido entendida por la Real Academia Española también como sinónimo de derecho, razón y equidad.

En consideración a lo indicado, resulta del todo evidente que tanto la equidad como la justicia se encuentran íntimamente ligadas en cuanto a su sentido, definición e incluso pueden ser tomadas como sinónimos. Lo recién

señalado toma especial relevancia teniendo en consideración que uno de los de los fundamentos y objetivos de la reforma tributaria es la llamada “Justicia Tributaria: Progresividad y mejora en el cumplimiento”. Al respecto el mensaje del PLRT señala: *“Otro objetivo central de esta reforma tributaria, en línea con el principio más priorizado en el proceso de Diálogos Sociales, es avanzar en justicia tributaria, lo que a su vez dotará de mayor estabilidad y legitimidad a nuestro pacto fiscal. Proponemos avanzar en dos áreas: la introducción y ampliación del carácter progresivo de impuestos, y una reducción de los resquicios y oportunidades de planificación tributaria agresiva. Respecto a lo primero, proponemos transitar hacia un sistema dual que combina un nuevo régimen de tributación a los ingresos del capital.....”*.

Si tanto la equidad como la justicia pueden tomarse como sinónimos, es posible, a lo menos, prevenir sino concluir que la equidad tributaria debe entenderse también como un principio rector de la reforma, tal como lo previene el mensaje de este PLRT respecto a la justicia tributaria.

3.1.2. EQUIDAD TRIBUTARIA

“Un sistema tributario es equitativo cuando cada contribuyente paga según lo que le corresponde”

En general existe conformidad en la doctrina en que una de las características que debe tener todo buen sistema tributario es la equidad. Por su parte, es posible rescatar en la doctrina dos concepciones de la equidad tributaria. Una de ellas es la Equidad como Principio del Beneficio y la otra es la Equidad como Capacidad Contributiva.

3.1.3. EQUIDAD COMO PRINCIPIO DEL BENEFICIO

La equidad como principio del beneficio postula que debe existir una relación directa entre los impuestos que los contribuyentes deben soportar y los beneficios que éstos reciben del Estado. De esta manera, el monto de los impuestos a pagar estará relacionado a la cantidad de beneficios que el

contribuyente recibe de un país o sistema público, pero no por la capacidad de pago o riqueza del contribuyente.

3.1.4. EQUIDAD COMO PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO

Como contraposición al concepto de que el monto de lo que se paga en impuestos dice relación directa a lo que se recibe del estado, está el Principio de la Capacidad de Pago. En este sentido, este principio postula en términos sencillos que los contribuyentes deben aportar al financiamiento del erario público por medio del pago de impuesto y que esta contribución estará determinada por la capacidad de pago de cada persona. Ahora bien, en tributación, en conformidad al Principio de Capacidad de Pago, se han planteado tres concepciones de la equidad:

- I) Equidad Intergeneracional:
- II) Equidad Vertical;
- III) Equidad Horizontal.

3.1.4.1. EQUIDAD INTERGENERACIONAL

Y

EQUIDAD VERTICAL

El concepto de equidad intergeneracional postula que cada generación de individuos debe contribuir al financiamiento de gastos del estado, generalmente grande proyectos como un metro, en relación directa al beneficio que percibirán de este gasto. Este gasto público a solventar producirá beneficios a lo largo del tiempo, de manera que puedan verse beneficiadas varias generaciones. Esta concepción o idea de la equidad puede ser aplicada tanto al Principio del Beneficio, como al Principio de Capacidad de Pago. Utilizando el ejemplo de un metro subterráneo, podemos señalar que la Equidad Intergeneracional se aplica al Principio del Beneficio por cuanto cada generación deberá contribuir al financiamiento de este proyecto en relación directa al beneficio que recibirán de esta obra.

Por otro lado, la Equidad Intergeneracional puede ser aplicada al Principio de Capacidad de Pago, ya que dentro de cada generación, determinados grupos socioeconómicos deberán contribuir en mayor forma al financiamiento del metro, según su mayor capacidad económico o renta.

Por otro lado, la Equidad Vertical sostiene que la proporción de impuestos que debe pagar una persona debe estar determinada según su capacidad contributiva. En este sentido, mientras mayor sea la capacidad de pago o ingresos de una persona, mayor deberá ser su contribución impositiva.

3.1.4.2. EQUIDAD HORIZONTAL

La Equidad Horizontal sostiene que individuos con una misma capacidad económica deben contribuir en forma igual al pago de impuestos, es decir, ante un mismo nivel de ingresos se debe pagar la misma cantidad de tributos. El principio básico de equidad horizontal en la política tributaria consiste simplemente en que dos individuos que reciben los mismos

ingresos pagan el mismo monto de impuestos, independientemente de las fuentes de sus ingresos.³

De acuerdo a Jorrat (2000) la ausencia de equidad horizontal generalmente va acompañada de ineficiencias, por lo que las personas desvían recursos hacia aquellas actividades menos gravada. En este sentido, Yañez (2015) señala que la Equidad Horizontal se deja de cumplir cuando debido a la evasión y elusión, ya que dos personas que ganan el mismo nivel de ingresos no necesariamente pagan la misma cantidad de impuesto, citando al efecto el caso del Impuesto a la Renta, en donde debido al desigual tratamiento de los ingresos del trabajo versus los del capital, dos personas que ganan lo mismo y la fuente de sus ingresos difiere pagan montos diferentes. Al efecto, una publicación escrita por Claudio Agostini y otros en el año 2012, ya advertía como la estructura del impuesto a la renta en Chile genera inequidad horizontal al otorgar un tratamiento preferencial a las rentas del capital en relación a las rentas del trabajo. En este sentido, este trabajo señala en su parte pertinente: *“La estructura del impuesto al ingreso en Chile genera una notoria inequidad tributaria horizontal, al otorgar un tratamiento preferencial a las utilidades de las empresas con*

³ AGOSTINI 2012 CEPAL 108 -2012

relación a los ingresos laborales. Es así como dos personas con idéntico nivel de ingresos pueden enfrentar tasas de impuestos muy diferentes. Una persona que solo percibe ingresos laborales paga impuestos con una tasa marginal que puede llegar al 40%, en cambio una persona con ingresos provenientes únicamente de su empresa paga solo un 17% mientras no haga retiros. Si la empresa está en el régimen especial de utilidades retiradas no paga impuestos hasta que retire dividendos. Obviamente, esta brecha tributaria genera incentivos para crear empresas con el solo propósito de reducir el pago de impuestos, dejando todos los ahorros personales como utilidades retenidas libres de impuesto (o con un impuesto de un 17% en el caso de empresas grandes)”.

En conformidad a lo indicado, es posible notar como un contribuyente que explote una misma actividad podría estar afecto a distintas cargas impositivas por el solo hecho de organizarse como una sociedad, lo cual genera la referida inequidad horizontal, por cuanto dos contribuyentes con un mismo nivel de ingresos estarán afectos a distintos montos de impuestos. Es importante destacar que esta inequidad se produce cuando se realiza una

misma actividad, pero bajo otros supuestos de hecho como lo son organizarse o no como una sociedad.

Ahora bien, con el presente estudio se pretende constatar una inequidad aún más notoria, ya que, como se expondrá, un mismo contribuyente, ya sea una persona natural o una sociedad no residente en Chile, con una misma fuente de ingreso, soportará impuesto finales ascendentes a un 35% o 43,06%, según se encuentre constituido o no en un país con el cual Chile haya suscrito un CEDT.

3.2. SISTEMAS TRIBUTARIOS

Con el objeto de describir como se relaciona la tributación a nivel corporativo y de las personas naturales en nuestro país, es que a continuación se describirán dos sistemas tributarios existentes, esto es, el Sistema Desintegrado y Sistema Integrado de tributación. Esta descripción es necesaria para efectos de nuestro estudio, ya que como se verá el PLRT

propone determinados cambios al sistema de tributación en Chile, lo cual resulta relevante analizar con el objeto de contrastar sus resultados a la luz de la comentada equidad tributaria.

3.2.1. SISTEMA DESINTEGRADO

La OCDE, ha entendido como Sistema Desintegrado o Sistema clásico como aquel sistema de tributación que se genera por la tributación separada de la empresa y los propietarios, sin tener éstos derecho a crédito por los impuestos pagados por la empresa. Hacemos presente que los impuestos a nivel corporativo y los provenientes del trabajo no deben o no es exigencia que tengan iguales tasas. En relación a este sistema, la OCDE reconoce la existencia de una variante llamada Sistema Clásico Modificado, en el cual también las utilidades de la empresa y las rentas de los propietarios tributan en forma separada, pero se le asigna una tasa preferencial a los dueños por los retiros percibidos con el fin de cumplir con la tributación en impuestos finales.

3.2.2. SISTEMA INTEGRADO

Por otra parte, la OCDE, como contraprestación al sistema anteriormente descrito, reconoce al Sistema de Imputación Total o Sistema Integrado, el cual relaciona el impuesto pagado por la empresa con los impuestos finales de sus propietarios, por medio de la imputación contra los impuestos personales de los dueños de la totalidad del impuesto corporativo, esto último, en forma de crédito. Al igual que en el sistema anterior, existe una variante a este Sistema Integrado constituido por el Sistema de Imputación Parcial, el que, al igual que en el Sistema Integrado, el dueño de la empresa tendrá derecho a utilizar como crédito el impuesto corporativo pagado por la sociedad, pero no en su totalidad, sino que un porcentaje de éste, debiendo el propietario restituir una la otra parte de este crédito al fisco.

3.2.3. SISTEMAS TRIBUTARIOS EN CHILE

A continuación, se indicará como se encuentran reconocidos o como se busca introducir estos sistemas en nuestro país.

Con fecha 24 de febrero de 2020 se publicó en el Diario Oficial la Ley de Modernización Tributaria, la cual consolidó a la fecha los regímenes tributarios a los cuales pueden acogerse los contribuyentes, específicamente, las empresas. Estos regímenes son los siguientes:

3.2.4.1. RÉGIMEN GENERAL O DE GRANDES EMPRESAS:

Este régimen tributario se encuentra establecido en el actual artículo 14 letra A) de la LIR, el cual en forma resumida contempla que se encontrarán afectos a este régimen todos los contribuyentes de IDPC que, en promedio de los últimos 3 años, hayan tenido ingresos por un monto superior a 75.000 UF, o bien, que se trate de sociedades de inversión o rentista de capitales mobiliarios.

La base imponible de este régimen se conforma de acuerdo a lo que establece en los artículos 29 al 33 de la LIR, para luego ser gravada con un IDPC con tasa del 27%. Cuando los accionistas o socios realicen retiros de

utilidades, el IDPC resultante podrá ser utilizado por éstos como crédito en contra de sus impuestos finales, esto es, IGC o IA, pero solo en la proporción de un 65%. De acuerdo a la descripción de tipos de sistema tributarios realizado anteriormente, este sistema podría ser calificado como un Sistema Integrado de Imputación Parcial.

3.2.4.2. RÉGIMEN PROPYME:

Este régimen aplicable a las pequeñas y medianas empresas contempla dos variantes, esto es, el Régimen Propyme General y el Propyme Transparente.

A grandes rasgos, el régimen Propyme General está consagrado en el Artículo 14 letra D) numeral 3) de la LIR, y grava las utilidades obtenidas por la empresa con IDPC con tasa del 25%. Acto seguido, los accionistas o dueños de la empresa al efectuar retiros de utilidades podrán hacer uso en forma de crédito y en contra del IGC o IA del 100% del IDPC pagado por la sociedad. Por otro lado, pueden acoger a este régimen los contribuyentes

que tengan ingresos anuales, promedio en los últimos 3 años, que no superen las 75.000 UF, o si su capital efectivo al iniciar actividades no supera las 85.000 UF. En conformidad a lo ya señalado, este sistema puede ser clasificado dentro de la categoría de Sistema de Imputación Total o Sistema Integrado.

Finalmente, el régimen Propyme Transparente, consagrado en el Artículo 14 letra D) numeral 8) de la LIR, tiene como principal característica que los contribuyentes estarán exentos de IDPC, sino que solamente los socios o accionistas tributarán con los impuestos finales, IGC o IA, según corresponda. Este régimen tributario está enfocado a Pymes cuyo dueño sea contribuyente de impuestos finales (IGC o IA); personas naturales o jurídicas con o sin domicilio ni residencia en Chile. Están liberados de llevar contabilidad completa, aunque puede optar a ella. Llevarán un registro de Compras y Ventas, como también un libro de caja.

3.3. TRANSITO AL SISTEMA DESINTEGRADO

Como se indicó anteriormente, a esta fecha el Régimen General o de Grandes contribuyentes que contempla el actual artículo 14 letra A) de la LIR, debe ser considerado como un Sistema Integrado de Imputación Parcial, ya que tanto la tributación a nivel corporativa como a nivel de impuestos finales se encuentra integrada en forma parcial por medio de la utilización de un crédito ascendente a un 65% del IPDC pagado a nivel de empresa en contra de los impuestos finales.

En relación a lo anterior, como ya se adelantaba al inicio de este trabajo, es que el PLRT con el objeto de avanzar en la introducción y ampliación del carácter progresivo de impuestos propone transitar a un Sistema Dual o Desintegrado, por medio del establecimiento de nuevo régimen de tributación a los ingresos del capital, llamado Impuesto a las Rentas de Capital, cuyas principales características describiremos a continuación.

3.3.1. IMPUESTO A LAS RENTAS DE CAPITAL

El PLRT está compuesto de catorce artículos y el artículo 2 de este proyecto introduce una serie de modificaciones a la LIR. Estos cambios modifican en forma parcial las reglas de impuestos personales, de las empresas y de las rentas del capital. Al respecto, el mensaje del proyecto en su parte pertinente señala:

“El sistema dual implica que se establece un nuevo régimen general para las grandes empresas, reemplazando el actual sistema semi integrado. Este sistema separa el impuesto de primera categoría (IDPC) de la tributación de sus socios, y establece diferencias entre el tratamiento tributario de los ingresos del trabajo y los del capital. Para la materialización de este sistema, se crea un impuesto a las rentas del capital (IRC) de 22%, aplicado sobre los dividendos o retiros efectuados desde una empresa hacia un contribuyente de impuesto final...”

De acuerdo con lo señalado, el principal medio por el cual se busca transitar al Sistema Dual o Desintegrado consiste en la introducción del IRC. Al efecto, el Artículo Segundo del PLRT en su numeral 34) modifica la LIR, por medio del establecimiento de un nuevo Título IV Ter llamado “Impuesto a las Rentas del Capital”, que introduce un nuevo artículo 63 bis.

Para efectos de estructura de este trabajo, a continuación, iremos analizando las partes pertinentes de este artículo que nos permitirán adentrarnos en la comprobación de nuestra hipótesis y conclusión final.

3.3.1.1. ANALISIS PORMENORIZADO DEL NUEVO ARTÍCULO 63 BIS DE LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA.

La primera parte de este artículo viene a entregar el marco general al cual se aplicará este impuesto. En sentido el primer inciso del artículo 63 bis de la LIR señala:

“Artículo 63° bis.- Los propietarios, contribuyentes de impuestos finales, de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base a renta efectiva determinada con contabilidad completa, de acuerdo con el título II y sujetas a las disposiciones del artículo 14 letra A), se regirán por las siguientes reglas:”

En conformidad a lo señalado, este primer inciso viene en limitar el ámbito de aplicación del nuevo IRC a los contribuyentes de IGC o IA, propietarios de empresas afectas a IDPC y sujetas al Régimen General o de Grandes contribuyentes que contempla el actual artículo 14 letra A) de la LIR, el cual, como se indicó, al alero de las disposiciones legales vigentes a esta fecha, es considerado como un Sistema Integrado de Imputación Parcial.

A continuación, los numerales 1) y 2) de este artículo establecen en la parte pertinente al presente estudio:

“1) Quedarán gravados con el impuesto a las rentas del capital, con tasa 22% todas las cantidades que a cualquier título retiren, repartan, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, de conformidad a las normas del presente artículo, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo con el número 7 del artículo 17.

..... De este impuesto, no podrá deducirse ninguna clase de créditos que la ley establezca contra el impuesto de primera categoría.

2) Las cantidades gravadas con este impuesto se considerarán como rentas exentas del impuesto global complementario, debiendo ser incluidas en la renta bruta global de acuerdo con el número 3 del artículo 54. Tratándose de propietarios sin domicilio ni residencia en Chile, estas cantidades estarán exentas del impuesto adicional, sin perjuicio de lo dispuesto en el número siguiente.”.

La segunda parte del artículo 63 bis viene en establecer la tasa a la cual se encontrarán afectas las remesas o distribuciones de utilidades que se les realice a los dueños de empresas sujeta al régimen del artículo 14 letra A) de la LIR, pero más importante aún viene en introducir el sistema desintegrado de tributación. Lo anterior, por medio de indicar, por una parte, que no podrá deducirse como crédito en contra del IRC ninguna parte del IDPC pagado a nivel corporativo, y por otra, que las rentas afectas al IRC se considerarán exentas de IGC, y en algunos casos, de IA.

Una tercera parte de este artículo a analizar dice relación con la regulación expresa que establece esta norma respecto a como se relacionará el IRC con la tributación del IA de los contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Como se indicó en forma previa en el punto 2), en un principio las utilidades que se encuentren afectas a IRC, tratándose de dueños de sociedades sin domicilio ni residencia en Chile, estarán exentas del IA, sin perjuicio de las reglas que señala a continuación el numeral 3) transcrito a continuación:

“3) Cuando se trate de contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, que sean residentes en algún país con el cual Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación que se encuentre vigente y que, además, sea beneficiario de dichas rentas; siempre que en el referido convenio se haya acordado que el impuesto de primera categoría será deducible del impuesto adicional que sea aplicable conforme al convenio, o que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto, se aplicarán las normas siguientes, según corresponda:

a) Cuando se retiren, repartan, remesen o distribuyan rentas o cantidades que hayan pagado impuesto de primera categoría, dichas rentas o cantidades quedarán gravadas con impuesto adicional con tasa 35%, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría. Para estos efectos se presume que el crédito corresponde al que resulte de aplicar a las rentas o cantidades gravadas un factor resultante de dividir la tasa del impuesto de primera categoría, por cien menos dicha tasa, todo ello expresado en porcentaje.

b) Cuando se retiren, repartan, remesen o distribuyan rentas o cantidades que no hayan pagado impuesto de primera categoría, dichas rentas o cantidades quedarán gravadas con impuesto adicional con tasa 35%, con derecho al crédito por impuesto de primera categoría. La empresa que distribuye o desde la cual se retiran dichas rentas o cantidades, deberá pagar, según el número 5) siguiente, el impuesto de primera categoría sobre dichas cantidades con la tasa vigente en el respectivo ejercicio, para luego, aplicar el impuesto adicional establecido en el artículo 58° con derecho al crédito del artículo 63. Para la determinación de la base imponible del impuesto adicional establecido en el presente número se estará a las disposiciones del artículo 62.”

En conformidad a lo indicado, esta tercera parte a estudiar del nuevo artículo 63 bis de la LIR propuesto por el PLRT, viene a consolidar el tratamiento que tendrán los utilidades distribuidas o remesadas a contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, propietarios de empresas afectas a IDPC y sujetas al Régimen General o de Grandes contribuyentes que contempla el actual artículo 14 letra A) de la LIR, ya

que por un lado se establece un régimen general aplicable a los no residentes en Chile que provenga de un país con el cual Chile no tenga suscrito un CEDT, a quienes se les aplicará este nuevo sistema desintegrado de tributación propuesto por la reforma, esto es, IRC con tasa 22% que estarán exentas del IA y sin derecho a utilizar como crédito el IDPC pagado a nivel de empresa en Chile. A continuación, el mismo artículo viene a regular, aparentemente a modo de excepción a la regla general⁴, que en el caso de contribuyentes no domiciliados ni residentes en el país, que sean residentes en algún país con el cual Chile haya suscrito un CEDT que se encuentre vigente, se aplicará un régimen distinto de tributación. En este sentido, cuando a estos contribuyentes se les repartan, distribuyan o remesen utilidades, éstas ya no quedarán gravadas con el IRC de tasa 22% sino que quedarán gravadas con IA de tasa 35% con derecho a utilizar como crédito la totalidad del IDPC.

De acuerdo a lo expuesto, el PLRT plantea dos formas de tributar diametralmente opuestas, según se configure en la práctica un hecho

⁴ El numeral 2 del artículo 63 bis señala: Tratándose de propietarios sin domicilio ni residencia en Chile, estas cantidades estarán exentas del impuesto adicional, sin perjuicio de lo dispuesto en el número siguiente.

esencial que es que el contribuyente no domiciliados ni residentes en Chile sea residentes en algún país con el cual Chile haya suscrito un CEDT. Ahora bien, es necesario precisar que para que se gatille esta forma de tributar, la reforma exige que el CEDT establezca que el IDPC sea deducible del IA que sea aplicable conforme al convenio, o que se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

3.3.2. ANALISIS PRACTICO DE LA TRIBUTACIÓN FINAL DE CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS NI RESIDENTES EN CHILE

El nuevo artículo 63 bis de la LIR establece dos formas diversas de tributar para los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, ya que, según estemos en presencia o no de un CEDT, se aplicarán impuestos diferentes a las utilidades que se repartan, distribuyan o remesen con diversas tasas, esto es IRC o IA con tasas de un 22% o 35%, respectivamente, y con la posibilidad o no de utilizar como crédito el IDPC pagado a nivel de empresa.

En este sentido, en esta sección analizaremos si el elemento desencadenante de la no aplicación a los contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile del nuevo Sistema Desintegrado de Tributación propuesto por la reforma, esto es la existencia o no de CEDT vigente, en definitiva implicará soportar diversas cargas tributarias por la sola existencia de este hecho.

3.3.2.1. CUANTIFICACIÓN DE LA CARGA IMPOSITIVA FINAL Y TOTAL DE CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS NI RESIDENTES EN CHILE.

En conformidad a lo indicado en el título, se expondrá un cuadro comparativo con la tasa efectiva del IRC sin derecho a utilizar como crédito el IDPC, por un lado, y por el otro la tasa efectiva del IA con derecho a utilizar como crédito el IDPC, lo anterior con el objeto de visualizar la carga efectiva por contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile en una y otra situación.

En ambos casos se tomará como supuesto que se trata de una sociedad que tributa en Primera Categoría en conformidad al artículo 14 letra A de la LIR, que en ambos casos explota una misma actividad y por la cual percibe un mismo ingreso y que finalmente se encuentra organizada como una Sociedad por Acciones, en la cual el contribuyente de impuestos finales no domiciliado ni residente en Chile, detenta el 100% de la participación de la sociedad.

	Contribuyente residente en país con CEDT	Contribuyente residente en país sin CEDT
SOCIEDAD 14 letra A) de la LIR		
RLI	\$ 10.000.000.000	\$ 10.000.000.000
Im Primera Cat determinado	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Determinación IDPC:		
RLI	\$ 10.000.000.000	\$ 10.000.000.000
Impuesto de Primera Categoría	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Utilidad después de impuesto	\$ 7.300.000.000	\$ 7.300.000.000
Determinación impuestos finales:		
Remesa	\$ 7.300.000.000	\$ 7.300.000.000
Incremento	\$ 2.700.000.000	
Base Imponible de Imp Capital o IA	\$ 10.000.000.000	\$ 7.300.000.000
Imp Adicional (35%) o Imp al Capital (22%)	\$ 3.500.000.000	\$ 1.606.000.000
Credito por Impuesto de Primera Categoría	\$ -2.700.000.000	NO APLICA
Imp Adicional o Imp al Capital a pagar	\$ 800.000.000	\$ 1.606.000.000
CARGA TRIBUTARIA FINAL		
Empresa 14 letra A) de la LIR	\$ 2.700.000.000	\$ 2.700.000.000
Contribuyente no residente	\$ 800.000.000	\$ 1.606.000.000
Total	\$ 3.500.000.000	\$ 4.306.000.000
%	35,00%	43,06%

Como se puede apreciar en ambos ejemplos, un contribuyente no residente ni domiciliado en Chile, dueño de la totalidad de la participación accionaria de una empresa organizada en ambos casos bajo la forma de una Sociedad por Acciones que percibe ingresos anuales por \$10.000.000.000 sin deducir ningún tipo gastos, en un caso soportará una carga tributaria final ascendente al 43,06% de los ingresos percibidos por la sociedad y en el otro caso, esto es cuando sea residente de un país con el cual Chile un CEDT

vigente, soportará un 35%. De esta manera, un contribuyente es una misma situación de hecho, es decir, percibir una misma cantidad de ingresos al explotar una misma actividad y habiéndose organizado de igual forma, deberá soportar una carga tributaria considerablemente mayor por el hecho de no residir en un país con el cual Chile mantiene un CEDT vigente.

Hacemos notar que, si bien mediante el propuesto nuevo artículo 63 bis de la LIR, particularmente el nuevo IRC y la desintegración del sistema tributario, en el caso de contribuyente sin residencia ni domicilio en Chile, residentes en un país con el cual Chile no mantiene un CEDT vigente, se produciría una baja en la carga tributaria final soportada desde un 44,45% a un 43,06% esta disminución, según se puede apreciar, no es relevante.

En conformidad a lo indicado, la desintegración al sistema impositivo chileno en el caso en comento se encuentra en contraposición a la equidad tributaria, particularmente a la Equidad Horizontal, que fundamenta los principios de la reforma tributaria, por cuanto los contribuyentes no residentes o domiciliados en Chile que presenten una misma capacidad

económica no contribuirán en misma forma al pago de impuesto, por el solo hecho de residir o no en un país con el cual Chile mantenga un CEDR vigente. Lo anterior, como ya lo adelantábamos al citar a Jorrat y Yañez, podría producir ineficiencias o evasiones, por medio de la constitución de sociedades en países con los cuales Chile mantenga CEDT vigente, con el único fin de disminuir la carga impositiva final.

4. CONCLUSIÓN

La desintegración del sistema tributario por medio de la aplicación del nuevo IRC a contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, residente de un país con el cual Chile no tiene un CEDT vigente, que buscaba introducir la nueva reforma tributaria del Presidente Boric, disminuiría la carga efectiva de impuestos soportada por estos contribuyentes desde un 44,45% a un 43,06%. Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo al estudio expuesto en el presente AFE, es posible comprobar la hipótesis formulada en el sentido de que los principios de equidad tributaria que fundamentarían el proyecto de ley, finalmente no se cumplen en esta parte de la reforma propuesta, por cuanto un mismo contribuyente que realiza una misma actividad, percibiendo iguales ingresos y organizado bajo una misma forma jurídica, finalmente soportará una carga tributaria considerablemente mayor, según si su país de residencia tributaria cuenta con un CEDT. En este sentido, un contribuyente sin domicilio ni residencia en Chile, dueño del todo o parte de una sociedad chilena que tributa en Primera Categoría en

conformidad al artículo 14 letra A de la LIR, soportaría una carga impositiva final ascendente a un 35% o 43,06%, por el solo hecho de tener o no residencia tributaria en un país con el cual Chile mantenga vigente CEDT. De esta manera, estos 8,06 puntos de diferencia en la carga de tributación final producidos solo por el hecho descrito anteriormente, se encuentra en contraposición a los planteamientos de la Equidad Horizontal analizados en este estudio.

5. BIBLIOGRAFIA

Boric, G. (2022). *Mensaje presidencial N° 64-370*. Santiago.

Boric, G. (2022). *Proyecto de ley Reforma Tributaria 2022*. Santiago.

Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. (2023). *Ley de la Renta D.L N° 824 vigente.* Obtenido

<https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>

Jorratt, M. (2000). “Diagnóstico del Sistema Tributario Chileno”, SII, http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios16.htm

Yáñez, J. (2015). “Tributación: Equidad y/o Eficiencia” en Revista de Estudios Tributarios, N° 12, Universidad de Chile, Santiago, Chile.

Agostini, C. (2012). REVISTA CEPAL 108 -2012. Obtenido <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/37354>

