



“EL SISTEMA ANTIELUSIÓN TRIBUTARIA EN CHILE”

Parte I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumno: Ramón Paillán Ancamil
Profesor Guía: Pablo Calderón**

Santiago, diciembre 2016

Dedicatoria

Ramón Antonio Paillán Ancamil

Fernando Saavedra Estay

A nuestras familias, que con su apoyo innegable han hecho posible este anhelo sin cuyo, además con la mayor gratitud debemos reconocer los valiosos aportes y comentarios de nuestro profesor guía don Pablo Calderón Torres.

Tesis para optar al grado de Magister

Profesor Guía: Pablo Calderón Torres

Palabras preliminares

Las normas antielusión son una manera que tiene nuestro país de ponerse al mismo nivel que los PAISES de la OCDE de la cuál es miembro y, las Normas NAGAS sobre normas contables universalmente aceptadas y cómo miembro de la OPEC

Objetivos del presente trabajo y proposición de la Tesis sobre las normas antielusión.

EL presente trabajo nace de la actualidad y la preocupación sobre el cómo se aplicarán estas nuevas normas antielusión y el logro del noble objetivo que persiguen.

La presente tesis busca analizar históricamente el interés del fisco a través de la historia de nuestro país por aumentar el recaudo vía impuestos y tributación y, analizar si históricamente las normas de alza de impuestos han alcanzado su objetivo y, la segunda hipótesis es que las normas antielusión tributaria crean una desigualdad ante la Ley, que vulnera los principios constitucionales

INDICE

SOBRE LA TESIS

	INTRODUCCIÓN QUIEN ES CHILE	12
	PRIMERA PARTE	12
	CAPITULO PRIMERO MARCO TEÓRICO	23
N ^a	Materia	Pág.
1.-	Marco Teórico	24
1.1	Evasión tributaria	24
1.1.1	Tributos económicos en la época colonial 1500 – 1920	24
1.1.2.-	El servicio de impuestos internos	33
1.2	Evasión y Elusión Tributaria	36
1.3	Planificación tributaria	41
1.4	Qué pasa en Chile	42
1.5	Asesores	44
1.6	Administradores Tributarios	45
1.7	Tribunales	51
	CAPITULO SEGUNDO REFORMA TRIBUTARIA LEY 20.780-2014	60
2	Reforma Tributaria Ley 20780-2014	61
2.1	Sistema Anti elusión	61
2.1.2	Esencia del Mensaje Presidencial a la reforma Tributaria	69
2.2	a) Aumento de la tasa de impuesto de Primera Categoría	72
2.3	Incentivos a la inversión y el Ahorro	77
2.4	Impuestos ligados al cuidado del Medio ambiente	81
2.5	Impuestos correctivos	82
2.6	Impuestos Indirectos	82
2.7	Derogación del decreto LEY N ^a 600, Estatuto de la inversión extranjera	83
2.8	Reducción de la Evasión y Elusión	84
2.9	Fortalecimiento de la institucionalidad tributaria	86
2.10	Normas adecuatorias	87
2.11	Normas transitorias	87
3.0	Normas Especiales ANTI ELUSIÓN	90
3.1	Normas de la reforma, Evasión y Elusión	91
3.2	Introduce modificaciones a la LEY sobre impuesto a la renta contenido en el Artículo 1 ^a del decreto LEY N ^o 824 de 1974	92
3.3	Exposición y discurso General	93

N ^a	Materia	Pág.
3.4	Informe de la comisión de hacienda	94
3.5	Reforma y Distribución del Ingreso	100
3.6	Respondiendo consultas Evasión y Elusión	102
3.7	Rebaja al impuesto de las personas naturales	102
3.8	Plan anti-elusión	103
3.9	Rebaja del Impuesto a las personas	104
3.10	Debate de los señores diputados	107
3.11	Señora Natalia González del centro de estudios libertad y desarrollo	109
3.12	Debate posterior e intervención de los Señores Diputados	113
3.13	Señor Rodrigo Benitez “Presidente de Instituto Chileno de derecho Tributario	115
3.14	Señor Claudio Salcedo, Secretario del Instituto Chileno de derecho Tributario	117
3.15	Señor francisco Saffie Abogado y Magister en dirección y Gestión Tributaria	118
3.16	Señor Pedro Massone Abogado y académico Especialista en derecho tributario	121
3.17	Felipe Larraín Ex Ministro de Hacienda	122
3.18	Respuesta del Señor Felipe Larraín Ex Ministro de Hacienda	128
3.19	Eduardo Engel, Académico de la Universidad de Chile	130
3.20	Señor Paul Fontaine Economista	136
3.21	Señor Rolando Castillo Gerente General de Corporación de desarrollo Tecnológico de Bienes de Capital	137
3.22	Votación General	141
3.4	Contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa	142
3.5	Otros Contribuyentes	151
3.6	Normas especiales de prescripción	152
	SEGUNDA PARTE	160
3.7	Los Cambios de la reforma Tributaria Anti elusión	161
3.7.1	Diagnóstico Previo a la Reforma	161
3.7.2	Las reformas al Código Tributario buscan reducir la elusión y la evasión	161
3.7.1	EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD principio de legalidad	161
3.7.4	La norma antielusiva establecida por la Ley N° 20.780	162
3.7.5	El Abuso se refiere a:	162
3.7.6	Elusión	162
3.7.8	Economía de Opción	162
3.7.9	Elusión, Economía de Opción	162
3.7.10	En doctrina se define LA SIMULACIÓN	163
3.7.11	NORMAS ANTI ELUSIVAS ESPECIALES	163
3.7.12	Concepto amplio de Venta en la Ley de IVA, D.L. N° 825	163
3.7.13	Ley de Impuesto a la Renta, tributación de los gastos rechazados	164

N ^a	Materia	Pág.
3.7.14	Facultad de Tasación del SII	164
3.7.15	Normas anti elusivas especiales	164
3.8.	NORMAS ANTIELUSIVAS GENERALES	165
3.8.1	Tiene destinatarios definidos	165
3.8.2	Art 4 ^a Las Normas de este código	165
3.8.3	Artículo 4 ^o bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes	165
3.8.4	Artículo 4 ^o ter.- Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias	166
3.8.5	Artículo 4 ^o quáter.- Habrá también elusión	
3.8.6	Prevalencia de la sustancia sobre la forma (“Substance over form”).	166
3.8.7	Razón de Negocios y sustancia económica 167	167
3.8.8	Transacción por pasos (“step transaction”)	167
3.8.9	Transacciones falsas (“sham transactions”)	167
3.8.10	Procedimiento Artículo 4 ^o quinquies, y Artículo 160 bis	168
3.8.11	Artículo 4 ^o quinquies (continuación).-	168
3.8.12	En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación	168
3.8.13	Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos	169
3.8.14	Artículo 100 bis.- La persona natural o jurídica	170
3.8.15	Artículo Décimo Quinto Transitorio.-	171
3.8.16	Nuevas normas de fiscalización	171
3.8.17	Sin perjuicio de notificar la petición de antecedentes	172
3.8.18	Ministerio de Hacienda	173
3.8.19	Artículo 60 quinquies	173
3.8.20	Término de Giro. Artículo 69.	173
3.8.21	Modificaciones a Artículos 59 y 59 bis del C.T:	173
3.8.22	Artículo 59 bis	174
3.8.23	Facultades del SII para acceder a información de compras pagadas	174
3.8.24	Artículo 84 bis	175
3.8.25	Notificación por Correo electrónico y Página Web	175
3.8.26	Artículo 13	175
3.8.27	Facultad del SII para llevar expedientes electrónicos Art. 21.-	176
3.8.28	Nuevas infracciones	176
3.8.29	Modificaciones Artículo 165 C.T. Procedimientos especiales para la aplicación de ciertas multas	176
3.8.30	Otras modificaciones al código tributario	177
3.8.31	Art 68 Inicio de actividades	178
3.9	Circulares y Resoluciones emitidas por SII relativas a la reforma tributaria	178
3.9.1	Circulares SII 2015	178
3.9.2	Resoluciones 2015	181
3.9.3	Circulares 2014	181

N ^a	Materia	Pág.
3.9.4	Resoluciones 2014	182
3.10	Circular Numero 55	183
3.11	Circular N ^o 65 23 Junio 2015	188
3.12	EL DIAGNÓSTICO COMÚN ES QUE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA ES NEGATIVA PORQUE	191
4.1	TEXTOS LEGALES Ley 20.780 ELUSIÓN, ABUSO, EVASIÓN Y SIMULACIÓN	196
4.2	EL RECONOCIMIENTO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA	202
4.3	CASOS DE NO APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI ELUSIVAS DE LOS ARTÍCULOS 4° TER Y 4° QUÁTER	204
4.4	PROCEDIMIENTO DE CONSULTA PÚBLICA EN MATERIA DE MEDIDAS ANTIELUSIÓN	205
5.0	MEDIDAS ANTI ELUSIÓN	210
5.1	ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS. SIMULACIÓN	211
6.0	CONCEPTO DE “ACTOS, NEGOCIOS JURÍDICOS O CONJUNTO O SERIE DE ELLOS”.	213
7.0	EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS.	214
8.0	EFFECTO DEL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS	216
9.0	EFFECTOS TRIBUTARIOS	219
10.0	ESTAS NO SON RECLAMABLES	220
10.2	Detección de un delito tributario durante la fiscalización de maniobras eventualmente elusivas	222
10.3	Análisis de antecedentes del proceso de control Fiscal	224
10.4	Citación y presentación de requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero	224
10.5	PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DEL REQUIRIENTE	225
10.6	SUPERVISIÓN Y CONTROL DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA PRESENTE CIRCULAR	226
11.0	PROCEDIMIENTO DE DE CLARACIÓN JUDICIAL DE LA EXISTENCIA DE ABUSO O SIMULACIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 160 BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	226
12.0	PROCEDIMINETO JURISDICCIONAL	228
13.0	FIGURA INFRACCIONAL DEL ARTÍCULO 100BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	240
14.0	PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN JUDICIAL PARA LA APLICACIÓN DE LA MULTA CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO 100BIS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	244
15.0	Definición del Contador público y/o contador auditor	248
	CAPITULO TERCERO REFORMA A LA REFORMA	250
16.0	Modificación a la reforma	251
16.2	La modificación de la presente Ley N° 20.899 (08.02.2016) consta de 11 artículos y 9 artículos transitorios	251

N ^a	Materia	Pág.
16.3	La Reforma Tributaria año a año: Recaudación, impuestos y medidas	255
16.4	La educación no podrá ser financiada como prometido universal y gratuita sino por implementación progresiva	259
16.5	El mal desempeño de Codelco que no podría contribuir con el Estado	260
16.6	EFFECTOS EN ELUSIÓN ASÍ COMO LA EVASIÓN.	262
	CAPITULO CUARTO CONCLUSIONES Y PROPUESTA	266
17.0	CONCLUSIONES	267
17.1	ESPECIFICACIONES DEL SISTEMA ANTI ELUSIÓN	269
17.2	LA IGUALDAD ANTE LA LEY	273
18	CONCLUSIONES SOBRE LAS HIPOTESIS PROPUESTAS	273
	FUENTES BIBLIOGRÁFICAS	275

**EL SISTEMA
ANTI ELUSIÓN
TRIBUTARIA EN CHILE
PRIMERA PARTE**

TESIS DE GRADO

MAGISTER

Ramón Antonio Paillán Ancamil

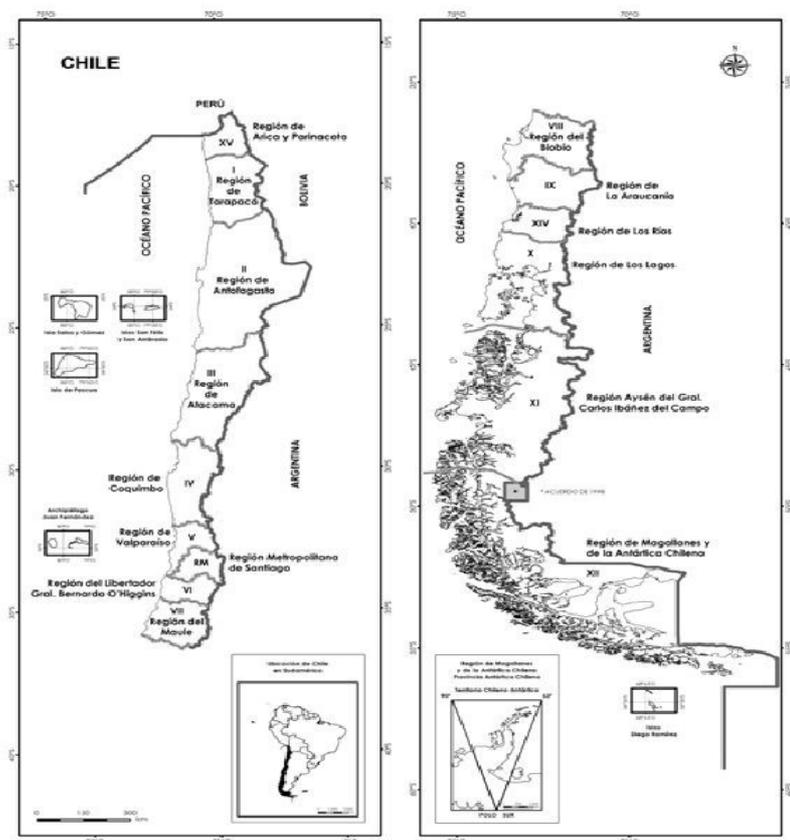
Fernando Saavedra Estay

INTRODUCCIÓN

QUIEN ES CHILE

Chile puede describirse en cinco áreas: La Norte del desierto, La zona Centro de Clima templado y la Sur de Clima frío y lluvioso, flanqueado por el Océano pacífico al Oeste y la cordillera de los andes al Este, con frecuentes vientos alisios Sur-Noreste del Chile continental, Por una serie de Islas en el Océano pacífico en la cual destaca la Isla de Pascua, y la Zona Antártica de hielos permanentes, suscrita al tratado antártico⁶.

Nuestro País tiene un largo de 4270 km, un ancho máximo de 445 km y un ancho mínimo de 90 km, una costa de 6435 km de longitud.



Reproducción con fines académicos Fuente INE (Instituto Nacional de Estadísticas) Compendio Estadístico 2014, pagina 22.

Chile ha suscrito diversos acuerdos de comercio⁷ Entre ellos Australia (2009); Bolivia (1993); Canadá (1997); China (2006); Colombia (2009); Corea del Sur (2004); Cuba (2008); Ecuador (2012) EFTA (2010) Estados Unidos (2004); Hong Kong SAR (2014); India (2007); Japón (2007); Malasia (2012); Mercosur (1996); México (1999); P4 (Acuerdo de asociación

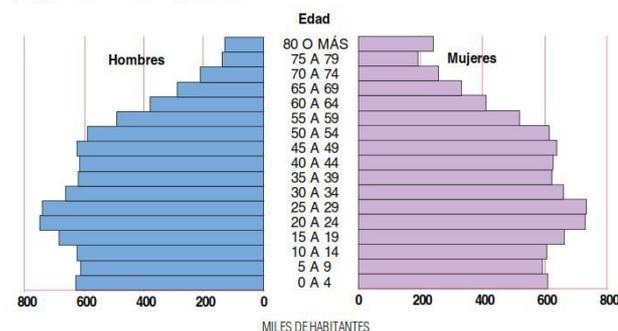
⁶<http://www.ats.aq/s/ats.htm>

⁷<http://www.direcon.gob.cl/acuerdos-comerciales/>

económica 2006); Panamá (2008); Perú (2009); Turquía (2011); Unión Europea (2003); Venezuela (1993); Centroamérica (2002); Vietnam (2014), los que afectan directa e indirectamente entre otras las inversiones interpaíses, el comercio bilateral, el pago de impuestos y las exenciones arancelarias y paraarancelarias.

Chile tiene una población estimada de 17 millones de habitantes (17.619.708 personas⁸), tenemos una tasa de crecimiento poblacional negativa, es decir la población está envejeciendo, “...entre 2002 y 2012 el crecimiento fue de sólo un 0,97% al año, inferior a la tasa experimentada en los períodos 1982-1992 y 1992- 2002, que fueron respectivamente de 1,6% y 1,27%⁹”. Como se observa los ciudadanos contribuyentes van a disminuir progresivamente en nuestro país dado la baja de la natalidad y el envejecimiento progresivo de la población (ver gráfico tres). Adicionalmente existe una población es variable que no trabaja ni estudia (generación NINI) alcanza en el año 2009 alcanzaba a un 17.11% 600.000 jóvenes¹⁰. Existe una sub-población que sufre discapacidad y que alcanzaría 2.1 millones de personas proyectado del último Censo de la población INE 2012 asimilado al 15% de discapacidad de la población mundial informado por la Organización mundial de la Salud¹¹

Distribución de la Población estimada al 30 de junio, por sexo y grupos de edad. País 2014



⁸<http://www.datosmacro.com/demografia/poblacion/chile>

⁹<http://www.lasegunda.com/Noticias/Nacional/2012/08/777243/Poblacion-de-Chile-seria-menor-a-lo-estimado-chilenos-serian-solo-16-millones-500-mil-personas>

¹⁰<http://www.pulso.cl/noticia/economia/economia/2013/02/7-18501-9-generacion-nini-jovenes-que-no-estudian-ni-trabajan-en-chile-superan-los-600-mil.shtml>

¹¹<http://www.fnd.cl/discapacidadenchile.html>

La población en nuestro país al año 2009 alcanza a 6.710.990 personas. La región metropolitana tiene históricamente el mayor número 2.890.460 (fuente compendio estadístico 1.4 Estadísticas de trabajo y previsión año 2010 INE¹²). La población mayor de 18 años al año 2014 es de aproximadamente 6.545 mil hombres y 6.815 mil mujeres, e total 13.360.748 personas (INE compendio estadístico / 2014 página 103), los mayores de 60 años son alrededor de 2.578.823 personas (INE compendio estadístico / 2014 página 107).

*El total de la Fuerza de Trabajo para el trimestre móvil octubre-diciembre 2013, se Estimó en 8.378.870 personas, de los cuales 94,3% son Ocupados, mientras que El 5,7% restante son personas Desocupadas. **La población Fuera de la Fuerza de Trabajo o Inactiva** alcanzó las 5.602.110 personas, correspondiente al 40,1% de la Población en Edad de Trabajar. Los Inactivos son clasificados en Iniciadores (0,9%), Inactivos Potencialmente Activos (14,7%) e Inactivos Habituales (84,4%). El total de personas Ocupadas en el país, según rama de actividad económica, Corresponde a 7.904.050, las que se distribuyen en Comercio (20,5%); Industrias Manufactureras (11,3%); Construcción (8,6%); Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura (8,5%); y Enseñanza (8,2%). **La tasa de participación laboral alcanzó el 59,9% en el país.** Según sexo, los hombres alcanzaron una tasa de 72,0% y las mujeres de 48,3% de la Población en Edad de Trabajar. La tasa de participación, según tramos de edad, concentra su mayor participación en el tramo de personas entre 25-54 años. (Fuente con fines académicos INE Compendio Estadístico /2014 página 147).*

Un millón de personas presentan en nuestro país algún grado de discapacidad, el tratamiento de la discapacidad se encuentra mayoritariamente en una acción solidaria privada la Teletón. Las acciones médicas de suspensión del embarazo son discutidas por los legisladores con una ardua oposición de parte de fundamentalistas y grupos de derecha, lo que se opone a la dirección que han tomado la mayoría de los países con respecto del tema y particularmente los países de la OCDE, la carga económica de la discapacidad esta subatendida en nuestro país.

¹²http://www.ine.cl/canales/menu/publicaciones/compendio_estadistico/pdf/2010/1.4estadtrabajoy prevision.pdf

Los sueldos en Chile se distribuyen de la siguiente manera, basados en las encuestas del INE, Casen 2011, en Base a media salarial de \$ 251.000, con una fuerza laboral de 7.105.047 personas, se puede desprender que el 50% de la fuerza laboral tiene un sueldo promedio por debajo de \$ 300.000, es decir a un dólar de hoy de \$637,02 y Euro de \$706,31¹³ es de US\$ 470 y Euro 424 y, que sólo un 15.9% gana más de \$ 652.000 pesos, en palabras simples el sueldo de un operario normal de Estados Unidos o de CEE, donde el Salario mínimo es de US\$ 1.000 o su equivalente En Euros 1.000, en palabras concretas 7 de 10 trabajadores gana menos que el promedio de la CEE. Esto se traduce que en que el Chileno promedio debe endeudarse, así las cosas el promedio de morosos en DICOM sube 40% desde el borrón de 2012¹⁴, Fuente Economía y Negocios 25 Marzo de 2013, a Marzo 2015 el número de deudores morosos aumenta en 64% en dos años en Chile fuente Diario Financiero 27/03/2015.

Cuadro 1: Distribución General de los Ingresos de la Ocupación Principal³

Tramos de Ingresos	No.	% Total	% Acumulado
Menor o igual a \$100.000	981.614	13,8%	13,8%
\$100.001 - \$150.000	367.337	5,2%	19,0%
\$150.001 - \$210.000	998.999	14,1%	33,0%
\$210.001 - \$300.000	1.453.779	20,5%	53,5%
\$300.001 - \$426.000	1.174.014	16,5%	70,0%
\$426.001 - \$550.000	634.723	8,9%	79,0%
\$550.001 - \$652.000	365.514	5,1%	84,1%
\$652.001 - \$852.000	422.724	5,9%	90,1%
\$852.001 - \$1.052.000	228.581	3,2%	93,3%
\$1.052.001 - \$1.252.000	118.963	1,7%	95,0%
\$1.252.001 - \$1.500.000	101.213	1,4%	96,4%
\$1.500.001 o más	257.587	3,6%	100%
Total	7.105.047	100%	-

Fuente Los verdaderos Sueldos de Chile, Panorama actual del valor del Trabajo Usando la Encuesta NESI, Gonzalo Durán – Marco Kremerman, Enero 2015 página 6, reproducido con fines académicos¹⁵

¹³<http://www.bcentral.cl/index.asp>

¹⁴<http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=107101>

¹⁵<http://www.fundacionsol.cl/wp-content/uploads/2015/01/Verdaderos-Salarios-2015.pdf>

Los sueldos mínimos en Chile a partir del 01 de Julio 2015 quedarán fijados en \$241.000 y a contar del 01 Enero de 2016 en \$250.000 Fuente Dirección del Trabajo¹⁶ la Jornada de trabajo está compuesta por 180 horas mensuales.

En el Informe de política monetaria de Chile a Marzo 2015 Don Rodrigo Vergara Presidente del Banco Central informa, La inflación persiste sobre el 4%, el PIB creció en 1.8% el cuarto trimestre del 2014, por sobre el trimestre anterior, y 1.9% en el año. La demanda interna, sigue débil se contrajo 0.5% en el año, Las expectativas de empresas y hogares siguen en niveles pesimistas aunque han repuntado en el margen.

NUESTRO PAÍS SE RIGE POR UNA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE ESTABLECE:

Art 1° Las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos.

Art 3° El estado de Chile es unitario. La administración del Estado será funcional y territorialmente descentralizada, o desconcentrada en sus caso, de conformidad a la ley. Los órganos del estado promoverán el fortalecimiento de la regionalización del país y el desarrollo equitativo y solidario entre las regiones, provincias y comunas del territorio nacional

Art 4° Chile es una república democrática

Art 6° Los órganos del estado deben someter su acción a la Constitución y a las normas dictadas conforme a ella, y garantizar el orden institucional de la República. Los preceptos de esta Constitución obligan tanto a los titulares o integrantes de dichos órganos como a toda persona, institución o grupo. La infracción de esta norma generará las responsabilidades y sanciones que determine la ley.

Art 7° Los órganos del Estado actúan válidamente previa investidura regular de sus integrantes dentro de su competencia y en la forma que prescriba la ley. Ninguna magistratura, ninguna persona ni grupo de personas pueden atribuirse, ni aun a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les haya conferido en virtud de la Constitución y las Leyes.

¹⁶<http://www.dt.gob.cl/consultas/1613/w3-propertyvalue-22104.html>

Art 8° El ejercicio de las funciones públicas obliga a sus titulares a dar estricto cumplimiento al principio de probidad en todas sus actuaciones.

Del Capítulo III de los derechos y deberes Constitucionales

Art 19.- la constitución asegura a todas las personas.

Número 2°.- La igualdad ante la Ley.

Número 3°.- La igual protección de la Ley en el ejercicio de sus derechos.

Número 15° El derecho a asociarse sin permiso previo.

Número 16° La libertad de trabajo y su protección.

Número 20° **La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.** En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos. Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado. Sin embargo, la ley podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo;

Número 21° **El derecho a desarrollar cualquier actividad económica** que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen. El Estado y sus organismos podrán desarrollar actividades empresariales o participar en ellas sólo si la ley de quórum calificado los autoriza. En tal caso, esas actividades estarán sometidas a la legislación común aplicable a los particulares, sin perjuicio de las excepciones que por motivos justificados establezcan la ley, la que deberá ser, asimismo, de quórum calificado;

Número 22° **La no discriminación arbitraria en el trato que deben dar el Estado y sus organismos en materia económica.** Sólo en virtud de una ley, y siempre que no signifique tal discriminación, se podrá autorizar determinados beneficios directos o indirectos a favor de algún sector, actividad o zona geográfica, o establecer gravámenes especiales que afecten a uno u otras. En el caso de las franquicias o

beneficios indirectos, la estimación del costo de éstos deberá incluirse anualmente en la Ley de Presupuestos;

Número 23° La libertad para adquirir el dominio de toda clase de bienes, excepto aquellos que la naturaleza ha hecho comunes a todos los hombres o que deban pertenecer a la Nación toda y la Ley lo declare así. Lo anterior es sin perjuicio de lo prescrito en otros preceptos de esta Constitución. Una ley de quórum calificado y cuando así lo exija el interés nacional puede establecer limitaciones o requisitos para la adquisición del dominio de algunos bienes.

Número 24° El derecho de propiedad en sus diversas especies sobre toda clase de bienes corporales o incorporales. Sólo la ley puede establecer el modo de adquirir la propiedad, de usar, gozar y disponer de ella y las limitaciones y obligaciones que deriven de su función social. Esta comprende cuanto exijan los intereses generales de la Nación, la seguridad nacional, la utilidad y la salubridad públicas y la conservación del patrimonio ambiental.

Nadie puede, en caso alguno, ser privado de su propiedad, del bien sobre que recae o de alguno de los atributos o facultades esenciales del dominio, sino en virtud de ley general o especial que autorice la expropiación por causa de utilidad pública o de interés nacional, calificada por el legislador. El expropiado podrá reclamar de la legalidad del acto expropiatorio ante los tribunales ordinarios y tendrá siempre derecho a indemnización por el daño patrimonial efectivamente causado, la que se fijará de común acuerdo o en sentencia dictada conforme a derecho por dichos tribunales. A falta de acuerdo, la indemnización deberá ser pagada en dinero efectivo al contado. La toma de posesión material del bien expropiado tendrá lugar previo pago del total de la indemnización, la que, a falta de acuerdo, será determinada provisionalmente por peritos en la forma que señale la ley. En caso de reclamo acerca de la procedencia de la expropiación, el juez podrá, con el mérito de los antecedentes que se invoquen, decretar la suspensión de la toma de posesión. El Estado tiene el dominio absoluto, exclusivo, inalienable e imprescriptible de todas las minas, comprendiéndose en éstas las covaderas, las arenas metalíferas, los salares, los depósitos de carbón e hidrocarburos y las demás sustancias fósiles, con excepción de las arcillas superficiales, no obstante la propiedad de las personas naturales o jurídicas sobre los

terrenos en cuyas entrañas estuvieren situadas. Los predios superficiales estarán sujetos a las obligaciones y limitaciones que la ley señale para facilitar la exploración, la explotación y el beneficio de dichas minas. Corresponde a la ley determinar qué sustancias de aquellas a que se refiere el inciso precedente, exceptuados los hidrocarburos líquidos o gaseosos, pueden ser objeto de concesiones de exploración o de explotación. Dichas concesiones se constituirán siempre por resolución judicial y tendrán la duración, conferirán los derechos e impondrán las obligaciones que la ley exprese, la que tendrá el carácter de orgánica constitucional. La concesión minera obliga al dueño a desarrollar la actividad necesaria para satisfacer el interés público que justifica su otorgamiento. Su régimen de amparo será establecido por dicha ley, tenderá directa o indirectamente a obtener el cumplimiento de esa obligación y contemplará causales de caducidad para el caso de incumplimiento o de simple extinción del dominio sobre la concesión. En todo caso dichas causales y sus efectos deben estar establecidos al momento de otorgarse la concesión. Será de competencia exclusiva de los tribunales ordinarios de justicia declarar la extinción de tales concesiones. Las controversias que se produzcan respecto de la caducidad o extinción del dominio sobre la concesión serán resueltas por ellos; y en caso de caducidad, el afectado podrá requerir de la justicia la declaración de subsistencia de su derecho. El dominio del titular sobre su concesión minera está protegido por la garantía constitucional de que trata este número. La exploración, la explotación o el beneficio de los yacimientos que contengan sustancias no susceptibles de concesión, podrán ejecutarse directamente por el Estado o por sus empresas, o por medio de concesiones administrativas o de contratos especiales de operación, con los requisitos y bajo las condiciones que el Presidente de la República fije, para cada caso, por decreto supremo. Esta norma se aplicará también a los yacimientos de cualquier especie existentes en las aguas marítimas sometidas a la jurisdicción nacional y a los situados, en todo o en parte, en zonas que, conforme a la ley, se determinen como de importancia para la seguridad nacional. El residente de la República podrá poner término, en cualquier tiempo, sin expresión de causa y con la indemnización que corresponda, a las concesiones administrativas o a los contratos de operación relativos a explotaciones ubicadas en zonas declaradas de importancia para la seguridad nacional. Los

derechos de los particulares sobre las aguas, reconocidos o constituidos en conformidad a la ley, otorgarán a sus titulares la propiedad sobre ellos;

Número 25°.-La libertad de crear y difundir las artes, así como el derecho del autor sobre sus creaciones intelectuales y artísticas de cualquier especie, por el tiempo que señale la ley y que no será inferior al de la vida del titular. **El derecho de autor comprende la propiedad de las obras y otros derechos**, como la paternidad, la edición y la integridad de la obra, todo ello en conformidad a la ley. Se garantiza, también, la propiedad industrial sobre las patentes de invención, marcas comerciales, modelos, procesos tecnológicos u otras creaciones análogas, por el tiempo que establezca la ley. Será aplicable a la propiedad de las creaciones intelectuales y artísticas y a la propiedad industrial lo prescrito en los incisos segundo, tercero, cuarto y quinto del número anterior, y

Número 26°.- La seguridad de que los preceptos legales que por mandato de la Constitución regulen o complementen las garantías que ésta establece o que las limiten en los casos en que ella lo autoriza, no podrán afectar los derechos en su esencia, ni imponer condiciones, tributos o requisitos que impidan su libre ejercicio.

CAPÍTULO PRIMERO

**MARCO
TEORICO**

1.- MARCO TEÓRICO

1.1.- Evasión tributaria

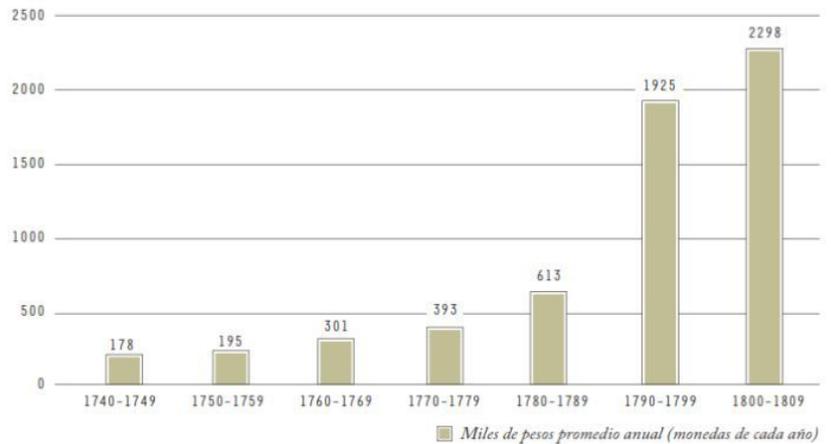
1.1.1 Tributos económicos en la época colonial 1500 – 1920

Resumen de 200 años del ministerio de Hacienda de la república de Chile Patricio Bernedo y Pablo Camus **1814 – 2014** publicación del ministerio de hacienda. El primer tesorero fue designado por Don Pedro de Valdivia en 1541 a Don Juan Fernández de Alderete. "... Una vez designado, el oficial real debía rendir fianza suficiente ante los oficiales de Sevilla; debía hacer inventario jurado de sus bienes y prestar juramento de desempeñar el cargo con diligencia y buena fe y guardar el debido secreto de sus actuaciones...", "... desde la creación de la Real audiencia de Santiago en 1609, los oidores o jueces de la misma tenían la responsabilidad de inspeccionar las cajas reales y las cuentas llevadas por los funcionarios..." // "... Los principales rubros de ingresos ordinarios de la Corona eran: el almojarifazgo, que corresponde a los derechos sobre la importación y exportación de mercaderías, las alcabalas que gravaban las compraventas y permutas de bienes muebles e inmuebles; el quinto sobre la producción de metales preciosos, es decir el 20% del oro y de la plata extraída de la tierra y el tributo exigido a los indígenas sometidos como reconocimiento del vasallaje, un rubro que fue perdiendo importancia con la decadencia de los pueblos de indios y el aumento del mestizaje. Del siglo XVII era el impuesto llamado Unión de Armas para financiar gastos militares..." // "... Los impuestos más fáciles de recolectar eran cobrados directamente por la Corona, mientras que la recaudación de otros, como el diezmo y las alcabalas, era entregada a particulares mediando un remate al mejor postor. Una de las medidas hacendísticas adoptadas por la monarquía borbónica para el reino de Chile fue suprimir el arrendamiento del cobro de las alcabalas, almojarifazgos y unión de armas y traspasarlo a los oficiales reales, una medida aplicada primero en la jurisdicción del obispado de Santiago y luego en el resto del territorio. Las quejas generadas por esta medida podrían explicarse no solamente por vulnerar los intereses de quienes contrataban el cobro de los impuestos sino también por la mayor eficacia en la recaudación. El resultado de estas reformas fue un marcado crecimiento en los

ingresos, como se aprecia en las siguientes cifras para las Cajas Reales de Santiago entre 1740 y 1809...

Gráfico 1.1

Ingresos de las Cajas Reales de Santiago, promedio anual por decenios 1740-1809¹⁰.



El problema de fondo de la presente Tesis, como se puede ver no es nuevo, es recurrente desde los albores de nuestro país, diferentes actos y políticas fiscales de recaudo y gasto público, ayudaron al equilibrio de caja y el cobro más efectivo de impuestos, sometido desde los albores de la Patria hasta nuestros días a los vaivenes cíclicos de una economía dependiente de los ingresos por cobros de aduanas y finalmente de las exportaciones de materias primas y del recaudo interno, pero siempre un creciente aumento del gasto público amenaza con romper el equilibrio fiscal, a pesar de que hoy en día existen superávits, toda vez que el gasto no produce los réditos esperados, los impuestos permitieron al gobierno recuperar su inversión.

Luego de la primera junta ocurrieron turbulencias y sucesivos cambios de gobierno, hasta que Don Rodríguez Aldea fue nombrado a cargo de la reorganización del Tribunal Mayor de Cuentas que pareciendo un relato de actualidad decreto lo siguiente "... Actuando con decidido pragmatismo, el ministro de Hacienda, defendió unaley con aranceles de importación elevados, tanto para aumentar los ingresos como con el objetivo de fomentar la producción local. Asimismo, dictó una serie de leyes que otorgaban privilegios especiales al establecimiento de industrias otambién para el fomento de diferentes actividades a través del manejo tributario. Por otro lado, rebajó los censos a favor de la Iglesia que pesaban sobre las propiedades, con miras a moderar las cargas de los particulares e impulsó algunas reformas para incrementar el comercio

exterior, como la instalación de almacenes francos en Valparaíso, para que las naves extranjeras depositasen sus mercaderías en tránsito y contribuyesen al desarrollo del puerto, una medida que complementaba el traslado de la Aduana principal a Valparaíso, dispuesta por su antecesor. **En 1822**, promulgó un efímero Reglamento de Aduanas para simplificar los trámites y la administración, para evitar el fraude y el contrabando y para asegurar la recaudación de impuestos...”, en crisis el erario público por las guerras y gastos de la escuadra libertadora fue nombrado Don Pedro Nolasco Mena, quien dictó lo siguiente: “... Una de sus primeras medidas fue reemplazar el reglamento de comercio y aduanas de Rodríguez Aldea por otro que rebajó los derechos de aduana con el objetivo de combatir el contrabando, estableciendo un derecho general de un 27% para todas las mercaderías importadas; de un 15% para las manufacturas de seda y de un 5% para la alhajas, metales y piedras preciosas. **Las manufacturas extranjeras susceptibles de ser fabricadas en Chile**, como los vinos y el calzado, debían pagar un 40% de derechos, **declarándose libres de aranceles** todos aquellos productos útiles para la guerra, así como **MÁQUINAS, LIBROS, IMPRENTAS**, pastas en oro y plata. Asimismo, se estableció que toda exportación que no tuviese un derecho específico debía pagar un 8% y la absoluta libertad para la exportación de manufacturas nacionales....” Cuyo objetivo era favorecer los intercambios económicos para facilitar la recuperación económica del país....”// posteriormente fue nominado para el cargo el señor Benavente quien era de la idea siguiente: “...Las ideas de Benavente respecto al régimen tributario eran las más novedosas y trascendentes planteadas hasta entonces, en cuanto a la necesidad de **crear una contribución directa a la renta en proporción a los recursos individuales**, y reorganizar los impuestos existentes...”, Hacia **1835** Don Manuel Rengifo realizó un gran trabajo para regularizar la economía de Chile con gran imaginación financiera, fue largamente reconocido por sus contemporáneos y Don Benjamín Vicuña Mackenna, perfeccionando la legislación aduanera “reglamento de aduanas para el comercio de internación y de tránsito”. En **Junio de 1842**, beneficiándose de la situación geográfica de Valparaíso, “... promovió el desarrollo económico, el estado debía remover los “estorbos” que impedían el crecimiento de las actividades productivas e industriales, el derecho a la propiedad y la reducción de los costos de producción. Al mismo tiempo,

debía dar suficiente libertad a los actores económicos para que pudiesen desenvolver sus actividades sin trabas ni entorpecimientos innecesarios...” en palabras de Alberto Edwards en un reconocimiento póstumo a los 70 años de su muerte dijo “... Cómo podríamos olvidar al gran Ministro que organizó la hacienda pública y fundó el crédito de la República...”. El siguiente ministro Benavente se dio cuenta de que una nación no podía depender de una única entrada proveniente de aduanas y, pudo visualizar el efecto que tendría la apertura del istmo de Panamá sobre el puerto de Valparaíso. Otro de los grandes visionarios de hacienda y el equilibrio de presupuestos fue el francés Don Jean Gustave Courcelle Seneuil que en 1860 destacaron sus orientaciones para establecer la Ley de Bancos. Hacia el año **1864** se introducen las doctrinas librecambistas, por ejemplo un derecho general parejo para casi todas las mercaderías de importación, una nueva crisis a mediados de la década de **1870** volvió de nuevo a diferenciar los aranceles con el objeto de favorecer la producción local de bienes, este proceso habría sido atribuido al Presidente Don José Manuel Balmaceda, en los albores de una profunda crisis de “hambre”, hubo que importar trigo, se volvió a liberar de gravámenes las importaciones, parte de esta crisis fue la inclemencia del tiempo, característica de nuestro país, que se vuelve a repetir por estos tiempos y la falta de imprevisión. Entre **1860 y 1879** se crearon alrededor de 18 bancos, que promoviendo el crédito según Don Ramón Barros Luco “...prestaron importantes servicios a los intereses fiscales...” pero el crecimiento y la burocracia hacia **1858** aumentaron el endeudamiento interno que creció al 12,6% anual **hasta 1878** llegando a un 30% del total de los ingresos fiscales. A Los años de 1870 nuevamente las malas cosechas agrícolas y la caída del precio del cobre y la plata desencadenaron una nueva crisis económica, en los albores de la guerra **1878** frente a un aumento de la circulación de billetes comienza una nueva crisis económica quebrando la convertibilidad de billetes en moneda metálica, la inconvertibilidad se hizo permanente los bancos transformaron moneda sólida en billetes de dudoso valor, finalmente el estallido de la guerra permitió salir de la crisis económica. Así la incorporación de las nuevas provincias de Tarapacá y Antofagasta y sus riquezas “el salitre” se transformó en la principal fuente de ingresos **hasta 1929**, Chile era el principal proveedor de nitratos del mundo. La riqueza del salitre y del Iodo llegó a representar el 76.4% de los ingresos fiscales, los gastos

aumentaron **hacia 1913** y hubo la necesidad de nuevos impuestos, ya en el año **1892** dado un análisis se dieron cuenta que la tributación interna era baja Don Enrique Mc Iver estaba consciente que era bueno que internamente existieran tributos verdaderos que fomentaran las obras, las seguridades de la vida, la propiedad de los habitantes, y desarrollen la moral, el conocimiento y fomenten la riqueza, las municipalidades no lograban financiar sus gastos, se buscaba grabar con impuestos el tabaco y el alcohol “improductivos”, impuestos sobre compañías de seguros extranjeras 1905, **1910** impuesto a la cerveza, impuestos a los bancos **1912**, al tabaco en **1913**, pero el costo de las obras públicas no paraba de crecer en 1896 aumento de 8 a 29 millones, sin que aumentara proporcionalmente la riqueza del país, en esta línea de análisis es necesario una reflexión en estados unidos los ferrocarriles fueron creados por inversionistas y no por el estado, hoy en día los costos de las obras públicas tienen un impacto parecido sumado a la poca efectividad y calidad de las obras realizadas, es necesario aclarar que existieron ferrocarriles privados pero frente a la amenaza de cierre porque ya no eran rentables el estado adquirió sus acciones, bajo el concepto de que eran rentables socialmente. Hacia **1913**, el estado había construido 5.009 km de ferrocarriles. Es necesario analizar la creciente deuda exterior que solo en las últimas décadas (**2010**) a disminuido en nuestro país, ferrocarriles creó un gran monstruo estatal en opinión de Gonzalo Vial, finalmente ferrocarriles fue abandonado durante la dictadura Militar y de los gobiernos democráticos posteriores se hicieron pésimas inversiones con fraudes incluidos en la supuesta mejora de ferrocarriles. En el año **1914** se creó la maestranza de ferrocarriles de San Bernardo bajo el Ministerio de Ferrocarriles. En 1913 comienza una nueva crisis en Chile que fue agravado por la primera guerra mundial lo que afecto el comercio del salitre, las exportaciones cayeron de 144 millones a 109 millones a fines de **1914** y, **hacia 1915** descendió a 55 millones, la no llegada de bienes importados produjo escases y un alza de un 16,3% en esos bienes, la producción disminuyó en un 66% entre mediados de **1914** a principios de **1915**, el número de oficinas que se mantuvieron funcionando bajo de 142 a 43 lo que se tradujo en cesantía de casi 10.000 trabajadores. Así en los años siguientes se restableció el impuesto a las herencias y tenencia de tierras, se redujo el sueldo fiscal entre un 5 a 15%, SE ESTABLECIO UN IMPUESTO A LA RENTA. Hacia **1969** se establecieron nuevos

impuestos diferenciados, FINALMENTE LLEGÓ EL GOLPE DE GRACIA LA INVENCION DEL SALITRE SINTÉTICO, Sin embargo estados unidos se convirtió en el principal cliente del salitre lo que otorgó un respiro, afortunadamente comenzó el auge del cobre, cuando se inventó la tecnología de aprovechamiento de beneficios de baja ley introducida por el empresario William Branderen **1906** en el mineral de Rancagua “El Teniente” hasta nuestros días con sus altibajos, **en 1912** comenzó a operar la mina de Potrerillos, pero a pesar de la explotación las grandes mineras no pagaron ningún tributo hasta el año 1925. Del análisis resulta que hubieron malas decisiones como las de abolir los impuestos basados en la riqueza del salitre y no considerarla como una riqueza extraordinaria, la guerra demostró la sobredependencia de en a producción y exportación de materias primas, curiosamente sigue hasta nuestros días en los albores del año 2015, seguimos vendiendo materias primas. Un cambio significativo en la política ocurrió con el Presidente Alessandri se paso de un régimen parlamentario a uno presidencialista que rige hasta hoy. En el gobierno de Alessandri se creó un plan de austeridad para ferrocarriles del Estado y se aumentaron las km de líneas férreas, se aumentaron los impuestos a las importaciones alrededor de un 50% y se gravó los artículos considerados un lujo en un 100%, a la minería se le estableció un impuesto hacia **1925**, el mayor cambio se produjo con el impuesto a la renta en 1918 que buscada transformarlo en el eje del sistema financiero nacional así, **en 1920** impuestos internos representaba un 0.9% **en 1925** llegó a un 2.3% del PIB, así se redujo la incidencia de los impuestos al comercio exterior para el financiamiento estatal.

Así de 1925 con aciertos y desaciertos la balanza fiscal siempre tuvo déficit y deuda externa importante hasta la década de los 70 – 80 promovida por una generación de estudiantes seleccionados por U Católica (**1956**) para ser becados en la Universidad de Chicago en Ciencias Económicas, la nueva política económica de Chile denominada “El Ladrillo” Bases de la política del Gobierno Militar Centro de Estudios Públicos, apoyada por la influencia del Fondo Monetario Internacional “FMI”, se aplicaron nuevos programas de saneamiento económico para dar término a las políticas orientadas al aspecto social del Gobierno del Presidente Allende, entre ellas la Nacionalización del Cobre, y de la Reforma Agraria del Presidente Frey Montalba,

Bajo el liderazgo del Ministro CAUAS, la dictadura militar desarrollo una política de la dictadura militar fue el Decreto Ley n° 522 de **1973** que puso fin al sistema de fijación de precios que impera hasta hoy “un sistema sujeto a la libre competencia”, la situación era un déficit fiscal proyectado a **1975** de 21% y una balanza de pagos con déficit presupuestario de US\$ 200 millones, aparte de una caída del precio del Cobre y alza galopante del precio del petróleo que se mantiene hasta nuestros días. Esencialmente nuestro país da inicio a una política económica descentralizada y la transformación del país en una economía de mercado, se otorgan por medio del DL N° 966 “al ministro de hacienda facultades extraordinarias, la titularidad de Ministro de Economía fue asignada a Sergio de Castro, se detuvo la emisión de dinero para financiar empresas, se redujeron las planillas salariales fiscales se recortó la inversión pública, se estableció un tipo de cambio real y libertad de precios, por último una reforma tributaria que permitiera incrementar los ingresos fiscales y reducir las distorsiones, cuya base fue el IVA “impuesto al valor agregado”, que impera hasta nuestros días, los efectos fueron una reducción del déficit fiscal a sólo un 2,7% del PIB la población sin embargo resintió las lazas de los precios, la balanza comercial tuvo un superávit de 339 millones **hacia 1976, para 1978** la mayoría de los índices estaban normalizados, la economía siguió mejorando gracias al aumento de las exportaciones no tradicionales, se diversificaron los productos exportados así como los mercados, así el **1978** el superávit de US\$ 600 millones y un PIB de 8.2%, la inflación se redujo de un 30% a un 4,2%. Se dio inicio a una política de privatizaciones **desde 1974 – 1983** en adelante para reducir el déficit fiscal, se redujo la intervención del estado. Se dio curso a la reforma previsional bajo un modelo de capitalización individual administrada mediante la creación de Fondos de Pensión (AFP), Modificación en Salud con un sistema privado de Salud (ISAPRES), Modernización del sistema de Justicia, creación de cárceles y modernización del registro Civil, desarrollo agrícola basado en la inversión privada. Así hacia **el año 1981** la balanza de pagos mostró un superávit de US\$ 3.935 millones el déficit fiscal desapareció a partir de **1979**, sin embargo la inflación continuo como un problema, si fijo el tipo de cambio del dólar el que quedó fijo en 39 pesos (1979), hasta que vino **la crisis de 1982** dado el endeudamiento del sector privado, una recesión mundial de **1979** estaba en marcha, por su parte Ronald

Reagan adoptó una política más restrictiva sobre el crecimiento del dinero, lo que se tradujo en escases relativa del Dólar “guerra fría”, aumento de las tasas de interés en los mercados internacionales, el estancamiento de los sectores productivos de bienes durables y de la construcción determinaron que los precios de las materias primas disminuyera considerablemente, así las exportaciones chilenas perdieron competitividad, los países petroleros colocaron sus excedentes en créditos, así Chile recibió un flujo de capital externo sin precedentes alcanzando los US\$ 4.393, nuestro país mantuvo su nivel de vida gracias a los créditos con costo a la deuda externa, en **1981** se produce la intervención de la BANCA que no contaban con la capacidad de pago de las deudas que habían contraído, evitando así el colapso del sistema bancario, así la cuenta corriente alcanzó un déficit de US\$ 4.812 que correspondía a un 14.5% del PIB, el sector exportador estaba deprimido, el gobierno decidió devaluar a S46 en **Junio 1982**, la devaluación inició una aguda crisis económica, el gobierno decidió comprar la cartera vencida a los Bancos el **6 Agosto 1982** el Ministro de la Cuadra estableció la libertad de cambio, produciendo una situación aún más crítica. **En 1983** se firmó un acuerdo con el FMI (fondo monetario internacional) para resolver la deuda externa del país y negociar la posibilidad de obtener créditos compensatorios, se produce la intervención masiva del sistema financiero, el Gobierno no cumplió los acuerdos con el FMI. UN nuevo ministro Carlos Cáceres, a pesar de sus intentos el país siguió empeorando, la crisis se produjo ya que las políticas públicas pusieron el énfasis en los asuntos cambiarios y arancelarios, la situación se volvió más complicada que la de **1982**, bajo una serie de desaciertos hubo una seguidilla de ministros hasta 1985, en términos sociales la reducción del gasto se reflejó en la disminución de los salarios y posteriormente desempleo, el Ministro Escobar apuntaron a una política más expansiva a través del aumento del gasto fiscal y recurrir a créditos del Banco Central para financiar proyectos públicos, así el peso se devaluó en un 24% y un alza de los aranceles con el fin de reducir el gasto interno y reorientar la economía a la función exportadora. En 1985 asumió como ministro de Hacienda Hernán Büchi **1985 – 1989** se estimo que la política económica había fracasado como estrategia de desarrollo, más aún en 1985 un terremoto de gran intensidad sacudió al país, la gran tarea es lograr una vasta reconversión de la estructura productiva nacional, destinada a reconvertir a las

exportadoras en la fuerza motriz de nuestro desarrollo, sin embargo el problema era la escasa inversión que se generaba en el país, ya que el sector público y privado estaban muy deteriorados por la crisis financiera y el alto endeudamiento con la Banca internacional por el limitado ahorro interno del país. Se produce una rebaja de la tasa general arancelaria desde un 35% a un 20% en **Julio 1985**, se efectuó una devaluación del peso de 18,5% para mejorar la posición competitiva de nuestro país, LA AUTORIZACIÓN PARA DESCONTAR EL IVA cancelado por bienes nacionales incorporados al activo fijo de las empresas, la tasa de inversión sólo fue de un 14% del PIB debido a que la iniciativa privada se encontraba debilitada, comienza una segunda etapa de privatizaciones **desde 1984 – 1990** el estado intervino el 60% del patrimonio de la Banca, el 70% de los fondos AFP y, un sin número de empresas relacionadas con los Bancos, fueron re liquidadas licitándolas a intereses nacionales y extranjeros “denominado capitalismo popular” con el objeto de esparcir lo más ampliamente la propiedad, basado en incentivos para que las personas pudiera adquirir y mantener acciones, se logro reducir el desempleo y la contención de la deuda externa, lamentablemente la inflación alcanzó cifras superiores al 20%, se creó el PEM Programa de empleo mínimo y el (POJH) Programa Ocupacional para Jefes de Hogar, lo que situó la falta de trabajo en cifras cercanas al 30%, poco a poco la empleabilidad y la economía mejoraban en su conjunto, para fines **de 1986** la tasa de desempleo descendió a un 10,2% sin embargo las remuneraciones los avances en remuneraciones fueron escasos, bajo el ministerio de Büchi se reforma la Ley de Bancos, se continuó con la segunda fase de privatizaciones bajo el capitalismo popular y laboral (los propios trabajadores podían adquirir en tre un 5 a 10% de las acciones), las AFP tuvieron un rol importante al permitírseles comprar acciones en proceso de privatización, así se redujo significativamente la deuda externa de las empresas públicas **hacia 1989**, la deuda era de US\$ 5.900 millones a 12 años con 6 de gracias. En 1989 se produce la Salida de la dictadura Militar para ingresar a gobiernos democráticos hasta nuestros días El manejo fiscal moderado permite a partir **de 1990 a 1998** un continuo superávit bajo un Nuevo Ministro Alejandro Foxley, se aumentó el IVA de un 16% al 18%, crecimiento de la tasa de impuestos a las empresas de un 10% a un 15%, se rebajaron los aranceles aduaneros de un 15% a un 11%. Periodo de

Eduardo Aninat Chile adopta un sistema Banco central Autónomo desde 1989 existiendo a esa fecha sólo tres independientes Alemania, Estados Unidos y Suiza, **para 1994** el país mostraba un comportamiento notable de progreso económico en **1997** se aumento el IVA a un 18% con el propósito de financiar la reforma educacional.

Hoy en día, en tiempos turbulentos de manifestaciones de paros pos problemas en la Salud, Educación y Previsión, así tenemos hoy en día nuevas políticas públicas en desarrollo tienen el mismo objetivo el financiamiento de la Educación y, la Salud entre otras menores.

1.1.2.- EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS¹⁷

El 18 de enero de 1902 el Gobierno del Presidente Germán Riesco establece el impuesto a la producción de alcoholes y promulga la Ley N° 1.515, que crea la “Administración de los Impuestos sobre Alcoholes”, un servicio público encargado de fiscalizar el nuevo tributo. El prestigioso ingeniero Julio CousinDaumiere, tiene la misión de organizarlo y dirigirlo.

Al Impuesto al Alcohol le siguen rápidamente dos más, que gravan el tabaco y las barajas; y le suceden otros trámites; timbres y estampillas, papel sellado, entradas a los hipódromos, circos y teatros. Distintas leyes van entregando a la Administración de Alcoholes la aplicación y fiscalización de todos estos tributos. Junto con ampliar su campo de acción, el organismo debe modificar su estructura y su nombre. Es así como en 1912 se transforma en la Dirección General de Impuestos y cuatro años más tarde, en 1916, la ley le completa el nombre agregando la denominación “Internos”. Esa misma ley establece la contribución de haberes, que grava la propiedad territorial edificada o no, los bienes muebles y los valores mobiliarios, y le encarga también su aplicación.

En 1969, un Decreto con Fuerza de Ley establece el RUT, Rol Único Tributario, sistema de identificación único para todos los contribuyentes del

¹⁷http://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/historia.htm

país. Su confección, mantención y permanente actualización se encomiendan a la Dirección Nacional del Servicio.

Por Decreto del Ministerio de Hacienda en 1972 se organiza la Dirección General de Impuestos Internos y se le da una determinada estructura, a través de su primer reglamento orgánico. A nivel superior se crean las Inspecciones Generales de Renta, Bienes Raíces, Alcoholes, Especies Valoradas y Asesoría Jurídica, especializadas en la aplicación de las diferentes leyes tributarias vigentes. Se establece el Cuerpo de Visitadores y las Oficinas de Contabilidad, Personal y de Secretaría. Con los años, diversos decretos van estableciendo nuevas unidades técnicas, departamentos y oficinas. El Servicio reforma su estructura y acorta su nombre a Servicio de Impuestos Internos.

En 2001 se promulgó la Ley 19.738 “Normas para combatir la evasión tributaria”, que modificó diversas leyes, entre las cuales destacan el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y Servicios, Ordenanza de Aduanas y las leyes orgánicas del Servicio de Impuestos Internos, de Aduanas y de Tesorería.

A la fecha, el Servicio de Impuestos Internos, en sus 112 años de existencia, ha tenido 21 Directores. El actual Director, Fernando Barraza Luengo, fue nombrado el 11 de marzo de 2015.

MISIÓN del SII

Procurar que cada contribuyente cumpla cabalmente sus obligaciones tributarias, aplicando y fiscalizando los impuestos internos de manera efectiva y eficiente, con estricto apego a la legalidad vigente y buscando la facilitación del cumplimiento, en el marco que establecen los principios de probidad, equidad y transparencia, en un ambiente de trabajo que propicie el desarrollo integral de los funcionarios, para lograr un desempeño de excelencia que aporte al progreso del país.

VISIÓN del SII

Seremos una Institución pública reconocida, en el ámbito nacional e internacional, por:

- *La efectividad, eficiencia y autonomía en su gestión institucional;*
- *Incrementar y mejorar el control de la evasión y elusión, manteniéndolas en sus mínimos históricos, y potenciar el cumplimiento voluntario;*
- *La equidad, probidad y transparencia en el ejercicio de su rol público;*
- *Disponer de soluciones tecnológicas innovadoras para el trabajo fiscalizador, la asistencia a los contribuyentes y el apoyo de otros organismos del Estado; y*
- *Contar con funcionarios altamente capacitados y comprometidos con el progreso del país.*

VALORES del SII

Los siguientes son los Valores que representan el espíritu que debe animar cada una de las acciones del SII:

- *Probidad: Observar una conducta funcionaria intachable y un desempeño honesto y leal de la función o cargo, con preeminencia del interés general sobre el particular. Esto implica actuar con rectitud y honradez, sin cometer abusos y sin mentir, cumpliendo las obligaciones funcionarias con una conducta intachable.*
- *Equidad: Dar a cada uno lo que le corresponde según sus derechos, necesidades, méritos, capacidades o atributos. Implica actuar con imparcialidad y legalmente, para brindar un trato igualitario a todos.*
- *Excelencia: Desarrollar nuestras funciones y tareas de manera óptima, siempre con un sentido de innovación. Entregar un servicio de calidad, eficiente y eficaz, que aporte al desarrollo del país.*
- *Compromiso: Firmeza inquebrantable para hacer uso de todas nuestras capacidades, con el fin de llevar a cabo los desafíos y objetivos que la Institución y la ciudadanía disponen. Transparencia: Facilitar el acceso a toda*

la información vinculada con nuestra función, que concierne e interesa a la opinión pública, a fin de permitir el control ciudadano.

- *Respeto: Reconocer y aceptar a los demás por su valor individual. Comprender que las naturales diferencias existentes entre los funcionarios y entre éstos y los contribuyentes, se deben abordar en un clima que siempre considere al otro en su condición de persona.*

Hoy en día como en antaño las obras de infraestructura y sociales demandan alza de tributos, el alza de los tributos a parte de crear nuevos o incrementar los existentes, pasa por corregir la ley para evitar toda forma de evasión y toda artilugio legal de “**ELUSIÓN**”, que es el objeto de fondo de esta tesis de Magistratura.

1.2.- EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA

1.2.1.- Un sistema tributario funcional debería estar organizado en función en los principios de suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad.

1.2.1.a.-La suficiencia se refiere a la capacidad de los tributos para financiar el gasto del estado sin que se produzca un desbalance de pagos y exista un superávit fiscal.

1.2.1.b.- Laeficiencia debería en el sistema tributario propender a disminuir las distorsiones que pueden producir los impuestos sobre los agentes económicos.

1.2.1.c.-La equidad busca que la carga tributaria sea distribuida con justicia entre los miembros de la sociedad.

1.2.1.b.-La Simplicidad el sistema impositivo debe ser un conjunto de ordenado, racional y coherente de tributos, comprensible para todos los contribuyentes, de modo tal que reduzca los costos de cumplimiento y la probabilidad de evasión y elusión fiscal.

1.2.2.- La diferencia entre la recaudación tributaria esperada y la recaudada eficazmente corresponde a la **evasión tributaria**¹⁸

¹⁸ ISSN 0718-4654 Versión impresa / ISSN 0718-4662 Versión en línea / <http://www.capic.cl/capic/media/art2vol5.pdf>

1.2.3.- la diferencia entre **evasión y elusión** tributaria es que en el primero de ellos se trata de un ilícito jurídico tipificado “transgresión de la legislación tributaria vigente” y la elusión fiscal no hay ilícito ya que los contribuyentes utilizan los resquicios que la ley permite dentro de su marco para disminuirla.

1.2.4.-El decreto Ley N° 824 de 1974 “...extractos...”

Artículo **3°**: toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen.

Artículo **10°**: Se consideran rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera sea el domicilio o residencia del contribuyente.

Artículo **11°**: se entenderá que están situadas en Chile las acciones de una sociedad anónima constituida en el país.

Artículo **14°A)** contribuyentes obligados a declarar según contabilidad completa.

Artículo **14 ter** Regímenes especiales para micro, pequeñas y medianas empresas. 2.- situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado.

Artículo **15°** Para determinar los impuestos establecidos por esta Ley, los ingresos se imputarán al ejercicio en que hayan sido devengados o percibidos, de acuerdo con las normas pertinentes de esta ley y del Código tributario.

Artículo **17°** No constituye renta

Artículo **19°** Las normas de este título se aplicarán a todas las rentas percibidas o devengadas.

Artículo **20°**establécese un impuesto de 22,5% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario y adicional...

Artículo **21°** Las sociedades anónimas.

Artículo **22°** Los contribuyentes que se enumeran a continuación que desarrollen las actividades que se indican pagarán anualmente un impuesto de esta categoría que tendrá el carácter de único.

Artículo **23°** Los pequeños mineros

Artículo **24°** Los pequeños comerciantes

Artículo **25°** Los suplementeros

Artículo **26°** Las personas naturales propietarias de un pequeño taller artesanal.

Artículo **26° bis** los pescadores artesanales

Artículo **29°** Constituyen ingresos brutos todos los ingresos derivados de la explotación de bienes y actividades...

Artículo **30°** La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades

Artículo **31°** La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla.....

Artículo **39°** Estarán exentas del impuesto de la presente categoría las siguientes rentas.

Artículo **42°** de las rentas del trabajo segunda categoría "... se aplicará, calculará y cobrará un impuesto en conformidad a los dispuesto e el artículo 43, sobre las siguientes rentas.

Artículo **42° bis** Los contribuyentes del Art 42, que efectúen depósitos de ahorro previsional voluntario...//... podrán rebajar....

Artículo **43°** Las rentas de esta categoría quedarán gravadas de la siguiente manera: ...//... entre un 4% ...//... a un 40%...//...

Artículo **50°** Los contribuyentes señalados en el número 2 del art 42 ...//... para la deducción de los gastos les serán aplicables las normas...//...

Artículo **52°** Del impuesto Global Complementario... // ... Se aplicará, cobrará y pagará anualmente un impuesto global complementarios sobre la renta imponible...

Artículo **53°** Los cónyuges que estén casados bajo...//... declararán sus rentas independientemente.

Artículo **58°** Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos...

Artículo **59°** Se aplicará un impuesto de 30% sobre el total de las cantidades pagadas o abonadas en cuenta, sin deducción alguna, ...//... por regalías patentes de invención (reducción del impuesto hasta un 15%) ...//...

Artículo **64° bis.-** establécese un impuesto específico a la renta operacional de la actividad minera obtenida por un explotador minero.

Artículo **70°** se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas...

Artículo **90°** los contribuyentes de primera categoría que en un año comercial obtuvieran pérdidas para los efectos de declarar dicho impuesto, podrán suspender los pagos provisionales correspondientes..

1.2.5.- UNA CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL¹⁹

1.2.5.a.-La acción de **elusión racional** ocurre cuando un contribuyente elige racionalmente un área de negocios o actividad económica a fin de cancelar o estar sujeto al menor gravamen imponible, dentro del marco legal.

1.2.5.b.- La elusión con conducta dolosa, el contribuyente con la intención de disminuir o evitar el pago de impuestos o gravámenes, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, es decir, evita la configuración de un hecho gravado, corresponde tributar en primera categoría pero lo hace bajo la vía simplificada.

1.2.5.c.- Toda vez que realizado un hecho y este es gravado, es decir existe una obligación tributaria, pero no se declara ocultando la obligación bajo algún tipo de ardiles o triquiñuelas, la no emisión de facturas, facturación por monto menor, o incorporación de boletas ideológicamente falsas con el fin de disminuir la carga tributaria.

1.2.5.d.- una definición de Elusión tributaria puede ser la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos del Argentino Héctor Villegas.

1.2.5.e.-Para Hernando Sierra Mejía sostiene que la evasión es siempre ilegal por lo cual no cabe hablar de evasión legal, en otras palabras no

¹⁹ISSN 0718-4654 Versión impresa / ISSN 0718-4662 Versión en línea / CAPIV REVIEW Vol. 5 2007 / **CARACTERIZACIÓN DE LA ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE CHILE / Norberto Rivas Coronado / Carlos Paillacar Silva**

existiría la elusión. Serían los actos u omisiones con los cuales, sin atacar o vulnerar un precepto jurídico, el sujeto pasivo logra evitar que surja la obligación tributaria o disminuir su cuantía.

1.2.5.f.- La violación directa de los preceptos legales “EVASIÓN” y la vulneración indirecta de la Ley “ELUSIÓN” es una práctica generalizada, según Victor Uckmar.

1.2.5.g.- Existen entonces, innumerables modos dentro del marco legal de evitar que se produzca un acto gravado, ya que éstos obedecerían a la imaginación humana, bajo el concepto de que la Ley restringe o prohíbe expresamente lo que establece en sus preceptos, quedando todo lo demás posible de hacerse. Así entonces estos vacíos legales o áreas de matices grises, permiten un juego de intereses con los tributos del estado, éstas prácticas siempre han existido en los seres humanos a fin de asegurar la subsistencia, en la edad media ocultar una parte del trigo a los recaudadores de tributos del Rey era parte de la subsistencia, ya que no se podría recaudar lo que no existía o no era visto.

1.2.5.h.- Es interesante hacer notar que existen entre los países una serie de normas oscuras denominadas pararancelarias “legales” para impedir que ciertos productos ingresen al país, un ejemplo es el Dumping, las normas de calidad de los productos, las especificaciones técnicas, la propiedad industrial y, entre otras las normas de higiene y seguridad alimentaria, éstas son legales pero se utilizan generalmente con fines e intereses particulares proteccionistas.

1.2.5.i.- La elusión tributaria en nuestro país se ve afectada porque nuestro sistema judicial actúa por conducta antijurídica especificada, es decir, tipificada, así, si una conducta dolosa típica antijurídica no está tipificada esta no constituye delito, lo que marca una diferencia con otros modelos en los cuales el criterio no es la tipicidad sino el espíritu de la Ley.

1.2.5.j.- Así la Ley va evolucionando cada vez que existe un modo adportas de la ley para evadir o disminuir tributos sin cometer delito o

actos ilícitos, supuesta “Elusión”. Por ejemplo exportar concentrado de Cobre, pulpa de celulosa, ambos dos productos o commodities son legales, pero producen un perjuicio al país ya que su valor impositivo respecto de exportar paneles de madera o cables eléctricos a modo de ejemplo, tendría un tributo más alto país ya que su valor económico es mayor.

1.2.5.k.- La Elusión no es una conducta dolosa o antijurídica, ya que de serlo, sería entonces bajo la figura típica antijurídica de evasión.

1.2.5.l.- La Elusión es a juicio de los autores una vía legal para disminuir la carga tributaria o evitar que nazcan obligaciones impositivas dentro del marco legal, que de actuarse bajo el espíritu de la Ley no ocurrirían.

1.3.- PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

1.3.1.- *En Opinión de los Autores Norberto Rivas Coronado / Carlos Paillacar Silva, obra citada...*

“...El dueño de un predio agrícola podría elegir, astutamente, desarrollar su actividad económica por cualquiera de los siguientes regímenes tributarios: 1) Régimen general de tributación sobre la base de renta efectiva determinada según contabilidad completa; 2) Régimen de renta presunta, si cumple requisito legal, si cumple requisito legal...”

A este tipo de conducta podríamos denominarlo de cualquier modo; pero, lógicamente, debe dársele un solo nombre, a fin de evitar confusión conceptual: “**Planificación tributaria**”; así, cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita.

1.4.- QUÉ PASA EN CHILE

1.4.1.- Contribuyentes, la elusión en el impuesto a la renta en conformidad con el decreto Ley n° 824, existirían brechas o falta de definiciones o de preceptos legales que dejan vacíos o diferentes matices que pueden aprovecharse para la Elusión en tre ellos y otros:

1.4.1.a.- distribución o retiro encubierto de utilidades o beneficios, así las cosas si un contribuyente persona natural retira utilidades de una sociedad de personas, debe pagar el impuesto Global Complementario o adicional, siempre que tal retiro se impute a utilidades acumuladas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), o bien no quedar afecto a dichos impuestos si se imputa al Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT), así lo dispone el artículo 14, párrafo A) N° 1 de la Ley de la Renta.

1.4.1.b.- Si en una sociedad anónima, se distribuyen dividendos a sus accionistas personas naturales, éstos siempre deben tributar con el impuesto Global complementario o adicional, a no ser que hayan utilidades exentas o no tributables en el FUNT, en cuyo caso se imputan a este fondo y no pagan impuestos (Art 14, párrafo A), N° 2 de la Ley de renta.

1.4.1.c.- Si el retiro se disfraza de un préstamo efectuado por una la sociedad al socio persona natural, habría elusión del impuesto, o bien, no se efectúa retiro de la empresa, sino que se utilizan bienes de propiedad de la empresa, la norma legal los denomina retiros presuntuosos.

1.4.1.d.- Si existen retiros excesivos con el objeto de ser reinvertidos en otra empresa, la situación de los retiros excesivos queda indefinida mientras no existan utilidades tributables o no tributables a las cuales ellos deban imputarse.

1.4.1.e.- Si un bien transable se infravalora, por ejemplo la venta de un auto y se cancela el valor de imponible mínimo, se está afectando el pago de tributos en perjuicio fiscal.

1.4.1.f.- El recurso de los gastos innecesarios para generar la renta más allá de lo razonable y justo, sería una forma de elusión, el derroche de materias primas, los sobre procesos, etc.

1.4.1.g.- EL aprovechamiento de beneficios fiscales sin cumplir con todos los requisitos, inversiones en regiones extremas, inversiones en infraestructura, en compra de activos fijos, el pago de campañas políticas con facturas ideológicamente falsas o legalmente emitidas, cuyo objeto es disminuir el pago de impuestos, las donaciones a nombre de la empresas del retail con fines benéficos, pero que cuyos recursos provienen no de la empresa sino de los clientes, etc. Serían formas de elusión tributaria.

1.4.1.h.- Elusión puede darse por activos adquiridos bajo la vía de leasing, sin hacer la opción de compra, correspondería a una compra pero para fines tributarios es un simple arrendamiento.

1.4.1.i.- Las ficciones legales, Kart Larenz la ficción jurídica consiste en la equiparación voluntaria de algo que se sabe que es desigual, medio técnicamente legal, como medio de fundamentación de la sentencia y de su empleo en la ciencia, que consiste en aplicar un precepto legal del caso uno, como si fuere válido también para el caso dos, constituye una remisión oculta, a sabiendas que para el caso uno y el caso aplica exactamente igual, hace aparecer que aplicado al caso dos no corresponde. Se crea una realidad jurídica distinta de la real. Que constituirían **falacias judiciales**, es decir, **BASADOS EN HECHOS REALES SE OBTIENE UNA REGLA GENERAL PERO FALSA, UN RAZONAMIENTO NO VÁLIDO O INCORRECTO CON APARIENCIA DE VERDADERO.**

1.5.- ASESORES

1.5.1.- Los asesores tributarios más cotizados son justamente exfuncionarios de SII o ex ministros de Hacienda, se ha escuchado que uno de éstos asesores puede llegar a cobrar 20.000.000 de pesos por un almuerzo “asesoría verbal”²⁰.

1.5.2.- Ex funcionario del SII revela condonación a Penta durante el primer gobierno de Bachelet negociada entre Ricardo Escobar y el señor Délano²¹. Esta es una manera legal de “elusión”, ya que mediante alguna regalía o artillos la ley deja de aplicarse legalmente. Condonación de impuestos Johnson’s por 7.300 millones, la Dirección de Grandes Contribuyentes (DGC) aprueba mediante resolución exenta n° 261, condonación de multas tras petición de Johnson’s²² Fuente EMOL 13 Julio de 2013.

1.5.3.- La ley hace responsable a los dueños de la Empresa al Contador, pero no a los directores de la empresa que promueven actos u omisiones tendientes a mejorar el rendimiento financiero de la organización, es una manera de no castigar la promoción de acciones de “elusión” a los autores intelectuales y jerárquicos con responsabilidad.

1.5.4.- Recientemente la aparición de firmas consultoras en fraudes en los informes sobrevalorando o subvalorando empresas, las que recientemente fueron sancionadas como Waterhouse en su auditoría a la Polar.

Son cuatro las firmas de auditoría externa con mayor presencia de mercado en Chile: Deloitte, con el 33% de participación e ingresos totales por \$49.805.178.902; PwC (ex

²⁰ <http://www.24horas.cl/politica/velasco-declara-que-cobro-20-millones-por-charla-a-penta-por-una-copada-agenda-1567109>

²¹ <http://www.elmostrador.cl/mercados/sin-editar-mercado/2015/01/05/ex-funcionario-del-sii-revela-condonacion-a-penta-durante-el-primer-gobierno-de-bachelet-negociada-entre-ricardo-escobar-y-el-choclo-delano/>

²² <http://www.emol.com/noticias/economia/2013/07/12/608857/cronologia-del-caso-johnsons-y-las-denuncias-de-presuntas-irregularidades-en-el-sii.html>

PricewaterhouseCoopers), con un 28% del mercado e ingresos por \$42.815.065.000; *Ernst & Young*, con un 26% e ingresos por \$38.971.505.597, y *KPMG*, con un 13% e ingresos por \$19.173.575.557. Esos fueron los datos informados a la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) para el período 2011, el mismo año en que estalló la bomba de La Polar y comenzó a repartir sus esquirlas al mercado. Pero el cuadro de honor está experimentando cambios radicales por estos días. Así pasó también en Estados Unidos a raíz del escándalo financiero de Enron²³.

1.6.- ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS

1.6.1.- Centro Interamericano de Administradores Tributarios

Fundación del CIAT²⁴ “reproducción con fines académicos”

*Luego de una gira realizada en 1965 a los Estados Unidos de América por parte de autoridades de administraciones tributarias de países americanos, convocados para conocer y debatir en el terreno los problemas fundamentales de la administración fiscal, Sheldon Cohen y Harold Moss, en ese entonces Comisionado y Director de la Oficina de Asistencia Internacional del Servicio de Rentas Internas de EEUU, respectivamente, **tuvieron la visión de crear un organismo** que sirviera de foro permanente para la consideración de los problemas de las administraciones tributarias.*

1.6.1.a.-*Al efecto se designó un Comité de Iniciativas (SteeringCommitte) a fin de estructurar las bases de un organismo multilateral de administradores tributarios. El Comité estuvo integrado por: Sheldon Cohen y Harold Moss (EEUU), Roberto Hoyo y Alfredo Gutiérrez (México), Jaime Ross y **Tomás Aguayo (Chile)**, Menalco Solís y Targidio Bernal (Panamá) y Edison Gnazzo y*

²³<http://ciperchile.cl/2012/04/19/price-waterhouse-la-auditadora-de-la-polar-enfrenta-el-castigo-del-mercado/>

²⁴<http://www.ciat.org/index.php/acerca-del-ciat/nuestra-historia.html>

Emilio Vidal (Uruguay). En reuniones cumplidas en 1965 y 1966, dicho Comité proyectó los Estatutos del organismo.

1.6.1.b.-*En mayo de 1967 durante la primera Asamblea General celebrada en Panamá, se aprueban los Estatutos del Centro Interamericano de Administradores Tributarios - CIAT. En 1997 se aprobó un cambio en la denominación del Centro, pasando a denominarse Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, para enfatizar la naturaleza institucional del organismo.*

1.6.1.C.- EVOLUCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DEL CIAT

Hasta 1977 las actividades del CIAT estuvieron fundamentalmente dirigidas a la organización de las reuniones internacionales (Asamblea anual, conferencias y seminarios técnicos), la publicación de un boletín informativo y la conformación y mantenimiento de una biblioteca especializada en temas tributarios. En ese año, se firmó un Acuerdo de Cooperación Técnica con la República Federal de Alemania que estableció una misión permanente en el CIAT redundando en importantes beneficios para la organización y sus países miembros. El Acuerdo se mantuvo hasta el año 1997 y facilitó la actuación del CIAT hacia el campo de la asistencia técnica.

1.6.1.d.-*En 1982 y 1983 se celebran convenios de cooperación técnica con Francia y España, respectivamente. Como consecuencia de ellos, se establecieron las misiones permanentes de esos países en la sede del CIAT en Panamá. Estos convenios posibilitaron al CIAT potenciar las actividades en beneficio de sus países miembros.*

1.6.1.e.-*En 1983 asimismo, se inicia el Proyecto Regional de Cooperación Técnica sobre Registro Único de Contribuyentes y Cuenta Corriente, RUC/CC, para Centroamérica y el Caribe, financiado por el BID y ejecutado por el CIAT. A partir del mismo nuestro Centro pasaría a actuar como agencia*

especializada prestadora de servicios de asistencia técnica para las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe.

1.6.1.f.-*En el año 1989, durante la Asamblea General de Uruguay, se aprobó la reforma de los Estatutos. Creando la categoría de Miembros Asociados, a la cual se incorporan en 1990 España y Portugal, en 1991 Francia, en 1995 Italia y en 1996 los Países Bajos.*

1.6.1.g.- *El proceso de evolución institucional continuó en los años 90: por un lado, con la creciente utilización de las tecnologías de la información y de herramientas gerenciales como la planificación estratégica, y, por otro, por el acercamiento y mayor compromiso de los países miembros europeos, que culmina en el año 2001 con la adquisición de la condición de miembros de pleno derecho de cinco de ellos. Otro acontecimiento notorio en el desarrollo del CIAT fue la incorporación de Republica Checa y Sudáfrica en la Asamblea de Bolivia en el 2004, de Kenya en la Asamblea General de Brasil en 2006, y de la India, en la Asamblea General de Guatemala, en 2009, como países miembros asociados.*

1.6.1.h.-*La participación de todos estos países ha permitido incrementar y mejorar sustancialmente las posibilidades del CIAT para cumplir con su objetivo de apoyo al perfeccionamiento y modernización de las administraciones de sus países miembros.*

1.6.1.i.-*Es importante señalar que el volumen y campo de actividades del CIAT, así como el número de países miembros y miembros asociados de diferentes continentes, se ha expandido notoriamente desde su creación, siendo posible afirmar que nuestro Centro en la actualidad es la mayor y principal organización a nivel mundial de las que aglutinan administraciones tributarias.*

1.6.1.j.-*En esa línea, mantiene asimismo estrecha relación interinstitucional y ha firmado convenios de cooperación con las más importantes entidades internacionales públicas y privadas especializadas en la materia tributaria.*

1.6.2.- EN OPINIÓN DE LA OCDE NUESTRO RECAUDO TRIBUTARIO ES BAJO²⁵

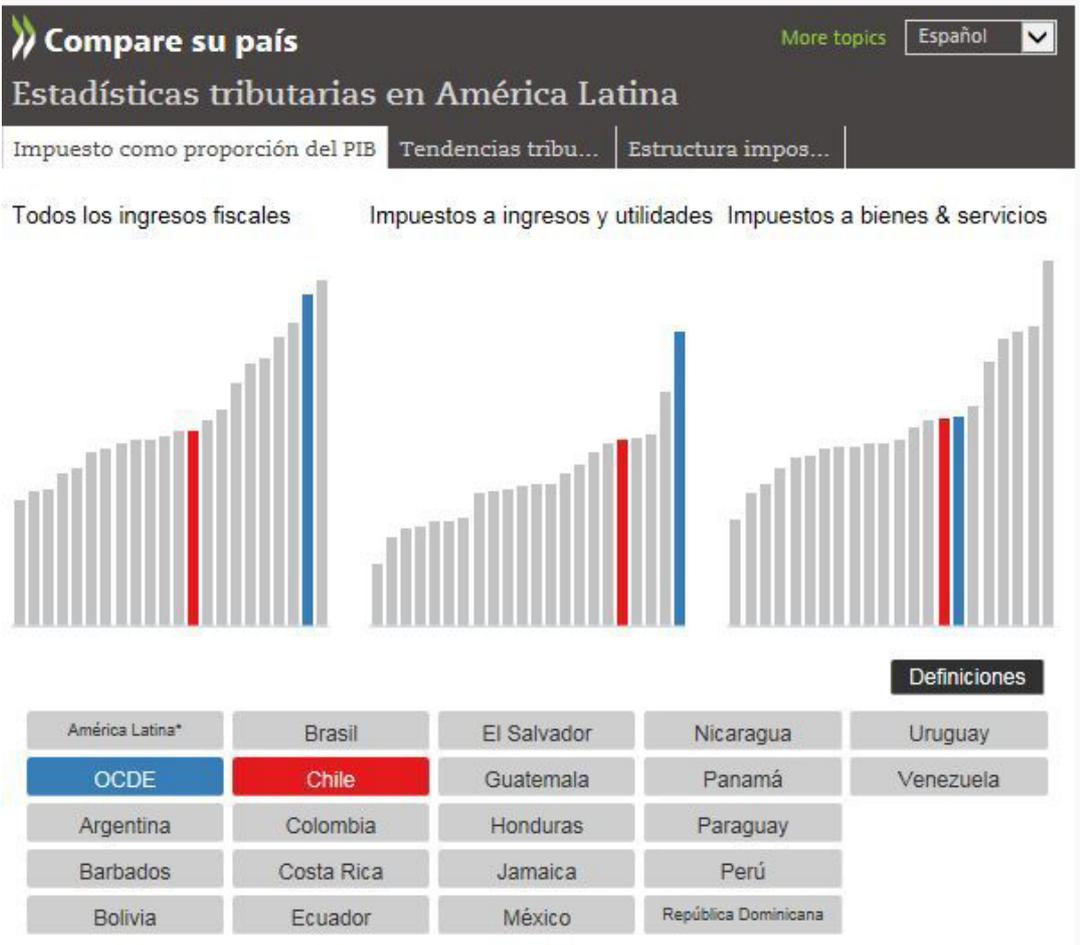
(Reproducción con fines educacionales) Recaudación tributaria como porcentaje del PIB

- En 2012, la tasa de recaudación tributaria sobre el PIB subió con respecto a 2011 en 13 de los 18 países de América Latina y el Caribe analizados, se redujo en cuatro (Chile, Guatemala, México y Uruguay) y permaneció sin cambios en uno (Costa Rica).
- La diferencia entre la tasa media de recaudación tributaria sobre el PIB de la OCDE y la correspondiente a los 18 países de América Latina y el Caribe se redujo de 19 a 14 puntos porcentuales entre 1990 y 2012.
- En 2012, los mayores incrementos de las tasas de recaudación tributaria sobre el PIB correspondieron a Argentina (2,6 puntos porcentuales), Ecuador (2,3 puntos porcentuales) y Bolivia (1,8).
- Las mayores caídas se produjeron en Uruguay (1,0 punto porcentual) y Chile (0,4 puntos porcentuales).
- En el período 2007-2012, 11 países registraron aumentos. El mayor se dio en Argentina (8 puntos porcentuales), seguido por Ecuador (7 puntos) y Paraguay (4 puntos). Otros 7 países mostraron disminuciones, encabezados por Venezuela y la República Dominicana (3 puntos porcentuales cada uno).

²⁵<http://www.oecd.org/newsroom/los-ingresos-tributarios-aumentan-en-america-latina-pero-aun-son-bajos-y-varian-entre-los-paises.htm>

1.6.3.- ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS

- Luego del sólido crecimiento de los últimos veinte años, los impuestos generales sobre el consumo (principalmente el IVA y los impuestos sobre las ventas) representaron 33,8% de los ingresos tributarios de los países de América Latina y el Caribe en 2011, frente a 20,3% de los países de la OCDE, mientras que el peso de los impuestos específicos sobre el consumo (como los impuestos selectivos o los impuestos sobre el comercio internacional) se ha reducido hasta 17,7% (en la OCDE es de un 10,7%).
- En los países latinoamericanos los impuestos sobre la renta y las utilidades representaron en 2011, en promedio, 25,4% de la recaudación, mientras que las contribuciones a la seguridad social supusieron 16,9% (en la OCDE dichos porcentajes son de 33,5% y 26,2%, respectivamente).



Fuente OCDE Perspectivas económicas de América Latina 2015. OCDE (2014,(Chile)²⁶

²⁶ http://www.keeppeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2015_rev_lat-2015-en-fr#page3

1.7.- TRIBUNALES

1.7.1.- Los Tribunales Tributarios y Aduaneros (TTA) que funcionan en las regiones de Santiago, Valparaíso, Arica y Parinacota, Tarapacá, Antofagasta, Atacama, Coquimbo, Maule, La Araucanía, y de Magallanes y Antártica Chilena, resuelven las controversias tributarias o aduaneras que se suscitan en las respectivas jurisdicciones territoriales, y garantizan procedimientos más rápidos, eficaces y transparentes²⁷.

Lo rigen y aplican las siguientes disposiciones

[Ley N°20.322](#)

[Ley N°20.420](#)

[Decreto Ley N°830](#)

[Decreto con fuerza de Ley N°30](#)

[Decreto Ley N°824](#)

[Decreto Ley N°825](#)

[Ley N°18.320](#)

[Ley N°20.406](#)

[Ley N°20.732](#)

[Decreto con fuerza de Ley N°1](#)

²⁷http://www.tta.cl/opensite_20091214113241.aspx

[Decreto Ley N°3475](#)

[Resolución N°1300](#)

1.7.1.- EL JUICIO EMBONOR CON SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS²⁸.

Reproducción con fines de educación

En el año 2011, el Servicio de Impuestos Internos resolvió rechazar determinados gastos generados por la agencia de un contribuyente en el exterior, y por ende, imposibilitar deducirlos a sus resultados en Chile, bajo el argumento fundamental de que dichos gastos no contribuyeron a generar rentas tributables.

Los gastos no acreditados a juicio del SII, correspondían a intereses pagados por la agencia del contribuyente en el exterior, provenientes de financiamiento utilizado en la adquisición de una sociedad anónima en el exterior, la cual a su vez adquirió diversas sociedades operativas en Chile.

La cronología de los hechos, asentados por el tribunal tributario en su sentencia (Considerando cuarenta y cuatro) es resumidamente la siguiente:

1. En el año 1999, una sociedad chilena (reclamante) constituye en Islas Caimán una agencia, la cual obtiene recursos financieros mediante la emisión y colocación de bonos en el mercado bursátil norteamericano y a través de la contratación de diversos préstamos obtenidos de la Banca.
2. En el año 1999, se constituye una Filial en Islas Caimán, en la cual la reclamante tiene el control del capital. El capital enterado en la sociedad Filial proviene íntegramente del financiamiento obtenido por la agencia mediante la emisión de bonos.
3. En 1999, la Filial compra la totalidad de las acciones de una sociedad que es dueña de diversas plantas productivas ubicadas en Chile.

²⁸Análisis sobre el Fallo Tributario de Coca Cola Embonor contra el Servicio de Impuestos Internos. Analysis on the tax judgment Coca Cola Embonor vs. Chile's Tax Service. Autor: Eduardo IrribarraSobarzo

4. En el año 1999, la filial en islas Caimán vende a una filial en Chile de la reclamante, las acciones de la sociedad que es propietaria de las plantas productivas. El pago de la filial chilena a la filial en Islas Caimán, se produce mediante crédito directo entre la vendedora, en cuenta corriente mercantil.

5. En el año 2005, la filial chilena se divide en dos empresas. La nueva sociedad adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la filial en Islas Caimán.

6. Con posterioridad a la división, la sociedad reclamante absorbe a la nueva sociedad producto de la división, y adquiere las plantas productivas y el pasivo en favor de la filial en Islas Caimán.

7. La reclamante, luego de absorber a la sociedad referida en el número anterior, Además de ser propietaria de la filial en Islas Caimán, adquiere un pasivo a favor de esta última, y las plantas productivas o sociedades operativas.

El efecto más importante de la operación del reclamante, es que el pago de los intereses que la agencia efectúa por el financiamiento para adquirir el control de la Filial en Islas Caimán lo devenga a resultados en su renta chilena, generando un gasto y una pérdida significativa afecta al régimen general del impuesto de Primera Categoría.

Además, dicha pérdida generó un PPUA millonario.

Por otro lado, al tener el reclamante un pasivo en favor de dicha Filial, las remesas que aquella remesaba al exterior no tributan en Chile, además de constituir para la misma un gasto aceptado. A mayor abundamiento, y de acuerdo a la legislación de Islas Caimán, la Filial en ese país no tributa por las distribuciones de dividendos de sus accionistas, por lo cual el pago de dicho pasivo nunca se afectó con tributación alguna en Chile ni en esa Isla.

En el fallo se citan los argumentos que el contribuyente ofreció en el reclamo tributario, y que fundamentalmente son:

1. De acuerdo al art. 41 B inciso segundo N° 1 de la Ley de la Renta 4, los contribuyentes deben agregar directamente a la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría determinado por las rentas del país, el resultado tributario (positivo o negativo) obtenido en el ejercicio en el exterior por la agencia o establecimiento permanente.

2. Que el resultado tributario negativo de la agencia se encuentra determinado principalmente por gastos que corresponden a intereses devengados con ocasión de la obtención de los recursos que fueron invertidos como aporte de capital en la filial, la cual adquirió las sociedades operativas.

3. Que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 inciso 3° N° 1 de la Ley de la Renta, los contribuyentes pueden deducir como gasto, en la medida que se relacionen con el giro del negocio, los intereses pagados o devengados sobre cantidades adeudadas, dentro del año a que se refiere el impuesto, que se relacionen con préstamos empleados directa o indirectamente en la adquisición, mantención y/o explotación de bienes que produzcan rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría.

4. Que de acuerdo a algunos pronunciamientos del mismo Servicio de Impuestos Internos (Oficios N° 5.077 de 28 de julio de 1978 y N° 3424 de 26 de julio de 2006), a los cuales se acogió de buena fe, se ha podido dilucidar que el requisito de generar rentas gravadas en primera categoría que deben tener los bienes que el contribuyente adquiera para que los gastos asociados a dicha adquisición se acepten, es en términos potenciales, es decir, deben ser susceptibles de producir rentas, no existiendo obligación de que efectivamente se generen. En consecuencia, la adquisición de las acciones por la reclamante de las acciones de la Filial en Islas Caimán cumple el requisito de que dichas acciones potencialmente produzcan rentas gravadas.

5. Que no resulta lógico efectuar distinción alguna entre una matriz y una agencia, por cuanto ambas son una misma cosa, toda vez que constituyen la misma persona jurídica.

De lo anterior se desprende forzosamente que no puede existir una desvinculación entre los ingresos de una matriz y los gastos de una agencia.

En virtud de los argumentos anteriormente citados, el contribuyente concluye que el aporte de capital en una sociedad anónima extranjera, es una inversión susceptible de generar rentas gravadas con Impuesto de Primera Categoría, y se además relaciona con su giro.

Por su parte, el Servicio contestó el reclamo, fundamentando el rechazo de las pérdidas en las siguientes razones:

*“a) **Falta de acreditación de la pérdida de la agencia que incidió en el resultado tributario de la reclamante**, dado que la documentación aportada por la reclamante durante el proceso de fiscalización, no resulta ser clara ni completa, impidiendo que pueda acreditarse la pérdida de la Agencia reconocida por su Matriz. Asimismo, que no fue acompañada en la oportunidad legal correspondiente la documentación que el Servicio de Impuestos Internos requirió para que se justificara fehacientemente los resultados negativos mencionados.*

*b) **La ausencia de la debida y directa correlación entre los ingresos y gastos** dado que “ la Agencia no ha obtenido rentas que puedan asociarse a los créditos e intereses derivados de los mismos, obteniendo sólo resultados negativos por más de 10 años incidiendo igualmente en los*

resultados tributarios de su Matriz.” En este sentido, el SII expresó que “a partir de la obtención del financiamiento en el año 1999 hasta antes de la adquisición por parte de XX en el año 2005, no había posibilidad de recibir rentas susceptibles de ser gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, razón por la cual no se da la relación inmediata y directa entre ingresos y gastos en los términos de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

El Servicio de Impuestos Internos sostiene en la contestación que a partir de la citación efectuada al contribuyente no se registraron antecedentes sobre rentas obtenidas por la agencia a contar del uso del financiamiento por el cual se deducen como gastos los intereses que éste generó.

Asimismo, el SII aduce que a partir de los antecedentes aportados previa y posteriormente a la citación, se estimaron no acreditadas, justificadas ni respaldadas las partidas citadas, razón por la cual se dictó la Resolución N° 85 objeto del reclamo.

En la Resolución N° 85 se señaló, entre otros argumentos, que de la información aportada por el contribuyente no resultó suficiente ni permitió acreditar los gastos de intereses efectuados por la agencia, en los términos que exige el artículo 31 de la Ley de la Renta, por no contar con el debido respaldo documentario para evaluar la efectividad y cuantía de la operación eventualmente celebrada, y del mismo modo, los antecedentes expuestos y documentos aportados tampoco fueron suficientes para acreditar la pérdida de arrastre de su agencia en Islas Caimán utilizada como gasto por el contribuyente, que se fundarían en los intereses provenientes de las deudas cuya existencia no fue justificada ni acreditada de modo alguno, ya que no se aportaron otras contabilizaciones además de aquella correspondiente a la emisión de Bonos USA serie 144 A para el año 1999, tales como cartolas, pagarés, cuadros o planillas que mostrasen la composición de los intereses devengados hasta el año comercial 2009.

Por su parte, el SII sostiene que tampoco fue acreditada la obtención de rentas por la agencia en Islas Caimán o por la matriz a partir de los financiamientos que se habrían contratado por la primera, y en Chile, bajo un proceso de reorganización empresarial efectuado sólo durante el año 2005, le habría permitido a la matriz adquirir las plantas operativas.

Finalmente, el SII argumentó que respecto de la alegación efectuada por el contribuyente en su escrito de reclamo sobre la aplicación del artículo 26 del Código Tributario en relación con la jurisprudencia administrativa que versa sobre la potencialidad de generar rentas gravadas en primera categoría existente en la adquisición de los derechos sociales, que de la respuesta dada a la Citación y los antecedentes acompañados no es posible desprender la aplicación de los criterios invocados por el reclamante, puesto que la justificación de las pérdidas cuestionadas

tendría su origen en la adquisición de acciones de una Sociedad Anónima y no de derechos sociales de una sociedad de personas.

A la luz de la pretensión y defensa en el reclamo, el Tribunal Tributario estableció como puntos de prueba los siguientes:

1) Procedencia de deducir como gasto necesario para producir la renta líquida imponible del Impuesto de Primera Categoría del año tributario 2010, declarada por la reclamante XX, RUT N° XX, mediante formulario 22 folio N°100903990, la suma de \$ 965.410.100, por concepto de pago de intereses, efectuado por su Agencia en Islas Caimán, destinada a financiar el aporte de capital en la Filial ubicada en Islas Caimán, denominada Embotelladora Arica Overseas y, asimismo, la suma de \$ 188.815.467.514, por concepto de pérdidas de arrastre, imputadas en el mismo formulario. Hechos, motivos y circunstancias.

2) Efectividad de que los montos dados en préstamo a la Agencia en el exterior, que han devengado la obligación de pago de intereses cuya procedencia como gasto se discute, fueron destinados a la adquisición directa o indirecta de activos que generan o son susceptibles de generar rentas gravadas con Impuesto a la Renta de Primera Categoría.”.

3) Constitución del Grupo Empresarial del cual XX, RUT N° XX, es la Empresa Matriz; y los estatutos y balances tributarios de cada una de las filiales y Agencias o Sucursales que intervienen en el proceso de reorganización impugnado por el ente Fiscalizador, mediante la fiscalización terminado con la Resolución N° 85, de 9 de mayo de 2011, reclamada en autos, de los Años Tributarios 2000 a 2010.

4) Efectividad de haberse obtenido por parte de la Agencia Embotelladora Arica S.A. los dineros provenientes del financiamiento correspondiente a los contratos de crédito financieros e instrumentos de deuda, los cuales habrían dado origen a los intereses cuya deducción fue cuestionada a XX, RUT N° XX, en la Resolución Exenta N° 85 de fecha 9 de mayo de 2011.

5) Efectividad que los dineros obtenidos por la Agencia Embotelladora Arica S.A., a consecuencia de la emisión de Bonos 144-A de EE.UU. fueron destinados íntegramente como aporte de capital en la sociedad Filial Embotelladora Arica Overseas, efectividad que los dineros obtenidos del Crédito Sindicado fueron destinados a pagar la obligación contraída mediante la emisión de Bonos 144-A de EE.UU.; y, efectividad que los dineros obtenidos de los contratos de Crédito Bilaterales fueron destinados al pago del Crédito Sindicado.

6) Efectividad que los montos rebajados por XX, RUT N° XX, como gasto del ejercicio y pérdida de arrastre, determinando su resultado negativo de la Renta Líquida Imponible para el año tributarios 2010, corresponden a los intereses que se habrían efectivamente devengado

producto del financiamiento otorgado a la Agencia Embotelladora Arica S.A., a través de la emisión de Bonos 144-A y de las obligaciones de crédito.

En la parte resolutive, el Tribunal Tributario no dio lugar al reclamo interpuesto por el contribuyente, con condenación en costas.

En contra del fallo emitido por el TTA, el contribuyente interpuso recurso de apelación ante la I. Corte de Apelaciones de Arica, el cual fue rechazado. Finalmente, el contribuyente recurrió de casación en el fondo ante la E. Corte Suprema, tampoco sin éxito.

Sin perjuicio de que la decisión sobre el reclamo tributario de Embonor se mantuvo sin modificaciones en las instancias superiores, tanto la Corte de Apelaciones como la Corte Suprema expresaron con ocasión de los recursos presentados sus particulares interpretaciones respecto de algunos preceptos tributarios, y que ciertamente impactan el entendimiento vigente sobre los mismos.

Conclusiones.

De acuerdo a lo analizado en este artículo, es posible visualizar el impacto que ha significado el fallo Embonor en el entendimiento sobre diversas normas tributarias, sobre todo por la confirmación de tales criterios por los tribunales superiores que conocieron de los recursos presentados por el contribuyente reclamante.

En primer lugar, acentuamos la necesidad de tener presente el efecto relativo de las sentencias preceptuado en el artículo 3° inciso segundo del Código Civil, esto es, que sólo tienen fuerza obligatoria en las causas en que se pronunciaren, lo cual no debe quitarnos la fe de que en un futuro los tribunales puedan modificar sus criterios.

Por otro lado, no podemos desconsiderar tampoco que en general el nivel de conocimiento de los tribunales superiores en materia tributaria, no está todavía a la altura de las exigencias, lo cual implica ciertamente una barrera para la obtención de justicia de parte de los contribuyentes, lo cual debe ser resuelto a la brevedad, comenzando con la implementación de salas especializadas en materias tributarias en Cortes de Apelaciones, exigencia que está en la ley, pero que aún no se cumple.

Por último, y sin que este artículo haya versado sobre el análisis de la estrategia de la defensa de Coca Cola Embonor en este juicio, tanto en primera como en las instancias superiores, es necesario también resaltar que este aspecto del análisis jurisprudencial es importantísimo para saber si efectivamente los tribunales han recibido del demandante los argumentos idóneos, oportunos, fundamentados y claros, y en definitiva, si el malogrado resultado de tales

sentencias se debe en parte a tales defectos, más que a una falta de conocimiento de las normas impositivas por parte de los sentenciadores.

En relación con la exigencia de correlación entre ingresos y gastos que los tribunales determinaron como un requisito para aceptación de gastos, será necesario defender con ahínco desde la academia y doctrina el entendimiento incorrecto de la norma tributaria por parte de los tribunales. Que exista la posibilidad de que un juez verifique ex post que un determinado gasto no generó rentas, o peor, decretarlo así al momento del desembolso, y por tal motivo ordenar su rechazo, además de ir en contra de la propia naturaleza incierta de los negocios, es una grave contingencia que puede inhibir determinados emprendimientos de los contribuyentes, y que tenderá a impedir la creación de negocios innovadores o más osados.

También este fallo nos ha generado críticas respecto del no reconocimiento como gastos necesarios de todos aquellos desembolsos que se destinen a la adquisición de acciones, sin perjuicio de que la normativa tributaria no deja dudas de su procedencia, así también los Oficios del SII citados por Embonor que expresamente lo permiten. A nuestro juicio, el tribunal enfocó demasiado la atención en las sociedades operativas chilenas como los únicos bienes susceptibles de producir rentas, pero no consideró que la adquisición de acciones por parte de la reclamante, en la sociedad anónima extranjera propietaria de dichas sociedades operativas, es claramente un activo susceptible de generar rentas por sí misma.

Por otro lado, creemos que el asunto más delicado que surgió con este fallo, es la condena de actos cuya causa determinante es el ahorro tributario mediante la elusión de impuestos, sin que exista norma alguna que condene esta situación, confundiéndolos casi con evasión, e impugnando los gastos que dicha operación genere. En este sentido, la crítica del TTA de aquellos actos denominados por el mismo como “ineficientes” es una consideración que escapa de la competencia de los tribunales de justicia, dado que los contribuyentes son libres de tomar sus propias decisiones económicas, sean estas buenas o malas, debiendo limitarse tanto el SII como los jueces a juzgar el alcance tributario de tales decisiones, pero no su oportunidad y mérito económico, ni menos su “causa motivo”.

Por su parte, la exigencia de una legítima razón de negocios para los actos de los contribuyentes, solamente se encuentra en el caso de aportes parciales o totales de activos en proceso de reorganización, supuesto no aplicable en este caso, quedando en el resto de las hipótesis la mayor libertad en cuando a las razones para realizar determinados actos y contratos.

Si existe una voluntad judicial y del Fisco de condenar la elusión tributaria por amenazar la estabilidad del erario nacional, es necesario que dicha condena se sitúe en una ley enmarcada siempre dentro de normas constitucionales, o bien que el Servicio de Impuestos Internos se atreva a fundamentar una impugnación de actos basado en el abuso de derecho, simulación, enriquecimiento ilícito, fraude a la ley, entre otras acciones, las cuales tienen sus propios requisitos y exigencias. Inclusive, es posible invocar la misma nulidad por objeto ilícito del Código Civil respecto de actos contrarios a la moral, orden público o buenas costumbres, o también el poco conocido artículo 11 del Código Civil que recoge el principio “*dura lex, sed lex*”, la cual permite declarar nulo los actos que la ley declara como tales con el fin de precaver un fraude, aunque dichos actos en sí no se sancionen con nulidad.

Como es posible apreciar, mediante estas herramientas que posee nuestro ordenamiento jurídico, y sin perjuicio de instar a un análisis sobre modificaciones legales que apunten a proveer mejores herramientas a los particulares para demandar la ineficacia de actos denominados como fraudulentos, no se fuerza ni desvirtúa la norma tributaria en pos de obtener una sanción a contribuyentes que realicen actos que atentan normas y principios civiles o constitucionales, pero no de naturaleza tributaria.

CAPÍTULO SEGUNDO

REFORMATRIBUTARIA LEY 20.780 -2014

**Análisis sobre el sistema de antielusión
tributaria en Chile**

2.- REFORMA TRIBUTARIA“ Ley 20780 2014”

Análisis sobre el sistema de antielusión tributaria en Chile

2.1.- Sistema anti elusión

2.1.1.a.- NORMAS DE LA REFORMA.

REFORMA TRIBUTARIA (LEY N° 20.780, DE 29.09.2014) TEXTOS COMPARADOS (Actualizado al 24/11/2014)²⁹

Introdúcense las siguientes modificaciones en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974:

2.1.1.b.- En Opinión del colegio de Contadores de Chile³⁰“reproducción con fines académicos”

1.- FISCALIZACIÓN PARA ATRIBUCIÓN DE RENTAS.

Es indudable que se debe dotar al SII de una estructura que permita una Fiscalización eficiente de “la ley”.

Lo que se rechaza son las nuevas atribuciones y facultades, que dicen relación con que el ente fiscalizador atribuya renta arbitrariamente, pudiendo determinar que miembros de una sociedad pagarán los impuestos por las utilidades y en qué porcentaje lo harán, sin tener en consideración el pacto social.

Lo que se propone como medida anti elusión, es evitar el abuso en la participación de la renta y la discrecionalidad del servicio para atribuir las, fijando:

a) Para las sociedades anónimas que son sociedades de capital (por tanto el aporte de los accionistas en la generación de la renta no juega un rol) se debe respetar la participación accionaria.

*b) Para las sociedades limitadas, se propone **NO** permitir la tributación en forma distinta a la participación social del capital según conste en la escritura societaria,*

²⁹http://www.sii.cl/pagina/comparado_reformaf.pdf

³⁰<http://www.chilecont.cl/wp-content/uploads/2014/07/PROPUESTA-REFORMA-TRIBUTARIA-COLEGIO-DE-CONTADORES.pdf>

tributación que debe ser de acuerdo al % de participación en el capital, homologando esta situación a las sociedades anónimas.

c) La excepción a este último caso lo constituyen, ya en la actualidad, las sociedades de profesionales de segunda categoría, que tienen la posibilidad de tributar en base a un % distinto a la participación del capital, y como lo que acuerden los socios año a año (el rol de los socios, todos profesionales afines, en estas sociedades es relevante en la generación de la renta).

2.1.1.c.- ARTICULO 100 CÓDIGO TRIBUTARIO.

*Esta norma “**Anti Elusión**” claramente afecta el ejercicio de la profesión; como Contadores y en defensa del actuar de nuestro gremio, es un deber hacer ver que esta norma va más allá de la razonabilidad del actuar del SII.*

a) A modo de ejemplo, existen planificaciones tributarias que pueden o no tener el carácter solo elusivo y que el Contador en el ejercicio de su profesión, es quien materializa ante el SII la aplicación de los actos jurídicos realizados por el contribuyente sin tener por que conocer el objetivo que tuvo en mente el contribuyente en realizarla, resultando arbitrario hacer responsable a los Contadores de esta gestión.

b) La norma en cuestión no tiene parámetros de objetividad, lo cual terminará por inhabilitar a los Contadores en recomendaciones propias de la profesión tan básicas como el hecho de sugerir a un cliente la necesidad de establecer un sueldo empresarial, comprar una camioneta o, del mismo modo, la recomendación de transformar una S.A. en Soc. Limitada, o cualquier otra recomendación que signifique una reorganización empresarial.

Con todo, si cada vez que se transforme una sociedad anónima a Ltda. (no aplica la retención del 10% de impuesto), lo que se está haciendo en los hechos es terminar con las transformaciones sociales, en general cualquier acto que signifique una reorganización empresarial.

*Se propone mantener lo que existe en el sentido de que para cualquier reorganización empresarial se debe tener una “**legítima razón de negocios**”*

Finalmente, y sin ser expertos del Derecho, aparece a todas luces que esta norma transgrede la esencia misma del derecho comercial, lo que pensamos no sucede en ningún país desarrollado.

Queda de manifiesto que habrá judicialización en la resolución de las liquidaciones, lo que afectará especialmente a las Pymes, quienes no cuentan con equipos de abogados para defenderlos en el proceso que establece el Código Tributario; ya que la indicación al proyecto que exime UTA 250, claramente no es suficiente como lo muestra el ejemplo anterior.

Reporte tributario N° 47 Abril 2014 al “Proyecto de reforma tributaria” Centro de Estudios Tributarios Departamento de Control de Gestión y Sistemas de Información, Universidad de Chile³¹ (reproducción con fines educacionales).

Un punto que ha resultado controvertido, son las nuevas facultades que se pretende entregar al SII. Como se ha señalado, la reforma tributaria tiene como uno de sus objetivos avanzar en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Como primera medida, más que una norma general antielusión, se establecen los principios de un sistema antielusivo, que se incorporan a través de los nuevos artículos 4 bis, ter, quater y quinquies del Código Tributario. El primero de ellos señala que “las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”, consagrando el principio de primacía del fondo sobre la forma de las operaciones.

Posteriormente, este sistema ataca el “abuso” (4 ter) y “la simulación” (4 quater). Respecto del abuso, expresa que este existe “cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de

³¹http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=article&id=1334:facultades-del-sii&catid=123:reporte-tributario-no47-abril-2014&Itemid=206

reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias copulativas:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y*
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*

La propuesta respecto del “abuso de las posibilidades de configuración jurídica” está fuertemente inspirada en la legislación española e implica una verdadera novedad en nuestro derecho, en el cual la teoría del “abuso del derecho” ha estado un tanto alejada de la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Respecto de la simulación, la norma no establece una disposición especial que la defina para efectos tributarios, razón por la cual debemos estar a la definición del derecho común y que se relaciona con una voluntad declarada por las partes diferente a la real.

A este conjunto de normas con el objeto de combatir la elusión se agrega el artículo 100 bis, que indica “La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter y 4 quater de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales”. Esta norma, a pesar de las modificaciones efectuadas a través de indicaciones el día 15 del presente, seguirá dando que hablar ya que muchos estiman que sanciona una conducta que no tiene límites definidos. El ejecutivo, en sus indicaciones, fijó un tope para la multa como una forma de delimitar más aun el ámbito de aplicación.

Se incluyen además otras disposiciones que otorgan facultades al ente fiscalizador para el cumplimiento de sus funciones:

En el artículo 59 del Código Tributario, que establecía un plazo “fatal” de 9 meses para que el SII citara de conformidad al artículo 63 del Código Tributario, liquidara o emitiera giros, contados desde que se certificara por parte del funcionario que se

pusieron a su disposición todos los antecedentes requeridos, se eliminó la palabra “fatal”, por lo que, siguiendo las reglas de derecho común, se podría concluir que el plazo para el SII no caduca con el solo transcurso de los 9 meses, tema que debería ser clarificado por las autoridades. Establece, además, nuevas excepciones en que los plazos indicados en el artículo 59 no se aplicarán, como por ejemplo, las fiscalizaciones en que se señala que existe “abuso de la configuración jurídica” o “simulación”.

Se otorga la facultad para que el SII efectúe la verificación sobre la exactitud de las declaraciones o con el fin de obtener información, “accediendo o conectándose directamente a las aplicaciones informáticas, medios electrónicos, o cualquier otro sistema tecnológico” del contribuyente incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas.

Se facultad además al SII a ordenar el término de giro del contribuyente que no responda al requerimiento efectuado por el ente fiscalizador a través de la citación del artículo 63 del Código Tributario en el plazo de un mes, si que el contribuyente no ha dado aviso de término de giro de conformidad al artículo 69 del ya señalado Código Tributario.

Por otra parte, el SII contará con nueva información que será proporcionada por entidades públicas a las cuales los contribuyentes ya entregaban antecedentes para otros efectos. Esta nueva obligación permitirá un cruce de datos más expedito. En efecto, de acuerdo al artículo 84 bis que se propone, “la Superintendencia de Valores y Seguros y la de Bancos e Instituciones Financieras remitirán por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, al Servicio, en mayo de cada año, la información que indique de los estados financieros que les haya sido entregada por las entidades sujetas a fiscalización o sujetas al deber de entregar información”.

Un punto muy controvertido fue la propuesta para agregar un nuevo inciso tercero al artículo 85 del Código Tributario, del siguiente tenor: “el Servicio podrá ordenar al administrador de sistemas tecnológicos o titular de la información, según corresponda, el envío o acceso a la información de transacciones pagadas o cobradas mediante medios electrónicos, sea a través de tarjetas de crédito, débito u otros elementos electrónicos o digitales”. Se acusó a esta propuesta de una posible violación de la garantía constitucional consagrada en el artículo 19 N° 4° que asegura a todas las personas “el respeto y protección a la vida privada y a la honra de la

persona y su familia”. El gobierno, en sus indicaciones de 15 de abril, sustituyó este nuevo inciso y volvió al sistema existente actualmente, en el artículo 85 que faculta al SII a solicitar a los Bancos e Instituciones Financieras todos los datos relativos a operaciones de crédito de dinero, incorporando eso sí, a través de la mencionada indicación, a los “administradores de sistemas tecnológicos o titulares de información” como responsables de la entrega de la información.

Además, se dejó expresa constancia que “en caso alguno se podrá solicitar información nominada sobre las adquisiciones efectuadas por una persona natural mediante el uso de tarjetas de crédito o débito u otros medios tecnológicos”. Por tanto, se desprende que el SII no podrá solicitar la información acerca de qué bienes o en qué lugar una persona física efectuó pagos su tarjeta de crédito o débito.

2.1.1.c.1- PRINCIPALES MODIFICACIONES

Primero: *Se eleva en forma gradual la tasa de impuesto de Primera Categoría del actual 20% a un 25% según una tabla de incremento 2014 al 1017.*

Segundo: *Término del FUT, se modifica el sistema de tributación para pasar a un régimen en base devengada, en otras palabras, con tributación completa independientemente de que se hayan retirado o no las utilidades de la empresa, A Partir del año 2018, la implementación de la reforma significará el desafío para los contribuyentes que no se acojan a regímenes simplificados, de continuar manteniendo el FUT e implementar el “Registro de Rentas Atribuidas”.*

Tercero *Mercado de capitales, “ se reconoce como parte del costo del activo las utilidades retenidas en la empresa entre la fecha de adquisición y la fecha de venta de los títulos, lo cual es consistente con el nuevo esquema de tributación en base devengada”. El artículo 18 de la actual Ley es suprimido, el cálculo del impuesto global complementario, el mayor valor obtenido se entenderá devengado durante el periodo de años comerciales en que las acciones o derechos sociales que se enajenan han estado en poder del enajenante, hasta un máximo de diez años El inciso penúltimo del N° 8° del Artículo 17 de la reforma propuesta expresa que constituye mayor remuneración para los directores, consejeros y trabajadores el beneficio que proviene de la entrega que efectúe la empresa o sociedad, sus relacionadas, controladores u otras empresas que formen parte del mismo grupo empresarial, de una opción para adquirir acciones, bonos u otros títulos emitidos en Chile o en el exterior, así como el*

ejercicio o la cesión misma. Con esta modificación, se establece legislativamente el tratamiento tributario de las “stock options” que habría sido fijado por el SII a través de oficios 3307/2001, 1042/2011, entre otros.

Cuarto *Se elimina la exención a las ganancias de capital obtenidas en bienes raíces, ya que si bien en la actualidad amparaba en general a las enajenaciones efectuadas por personas naturales o “sociedades de personas formadas exclusivamente por personas naturales”, con el proyecto amparará a “las personas naturales que sean contribuyentes del impuesto global complementario o adicional”, aplicándose las normas sobre tiempo transcurrido entre fecha de adquisición y fecha de enajenación a la que ya hicimos referencia en el punto anterior.*

Se reconoce que forma parte del costo de adquisición el valor de las mejoras introducidas al bien, cuando haya aumentado el valor de éste. No sólo se admite como parte del costo las mejoras introducidas por el enajenante, sino que también por un tercero, pero en este último caso cuando hayan pasado a formar parte de la propiedad enajenada y siempre que con anterioridad a la enajenación hayan sido incorporadas en la determinación del avalúo fiscal de la respectiva propiedad para efectos de las contribuciones.

No queda gravada la ganancia de capital de la venta de la única vivienda propia del enajenante, siempre que se trate del inmueble en que éste o su familia habita. Además, esta exención sólo alcanza al mayor valor que no exceda de las 8.000 UF, según su valor a la fecha de enajenación.

Paralelamente, se elimina en la definición de hecho gravado básico de venta la expresión “de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella”, introducida en el año 1987 por la Ley 18.630, por lo que tras la entrada en vigencia de la ley, estaría afecta a IVA la venta habitual de inmuebles, con independencia del sujeto vendedor.

En el mismo sentido, en cuanto a los hechos gravados especiales, se elimina en la letra m) del artículo 8° la diferencia en el tratamiento del activo fijo mueble en inmueble, al indicarse que “la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada dentro del plazo de 36 meses

contados desde su adquisición, fabricación o término de construcción, según proceda, siempre que, por estar sujeto a las normas de este título, el contribuyente haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción”.

Se limita el crédito especial a las empresas constructoras establecido en el artículo 21 del Decreto Ley 910 de 1975 en un doble sentido:

- a) Por una parte, como se ha señalado profusamente, se ha limitado el crédito del 65% sobre el débito fiscal de las mencionadas empresas, por las ventas de bienes inmuebles destinados a habitación sólo a operaciones por un valor que no exceda de 2.000 UF.*
- b) Se ha reducido el tope por cada vivienda desde las 225 UF a 100 UF.*

A lo expuesto, se agrega que el impuesto de timbres y estampillas que grava a las operaciones de crédito de dinero de dinero aumenta de 0,033% sobre el monto del crédito por cada mes o fracción que medie entre la emisión del documento y la fecha de vencimiento del mismo, a 0,66%; no pudiendo exceder de 0,8% la tasa que en definitiva se aplique, a diferencia de lo que existe en la actualidad, en que la tasa máximo asciende a 0,4%. Esta modificación, si bien afecta en general a los créditos afectos a impuestos de timbres y estampillas, lo hemos mencionado a propósito de las modificaciones en el área inmobiliaria debido a que es el sector en el que tendrán mayor repercusión.

Quinto: *Un punto que ha resultado controvertido, son las nuevas facultades que se pretende entregar al SII. Como se ha señalado, la reforma tributaria tiene como uno de sus objetivos avanzar en medidas que disminuyan **la evasión y la elusión.***

*Como primera medida, más que una **norma general antielusión**, se establecen los **principios de un sistema antielusivo**, que se incorporan a través de los **nuevos artículos 4 bis, ter, quater y quinquies del Código Tributario**. El primero de ellos señala que “las obligaciones tributarias nacerán y se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios*

realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles”, consagrando el principio de primacía del fondo sobre la forma de las operaciones.

Posteriormente, este sistema ataca el “**abuso**” (4 ter) y “**la simulación**” (4 quater). Respecto del abuso, expresa que este existe “cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurren las siguientes circunstancias copulativas:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, y
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2.1.2.- ESENCIA DEL MENSAJE PRESIDENCIAL A LA REFORMA TRIBUTARIA³²

2.1.2.A.-“... SISTEMA TRIBUTARIO Y CRECIMIENTO ECONÓMICO.

A medida que se desarrollan los países la ciudadanía demanda más bienes y servicios públicos. Como muestra la historia de los países desarrollados, para hacer frente a estas demandas de forma exitosa, sosteniblemente responsable en términos fiscales, los países deben aumentar su carga tributaria.

Al comparar la estructura de nuestra carga tributaria con los países de la OCDE vemos que en términos de impuestos indirectos, en particular en el IVA (tasa 19%), estamos en niveles similares a estos

³²Historia de la Ley N° 20.780 Página 5 de 4877

países (tasa promedio 18%). Esto no es así cuando analizamos los impuestos al ingreso, en particular a los ingresos del capital.

Por ejemplo, en los países OCDE el impuesto que paga el dueño de una empresa (en la tasa máxima de impuesto a la renta) **por cada \$100 de utilidad tributable es de \$41 en el promedio. En Chile este empresario pagaría \$40** si el total de las utilidades se distribuye en el año, pero en nuestro país sólo se distribuye, en promedio, un 30% de las utilidades, por lo cual los empresarios terminan pagando, **en promedio, \$26 por cada \$100 de utilidad.** En este caso la diferencia de carga tributaria no es la tasa del impuesto sino la base en que éste se aplica.

La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde.

II. OBJETIVOS³³

La reforma tributaria que hoy presentamos al Honorable Congreso Nacional tiene cuatro grandes objetivos:

1. **Aumentar la carga tributaria** para financiar, con ingresos permanentes, los gastos permanentes de la reforma educacional que emprendemos, otras políticas del ámbito de la protección social y el actual déficit estructural en las cuentas fiscales.
2. **Avanzar en equidad tributaria**, mejorando la distribución del ingreso. Los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares.
3. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de **incentivos al ahorro e inversión.**

³³ Historia de la ley N° 20780 página 8 / 4877

4. *Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes,avanzando en **MEDIDAS QUE DISMINUYAN LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN.***

La meta de recaudación del conjunto de las medidas de la Reforma Tributaria será de 3,02% del PIB. Esta meta se descompone en 2,5% del PIBprovenientes de cambios a la estructura tributaria y 0,52% del PIB pormedidas que reducen la evasión y la elusión.

Dada la envergadura de la presente reforma tributaria, los cambiospropuestos tienen un periodo de implementación de hasta cuatro años.

Esta es la forma de hacer propuestas responsables al país, que permitanavanzar sólidamente y de manera sustentable en las transformaciones queChile necesita.

2.1.2.B.-III. CONTENIDO DEL PROYECTO³⁴

Para alcanzar los objetivos propuestos el presente proyecto de ley se hace cargo de los siguientes ámbitos:

1. CAMBIOS AL IMPUESTO A LA RENTA

*Chile tiene un sistema tributario integrado. En teoría este sistema haceque todas las rentas, tanto del capital como del trabajo paguen las mismastasas impositivas. Pero franquicias tributarias mal diseñadas hacen que hoy las rentas del capital puedan pagar menos impuestos. **LA DILACIÓN DEL PAGO DE LOS IMPUESTOS A LAS UTILIDADES NO RETIRADAS,** algunos regímenes especiales o eltratamiento del ahorro, se han desviado sustancialmente de sus objetivosiniciales y se **HAN CONVERTIDO EN FUENTES DE ELUSIÓN E INCLUSO DE EVASIÓN DE ESTOS IMPUESTOS.***

³⁴Historia de la Ley N° 20.780 Página 8 de 4877

Para aumentar la carga tributaria de las rentas del capital y hacer nuestro sistema impositivo más progresivo se plantea un conjunto de modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, todas ellas contenidas en el artículo 1° del proyecto que se desglosa en 57 numerales, más las respectivas normas transitorias.

2.2. A) AUMENTO DE LA TASA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

En primer lugar, se eleva, en forma gradual, la tasa del impuesto a las empresas del actual 20%, a un 25% (21.0% el 2014; 22,5% el 2015; 24% el 2016, y 25% a partir del 2017). Este impuesto seguirá operando como un anticipo de los impuestos personales, manteniéndose así la integración de impuestos entre empresas y personas. La mantención del sistema integrado tiene por objeto esencial alcanzar mayores grados de equidad a través del sistema tributario. En efecto, con un sistema integrado, la equidad se da a través del impuesto personal.

2.2.B) TRIBUTACIÓN SOBRE BASE DEVENGADA Y TÉRMINO DEL FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES (FUT)

En régimen, a partir de la operación renta 2018, los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre las utilidades que retiran. El sistema operará en base devengada.

De esta forma se termina con el actual mecanismo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

El FUT tuvo su origen en una situación económica particular. El año 1984 las empresas chilenas no tenían capacidad de financiar sus inversiones. En primer lugar, el sistema bancario estaba paralizado después de la crisis de los años 1982-1983. En segundo lugar, el Estado de Chile estaba en mora de su deuda externa, lo que hacía imposible que las empresas pudieran buscar financiamiento en el exterior. Por último, nuestro mercado de capitales, era casi inexistente el año 1984. Ante esta situación las empresas sólo podían financiar sus inversiones usando sus utilidades retenidas. En este contexto el FUT tenía sentido económico.

La situación de Chile hoy es completamente distinta. El sistema bancario chileno tiene una profundidad similar a muchos de los países desarrollados, y ha mostrado su fortaleza en la última crisis financiera mundial. El mercado de capitales ha tenido un gran desarrollo en las últimas décadas permitiendo que las grandes empresas puedan financiarse con emisión de bonos y acciones. Por último, las empresas pueden obtener financiamiento en el exterior a tasas de interés reducidas, gracias al bajo riesgo país que hoy presenta Chile.

En gran medida el FUT puede entenderse hoy como una transferencia a las empresas y, por ende, a sus dueños. Como sabemos, un empresario invertirá hasta donde el beneficio del último peso (\$) sea igual al costo de oportunidad de este peso. Dado que tenemos un sistema financiero desarrollado y abierto al mundo, el costo de oportunidad de este último peso está determinado por las condiciones de los mercados financieros internacionales. A pesar de que parte de la inversión se realiza con reinversión de utilidades, el último peso invertido para la mayoría de las empresas se financia con fondos externos a la misma. Por esto, en términos económicos, el FUT afecta mayoritariamente de manera infra-marginal la inversión, es decir no la decisión en el margen, que es la que determina el último peso invertido.

Es importante resaltar que la eliminación del mecanismo del FUT no afectará a las pequeñas empresas. Al considerar la información del SII para el año 2012, donde el 95% de las empresas registra ventas menores a \$506 millones en el año, los cambios que introduce la reforma tributaria y que permiten pasar a una base devengada no las afectarán e incluso las empresas de menor tamaño se podrán ver favorecidas.

El nuevo sistema sobre base devengada no constituye en esencia una novedad, dado que en la actual Ley sobre Impuesto a la Renta ya existe un sistema similar, reglado expresamente en la letra B), del artículo 14, al que en el año 2012 se acogieron 195.000 empresas.

Para transitar a este nuevo sistema de tributación de la renta sobre base devengada, se deben considerar las siguientes reglas en el tiempo:

- Régimen permanente: que se regula en detalle en las modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta contenidas en el artículo 1° del proyecto, y que entra a regir en el año comercial 2017, para aplicarse en propiedad durante el año tributario 2018.

- Transición hasta el 31 de diciembre de 2016: cuyas reglas están contenidas en los artículos segundo y cuarto transitorios.

2.2.C) AJUSTES A LA TASA MÁXIMA MARGINAL DEL IMPUESTO DE LAS PERSONAS

Este ajuste busca tratar de manera más equitativa a las rentas del trabajo, en relación con las rentas del capital. Para contribuir a una mayor equidad tributaria horizontal, se reduce la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%, a partir del año calendario 2017 cuando entre en vigencia el nuevo sistema sobre base devengada.

Cabe señalar que en el caso de las autoridades (Presidente de la República, Ministros, Parlamentarios –senadores y diputados- y Subsecretarios) no serán reducida su carga tributaria actual.

2.2.D) AJUSTES A LA TRIBUTACIÓN SOBRE LAS GANANCIAS DE CAPITAL

En el proyecto que se somete a vuestra consideración se introduce una serie de perfeccionamientos en el ámbito de las ganancias de capital:

i. En primer lugar, se establece que toda ganancia de capital debe quedar gravada con el impuesto a la renta, salvo el ingreso no renta a las ganancias de capital de acciones, cuotas de fondos con presencia bursátil y bonos que especifica la ley.

ii. Se elimina la exención a las ganancias de capital obtenidas en bienes raíces. Se establece que estas ganancias de capital tributen, permitiendo reconocer el costo de las mejoras que se hayan incorporado al bien raíz. Queda exenta la ganancia de capital de la venta de la vivienda propia con los requisitos que en su caso se señala.

iii. En el caso de las acciones y derechos sociales, se reconoce como parte del costo del activo las utilidades retenidas en la empresa entre la fecha de adquisición y la fecha de venta de los títulos, lo cual es consistente con el nuevo esquema de tributación en base devengada.

iv. Por último, se modifica la actual forma de tributación de las ganancias de capital, que distingue entre ganancias habituales y no habituales, tratando a las primeras como renta ordinaria y aplicando a las segundas un impuesto único igual a la tasa de primera categoría. En vez de ello, el proyecto establece un tratamiento diferenciado en función del plazo en que se mantiene la propiedad del activo. Si ese plazo es inferior o igual a un año, las ganancias de capital tributarán como renta ordinaria. Si el plazo es superior a un año, se aplicará sobre la ganancia de capital la tasa marginal promedio que resulte de incorporar la ganancia anualizada a la base imponible del impuesto global complementario de los años anteriores, con tope de 6 años. Con esto se busca otorgar un tratamiento más equitativo, a la vez que minimizar el denominado efecto lock-in, que induce a las personas a mantener el activo por más tiempo del razonable, para evitar la tributación al momento de la venta.

2.2. E) AJUSTES A LA TRIBUTACIÓN DE LOS FONDOS

La reforma presenta una serie de modificaciones para ajustar la tributación de los vehículos de inversión (fondos mutuos y fondos de inversión públicos) al sistema sobre base devengada.

Las modificaciones buscan establecer total transparencia en el traspaso de los flujos de utilidad a los tenedores de cuotas de los vehículos de inversión.

Esto es, que las utilidades devengadas de los instrumentos subyacentes (acciones, instrumentos de renta fija, entre otros) pasen en forma directa a los tenedores de cuotas. Para esto, se emula el funcionamiento del traspaso de flujos (dividendos e intereses) a los tenedores de cuotas que actualmente rige para los fondos mutuos.

2.2.F) MODIFICACIÓN DE NORMAS SOBRE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL³⁵

Otro capítulo relevante de la reforma al sistema de tributación de la renta lo constituyen las modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la **elusión y evasión del proyecto “BEPS”** (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”). Al respecto:

- i. Como hemos señalado, se establece una Norma General Antielusión. En virtud de ella, la administración tributaria **podrá cuestionar** los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de **eludir el pago de impuestos**. El ejercicio de esta norma antielusión, será susceptible del respectivo control de los tribunales de justicia, garantizándose así el debido proceso.*
- ii. En segundo término, se establece una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, típicamente conocida como CFC Rule (por sus siglas en inglés Controlled Foreign Corporation Rule). Esta norma combate el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera.*
- iii. Se modifica también la norma sobre residencia fiscal, igualando nuestra legislación interna con los estándares internacionales sobre la materia.*
- iv. Se modifican las normas sobre deducción en Chile de gastos incurridos con empresas o entidades extranjeras. Sólo se admite la deducción cuando se pague el impuesto adicional que la afecte.*
- v. Y, por último, se modifican las normas sobre precios de transferencia y exceso de endeudamiento.*

³⁵ Historia de la Ley N° 20.780 página 11 / 4877

2.3).- INCENTIVOS A LA INVERSIÓN Y EL AHORRO

*La evidencia mundial muestra que un factor importante en el crecimiento de los países son los niveles de **inversión y ahorro**. En una economía completamente cerrada al mundo ambos niveles son iguales.*

Cuando una economía se integra a los mercados mundiales la inversión notiene por qué ser igual al ahorro interno. La diferencia entre ambas es el ahorro externo que puede ser positivo o negativo.

Los sistemas impositivos pueden afectar las decisiones de ahorro e inversión en una economía. Sin embargo, como hemos señalado, la evidencia empírica demuestra que son otros los factores que más determinan estas decisiones, como la cohesión social y la estabilidad política; la calidad y credibilidad de las instituciones públicas; la accesibilidad y competitividad de los mercados; la infraestructura y, una adecuada legislación económica.

No obstante, la actual situación de una economía desacelerada nos lleva a prestar especial atención a uno de los principales objetivos de la reforma tributaria, cual es, introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivo al ahorro e inversión.

Al respecto, la reforma no sólo pretende aportar a resolver la ecuación entre desigualdad y desarrollo inclusivo, a través del financiamiento sustentable de reformas estructurales que permitirán a nuestra economía contar con un mejor capital humano. La reforma también se hace cargo de lo inmediato, de la coyuntura, y por eso contempla una serie de medidas principalmente enfocadas en las empresas de menor tamaño.

2.3.a. MEJORAS EN LOS MECANISMOS DE DEPRECIACIÓN

La principal medida pro-inversión que se impulsa en esta reforma está referida a mejorar los mecanismos de depreciación de que disponen las empresas, con un especial énfasis en las empresas de menor tamaño. Así, se introduce para micro y pequeñas empresas un mecanismo de depreciación instantánea que les permitirá rebajar su inversión de las utilidades de una sola vez en un año y que, en su caso, alcanza a los bienes usados.

En el caso de las empresas medianas el mecanismo de depreciación instantánea se introduce con una fórmula lineal que lo va reduciendo en la medida que una empresa se acerca al nivel de una grande.

Cabe destacar que, de manera transitoria, para las medianas y grandes empresas hemos contemplado un mecanismo que les permitirá, hasta doce meses después de la entrada en vigencia de la ley, aplicar a sus inversiones el mecanismo de la depreciación instantánea.

Por su parte, con la reforma tributaria en régimen y bajo el sistema de base devengada, la depreciación acelerada hoy existente -que permite rebajara 1/3 la vida útil de los activos- se convertirá en un fuerte incentivo para empresas medianas y grandes, pues a diferencia de hoy, en que el beneficio sólo puede ser utilizado a nivel de la empresa respectiva, se extenderá a sus propietarios, mejorando la disponibilidad de recursos financieros.

2.3.b) REGLAS ESPECIALES PARA LAS EMPRESAS PEQUEÑAS.

Por otra parte, poniendo acento en la situación de las pequeñas empresas, especialmente en cuanto a su liquidez, la reforma propone:

2.3.b.i. AMPLIACIÓN DE LOS BENEFICIARIOS DEL ARTÍCULO 14 ter

Se aumenta el universo de empresas que pueden acceder al régimen tributario del artículo 14 ter de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Podrán acceder a dicho régimen todas las empresas con ventas anuales que no excedan de 25.000 UF, sean empresas individuales o personas jurídicas. Este sistema ofrece como beneficios para las empresas además de la depreciación instantánea (que estará disponible para estas empresas desde el primer año de la Reforma), el ahorro de los costos de llevar contabilidad completa, que para muchas

empresas pequeñas pueden ser mayores que los impuestos pagados. Más aún el SII podrá preparar y proponer la declaración anual para cada empresa, facilitando más aún el pago de impuestos.

Paralelamente, derogaremos otros regímenes simplificados, que han sido utilizados como mecanismos de evasión y elusión del impuesto a la renta

en empresas de mayor tamaño y además no se han traducido en beneficios significativos para las PYMES (artículos 14 bis y 14 quáter de la Ley de Impuesto a la Renta).

2.3.b.ii. REGLAS ESPECIALES SOBRE PAGOS PROVISIONALES MENSUALES (PPM)

Estableceremos reglas especiales para las empresas acogidas al artículo 14 ter en el pago de sus PPM, facilitando el acceso a tasas más bajas que favorezcan una mayor disponibilidad de capital de trabajo.

Adicionalmente, se establecerá una rebaja transitoria de 15% en el pago de los PPM de las empresas pequeñas y medianas por 12 meses contados desde la entrada en vigencia de la ley.

2.3.b.iii. CAMBIO EN EL SUJETO DE PAGO DEL IVA

Una importante propuesta de la reforma es el cambio del sujeto en el pago del IVA que beneficiará a las empresas de menor tamaño. Al respecto, se establece una modificación en el artículo 3° de la ley del IVA, para que en el ejercicio de sus facultades el SII pueda considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y/o los adquirentes y beneficiarios o personas que debían soportar el recargo o inclusión del impuesto.

Así, las grandes empresas (con ventas por más de 100.000 unidades de fomento) podrán asumir como sujeto pagador del tributo.

Cabe destacar que esta iniciativa recoge la propuesta formulada por la comisión del H. Senador Andrés Zaldívar y otros, presentada el 23 de mayo de 2012.

2.3.b.iv. CRÉDITO POR COMPRA DE ACTIVO FIJO

La ley sobre impuesto a la renta establece un crédito para la inversión en activo fijo de un 4% de lo invertido, con tope de 500 UTM. La reforma mejora este mecanismo para las PYMES, ampliando el crédito a un 6% para MIPES y medianas empresas; respecto de estas últimas dicho beneficio decrecerá

linealmente, a medida que se van acercando al tamaño de una grande. Las empresas grandes mantienen su actual beneficio.

Durante la transición la tasa del crédito será de un 8% por doce meses contados desde la entrada en vigencia de la ley para todas las PYMES.

2.3.c) INCENTIVO AL AHORRO DE LAS PERSONAS

Una tema central de la reforma se refiere, además de potenciar las inversiones y la liquidez de las empresas, a incentivar el ahorro de las personas.

Por esa razón, incorporaremos un nuevo incentivo tributario para aquellas personas naturales que mantengan sus ahorros en instrumentos financieros. El incentivo consiste en que los intereses provenientes de depósitos a plazo y cuentas de ahorro, así como los demás instrumentos que se determine mediante Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda, emitidos por las entidades sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, de la Superintendencia de Valores y Seguros, de la

Superintendencia de Seguridad Social y de la Superintendencia de Pensiones, que se encuentren facultadas para ofrecer al público tales productos financieros, extendidos a nombre del contribuyente, en forma unipersonal y nominativa, no se considerarán percibidos para los efectos de gravarlos con el Impuesto Global Complementario, en tanto no sean retirados por el contribuyente y permanezcan ahorrados en instrumentos del mismo tipo emitidos por la misma institución.

Para gozar del beneficio referido, el monto total destinado anualmente al ahorro en el conjunto de los instrumentos acogidos a este sistema, no podrá exceder del equivalente a 100 unidades tributarias anuales.

En consonancia con la medida propuesta, se derogará a partir del año 2017, el beneficio vigente del artículo 57 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que se concentra en personas de altos ingresos.

2.4 .IMPUESTOS LIGADOS AL CUIDADO DEL MEDIO AMBIENTE

Como hemos señalado, nuestro país presenta una carga tributaria baja en términos de impuestos ligados al cuidado del medio ambiente, si nos comparamos con países OCDE. En esa línea, la reforma contempla dos tipos de nuevos gravámenes.

2.4.3.a .IMPUESTO A LAS EMISIONES DE FUENTES FIJAS

En nuestro Programa de Gobierno hemos sostenido que “el uso de combustibles fósiles en la industria genera efectos negativos sobre el medio ambiente y la salud de las personas. Por ello, avanzaremos en la implementación de impuestos a la emisión de contaminantes en la industria.

Esta medida también operará como una forma de estimular el cambio hacia tecnologías limpias”.

Así, en el artículo 5° del proyecto, proponemos establecer un impuesto a la emisión de fuentes fijas. Se consideran dos categorías de externalidades: i) daño local en salud: emisiones al aire de Material Particulado (MP), Óxidos de Nitrógeno (NOx) y Dióxido de Azufre (SO₂), y; ii) daño global por el cambio climático: emisiones de Dióxido de Carbono (CO₂).

El impuesto se aplicará a las emisiones producidas por fuentes conformadas por calderas o turbinas, con una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), por lo que –dado el tamaño de esas fuentes– no se verán afectadas las pequeñas y medianas empresas.

El componente del impuesto por daño local en salud se establecerá conforme a la valoración de dicho daño, partiendo de un piso fijado en la ley.

En el caso de las emisiones por CO₂, se gravará cada tonelada emitida con 5 dólares de Estados Unidos de Norteamérica.

Por último, para los efectos de lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 149 de la Ley General de Servicios Eléctricos, el proyecto señala que el impuesto no deberá ser considerado en la determinación del costo marginal instantáneo de energía, cuando éste afecte a la unidad de generación marginal del sistema.

No obstante, el costo asociado a dicho impuesto para la unidad de generación marginal, deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho

Económico de Carga (CDEC) respectivo, adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la re liquidación correspondiente.

2.4.3.b) IMPUESTO A VEHÍCULOS LIVIANOS MÁS CONTAMINANTES

Se introduce un impuesto adicional a la importación de vehículos livianos más contaminantes, que utilicen diésel como combustible, con el objeto de incentivar el uso de vehículos menos contaminantes.

2.5.- 4) IMPUESTOS CORRECTIVOS

En el artículo 42 de la ley sobre IVA se aumenta el impuesto específico a las bebidas alcohólicas y a las bebidas no alcohólicas en el caso que presenten la composición nutricional a que se refiere el artículo 5° de la ley N° 20.606 (por ejemplo, elevados contenidos de azúcares). El impuesto tendrá tanto un componente ad valorem, como un componente en proporción al alcohol incluido en cada tipo de bebida.

El aumento del impuesto específico a las bebidas a que se refiere el párrafo anterior, operará de la siguiente forma:

- a. Se aplica una tasa adicional a la actual, para las bebidas alcohólicas, de 5% por presencia de composición nutricional a que se refiere el artículo 5° de la ley N° 20.606.*
- b. Se aplica una tasa de 18% por el hecho de que una bebida contenga alcohol.*
- c. Se incrementa la tasa ad-valorem de acuerdo al contenido de alcohol a razón de un 0,5% por cada grado de alcohol.*

Adicionalmente, se introduce una sobretasa de beneficio fiscal de 0,03 Unidades Tributarias Mensuales por cada litro de alcohol puro que contenga dichas bebidas o la proporción correspondiente.

2.6.- 5) IMPUESTOS INDIRECTOS

En el ámbito de los impuestos indirectos la reforma suma las siguientes medidas:

2.6.a. IVA EN LOS INMUEBLES

En primer lugar, como lo anunciamos en nuestro programa, terminaremos con la elusión del pago del IVA en la venta de bienes inmuebles nuevos.

Para eso, se gravarán con IVA las ventas de inmuebles, cualquiera sea el vendedor, introduciendo una serie de modificaciones a la ley del IVA que están contenidas en el artículo 2° del proyecto (numerales 1, 3, 4, 5 y 6). Al respecto, es importante recalcar que para que opere este gravamen debe existir habitualidad, es decir, se excluyen las operaciones no habituales. Para ventas de inmuebles usados, realizadas por un vendedor (habitual), la base imponible será la diferencia entre los precios de venta y compra.

Por otra parte, se restringe el crédito especial de IVA para empresas constructoras sólo para viviendas con precio menor o igual a 2.000 UF, a través de la correspondiente modificación del artículo 21 del decreto ley N° 910, de 1975, contenida en el artículo 3° del proyecto. Estas medidas regirán desde el año 2016.

2.6.b) AUMENTO DE LA TASA DEL IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS

Como lo recomiendan diversos estudios se hace necesario incrementar la tasa de este impuesto, cuya recaudación está principalmente ligada a la emisión de bonos y créditos bancarios a las grandes empresas. Por ello, aumentaremos en el plazo de dos años -el

Impuesto de Timbres y Estampillas, desde el actual 0,4% a 0,8%, a fin de que opere como un sustituto del IVA a los servicios financieros.

Esta medida en caso alguno afectará a las empresas de menor tamaño, las que pueden, de conformidad al artículo 3° de la ley N° 20.259, descontar lo que paguen o devenguen con cargo a este impuesto de sus pagos tributarios de IVA, permitiéndoles reducir considerablemente el costo de sus operaciones de financiamiento.

2.7.- 6) DEROGACIÓN DEL DECRETO LEY N° 600, ESTATUTO DE LA INVERSIÓN EXTRANJERA

Para los nuevos proyectos de inversión, dejaremos de aplicar el DL 600, que ampara al Estatuto de la Inversión Extranjera. Para tal efecto, el proyecto dispone su derogación a partir del 1° de enero de 2016. Por ende, el Comité de Inversiones Extranjeras dejará de celebrar nuevos contratos de inversión extranjera sujeto a las reglas del referido Estatuto.

Con todo, es importante señalar que los titulares de contratos de inversión ya suscritos con el Comité, continuarán rigiéndose por las normas legales vigentes aplicables a sus contratos, razón por la cual se mantiene inalterado para ellos el contenido de esta norma.

La estabilidad institucional de nuestro país nos permite tomar esta decisión sin afectar las inversiones extranjeras en el país.

2.8.- 7) REDUCCIÓN DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN³⁶

En los últimos años, el SII ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica. Como consecuencia de lo anterior se ha incrementado la tasa de evasión, a 26% en el caso del IVA.

*Un elemento central de esta reforma tributaria consiste en **mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos**. Esto mediante el diseño de estrategias y planes de fiscalización, que consideren una adecuada gestión del riesgo de incumplimiento, para así aumentar el cumplimiento de las normas.*

***El análisis de riesgo y la inteligencia fiscal** son un conjunto de técnicas y estrategias que buscan conseguir este objetivo, a través del uso de información, técnicas estadísticas, criterios de segmentación u otros, que permiten una asignación eficiente de los recursos escasos. Para aplicar esta política se implementarán tanto cambios administrativos como legales.*

Dentro de las principales innovaciones que hemos considerado se destacan:

***a.** La incorporación en el Código Tributario de una **Norma General Anti-elusión**, que permitirá al SII rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño.*

***b.** **Facultar al SII para acceder a la información** necesaria para cumplir su misión fiscalizadora. Hay información de gran relevancia de la cual hoy no se dispone, de entidades tales como la Superintendencia de Valores y Seguros, la Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería, y los Conservadores de Minas, entre otros.*

³⁶ Historia de la Ley n° 20.780 página 18/4877

c. La incorporación al Código Tributario de **facultades para permitir al SII acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos**(tarjetas de crédito y débito), y utilizar métodos estadísticos para determinar diferencias tributarias.

d. **Fortaleceremos la capacidad fiscalizadora** de las instituciones de la administración tributaria, con más tecnología, más profesionales y mayores facultades.

e. **Derogación del crédito por impuesto territorial pagado por empresas inmobiliarias:** La legislación actual permite que las empresas agrícolas e inmobiliarias rebajen del impuesto a la renta las contribuciones pagadas el año anterior. También posibilita que muchas empresas de otros sectores económicos rebajen las contribuciones, simulando contratos de arriendo con una empresa inmobiliaria relacionada, que es la propietaria de los bienes raíces que utilizan. En razón de lo anterior el proyecto de ley elimina este crédito para las empresas inmobiliarias.

f. **Pondremos freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en Supermercados y comercios similares.** Para este fin se incluirán estos gastos dentro de los gastos rechazados. Con todo, se podrá deducir dichos gastos cuando sean autorizados por el SII en la medida que tengan relación con el giro de la empresa y no sean excesivos.

g. **Limitar el régimen de renta presunta a microempresas:** La ley de impuesto a la renta establece presunciones de renta para determinados segmentos de algunos sectores (agricultura, transporte, minería y explotación de bienes raíces). Estos regímenes se han prestado en algunos casos para eludir el pago de impuestos, pero también implican que contribuyentes tributen aun teniendo pérdidas. Por esa razón, el proyecto propone derogar estos regímenes a partir del año 2015.

Para las microempresas, es decir, aquellas con ventas menores a 2.400 UF, se crea un nuevo sistema de tributación donde dichos contribuyentes podrán optar entre el mínimo pago derivado de tributar conforme al régimen de renta presunta actualmente establecida en la ley o el sistema simplificado del artículo 14 ter, lo que contribuirá a su formalización.

Al beneficiar a estos pequeños contribuyentes con la alternativa descrita, estamos dejando en igual o mejor situación que hoy al 92% de los agricultores, 70% de los mineros y 96% de los transportistas, apuntando el esfuerzo de mejorar nuestra recaudación en aquellos contribuyentes más grandes, cerrando espacio a la elusión.

2.9.- 8) FORTALECIMIENTO DE LA INSTITUCIONALIDAD TRIBUTARIA

El Servicio de Impuestos Internos experimentó una evidente modernización a partir de los años noventa, que lo convirtió en una de las instituciones modelo del sector público y le permitió reducir la tasa de evasión en el IVA a niveles cercanos a un dígito, comparable a la de los países desarrollados con mejor cumplimiento tributario. El logro de este objetivo se basó en una serie de estrategias complementarias, tales como la profesionalización de los recursos humanos, la incorporación de tecnologías de información en los procedimientos de fiscalización, herramientas legales como los cambios de sujeto en el IVA, el aumento progresivo de la dotación y la instalación de los conceptos de equidad y probidad como valores centrales de la cultura organizacional.

*En los últimos años, **EL SII HA SUFRIDO UN ESTANCAMIENTO** en su proceso modernizador e incluso retrocesos en áreas claves. Este deterioro de la institución se observa en los siguientes ámbitos: efectividad de la fiscalización; servicios al contribuyente; gestión de los recursos humanos; gestión tecnológica; y percepción de probidad por parte de la ciudadanía. Todo esto ha tenido como consecuencia un incremento significativo de la evasión tributaria, particularmente en el IVA, impuesto que explica aproximadamente la mitad de los ingresos tributarios cada año.*

Es así que para la implementación de la reforma tributaria y el cumplimiento de la meta de reducción de la evasión en medio punto del PIB resulta fundamental fortalecer a esta institución, a través de un aumento en la dotación de funcionarios, el perfeccionamiento de la carrera funcionaria y mayores recursos para inversión tecnológica, capacitación e infraestructura. Es por ello que el presente proyecto de ley considera aumentar la dotación durante este año en 123 funcionarios, para abordar las tareas inmediatas. Pero también, y de manera adicional a lo contemplado en este proyecto, se deberá realizar un aumento gradual de la dotación, para alcanzar un

incremento total de unos 500 funcionarios hacia el año 2017, lo que permitirá volver a la relación de número de contribuyentes por funcionario que existía en 2006.

Complementariamente, la implementación de la reforma tributaria implicará también un mayor gasto de operación, inversión en sistemas informáticos y capacitación.

En la misma línea, se contempla un aumento de dotación para este año de 15 funcionarios en el Servicio Nacional de Aduanas, con el consecuente aumento de recursos y mejoras en su regulación referidas a tipos penales, procedimientos, procesos de trabajo y fiscalización.

Finalmente, la Tesorería General de la República verá fortalecidas sus atribuciones junto a una mejora de la regulación legal de los procesos de cobranza de tributos adeudados.

2.10.- 9) NORMAS ADECUATORIAS

El proyecto contiene una serie de disposiciones que tienen por objeto ajustar diversos cuerpos legales a los contenidos de la reforma que hemos descrito precedentemente (artículo 11).

2.11.- 10) NORMAS TRANSITORIAS

Finalmente, el proyecto de ley contempla dieciséis artículos transitorios que se hacen cargo de detallar la entrada en vigencia de las distintas medidas que comprende la reforma.

Sobre el particular, debemos destacar un concepto fundamental que inspira estos cambios: gradualidad.

La reforma tributaria que hoy presentamos no se desentiende de la coyuntura ni de las necesidades de nuestras empresas y de la economía en su conjunto. Por eso es imprescindible que los cambios se vayan verificando de manera paulatina, que permitan conciliar recaudación y equilibrio fiscal, con incentivos a la inversión y medidas que favorezcan la liquidez de las empresas.

a. VIGENCIA DEL NUEVO SISTEMA DE TRIBUTACIÓN A LA RENTA.

Como hemos adelantado, el nuevo sistema de tributación de la renta sobre base devengada distingue tres ámbitos a considerar:

i. RÉGIMEN PERMANENTE

El régimen permanente se regula en detalle en las modificaciones a la ley sobre impuesto a la renta contenidas en el artículo 1° del proyecto, y entra a regir en el año comercial 2017, para aplicarse en propiedad durante el año tributario 2018. No obstante hay una serie de modificaciones que entran a regir el primer día del mes siguiente al de publicación de la ley y otras que rigen desde el 1° de enero de 2015.

ii. TRANSICIÓN HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2016

Entre el 1° de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, regirá una serie de artículos de la Ley sobre Impuesto a la Renta con modificaciones (artículo 2° transitorio).

iii. FUT ACUMULADO Y OTRAS NORMAS DE TRANSICIÓN

En el artículo tercero transitorio, entre otras normas, se dispone que durante el período de transición y hasta su extinción, el orden de imputación del FUT considera que las utilidades que tributen en forma devengada estarán primeras en el orden de prelación del retiro, para luego continuar con el orden de prelación establecido hoy en la ley.

En el artículo cuarto transitorio, por último, se establece la gradualidad del aumento de la tasa del impuesto a primera categoría.

b) OTRAS NORMAS TRANSITORIAS³⁷

Los artículos quinto y sexto transitorios contienen normas especiales sobre vigencia de las modificaciones a la ley del IVA.

El artículo séptimo transitorio contiene la norma sobre vigencia de la reducción del crédito de IVA para la construcción.

El artículo octavo transitorio contiene normas especiales sobre vigencia de las modificaciones a la ley del impuesto de timbres y estampillas.

*El artículo noveno transitorio contiene la norma sobre vigencia del impuesto a la **emisión de contaminantes** por parte de fuentes fijas.*

³⁷ Historia de la Ley 20.780 página 21/4877

El artículo décimo transitorio contiene normas sobre la entrada en vigencia de las modificaciones al Código Tributario.

El artículo décimo primero transitorio contiene normas sobre la entrada en vigencia de las modificaciones a la Ordenanza de Aduanas.

El artículo décimo segundo transitorio contiene normas sobre vigencias referidas a la modificación de la ley orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros.

El artículo décimo tercero transitorio se refiere a los aumentos de dotaciones, para el año 2014, del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas.

El artículo décimo cuarto transitorio contiene una facultad delegada para, mediante uno o más decretos con fuerza de ley, dictar los textos refundidos, coordinados y sistematizados de la ley sobre impuesto a la renta, de la ley sobre impuesto al valor agregado y del Código Tributario.

El artículo décimo quinto transitorio contiene una norma general de entrada en vigencia en virtud de la cual las disposiciones contenidas en la presente ley que no tengan una regla especial, entrarán en vigencia a contar del primer día del mes siguiente al de su publicación.

Finalmente el artículo décimo sexto transitorio establece que el mayor gasto fiscal que represente la aplicación de esta ley durante el año 2014, se financiará con cargo al presupuesto del Servicio de Impuestos Internos y del Servicio Nacional de Aduanas, según corresponda. No obstante lo anterior, el Ministerio de Hacienda, con cargo a la partida presupuestaria del Tesoro Público, podrá suplementar dichos presupuestos en la parte del gasto que no pudieren financiar con los referidos recursos.

3.0.- NORMAS ESPECIALES

ANTI ELUSIÓN

2.2.1.- Como se expuso fue “...f) **Modificación de normas sobre tributación internacional del mensaje presidencial...**” modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la **elusión y evasión del proyecto “BEPS”** (por sus siglas en inglés “Base Erosion and ProfitShifting”). Al respecto:

i. Como hemos señalado, se establece una Norma General Antielusión. En virtud de ella, la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la **finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos**. El ejercicio de esta norma antielusión, será susceptible del respectivo control de los tribunales de justicia, garantizándose así el debido proceso.

ii. En segundo término, se establece una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior, típicamente conocida como CFC Rule (por sus siglas en inglés ControlledForeignCorporation Rule).

Esta norma combate el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera.

iii. Se modifica también la norma sobre residencia fiscal, igualando nuestra legislación interna con los estándares internacionales sobre la materia.

iv. Se modifican las normas sobre deducción en Chile de gastos incurridos con empresas o entidades extranjeras. Sólo se admite la deducción cuando se pague el impuesto adicional que la afecte.

v. Y, por último, se modifican las normas sobre precios de transferencia y exceso de endeudamiento.

3.1.- NORMAS DE LA REFORMA, EVASIÓN Y ELUSIÓN³⁸

3.1.1.- EVASIÓN Y ELUSIÓN

En los últimos años, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador e incluso un retroceso en áreas claves, como la fiscalización y la inversión tecnológica. El resultado de esto ha sido un incremento de la tasa de evasión, a niveles superiores al 26% en el caso del IVA.

3.1.2.- PLANIFICACIONES TRIBUTARIAS ELUSIVAS

Existe un creciente consenso en torno a que nuestro sistema tributario y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas. Nuestro sistema tiene dificultades para sancionar las planificaciones que tienen el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí.

La elusión y la evasión hacen que nuestro sistema tributario sea inequitativo y que quienes tienen los recursos para financiar planificaciones tributarias terminen pagando menos impuestos de lo que corresponde.

La estructura de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso. En los países desarrollados vemos que el sistema tributario y las transferencias producto del gasto público mejoran considerablemente la distribución del ingreso. De esta mejora, un tercio se debe a la forma cómo cobran los impuestos y dos tercios a las transferencias.

3.1.3.- CRECIMIENTO ECONÓMICO

El mensaje afirma que, para seguir mejorando las condiciones de vida en nuestro país, además de mejorar la distribución del ingreso, se debe retomar una senda sostenida de crecimiento económico.

*El mensaje sostiene que se ha intentado vincular la reforma tributaria con una disminución en el ritmo de crecimiento. Al respecto expresa que no es efectivo. **La tributación es sólo uno de los elementos que inciden sobre la inversión.** Los atributos*

³⁸Historia de la Ley N° 20.780 Página 185 de 4877

más relevantes que afectan la inversión son: la cohesión social y la estabilidad política; la calidad y credibilidad de las instituciones públicas, entre otros aspectos, también los financieros; la infraestructura y una adecuada legislación económica.

Manifiesta que estudios realizados por el Banco Mundial en el año 2010 muestran que, al consultarse a un importante grupo de empresas representativas de nuestro país, éstas indicaron que el principal impedimento para el crecimiento es la falta de capital humano en la economía (más del 40% de las menciones). La situación de la energía -ya en el 2010- fue considerada por un 30% de los empresarios y se destaca que sólo algo más de un 10% plantea el tema tributario como un problema para el crecimiento.

Estudios recientes muestran que un alza de la carga impositiva dentro de los actuales rangos tendría efectos menores en la inversión, centrados, principalmente, en empresas pequeñas con dificultades de acceso al financiamiento, sin tener efecto en las empresas de mayor tamaño. Por eso, se han contemplado paliativos para esas empresas.

3.2.- “INTRODUCE MODIFICACIONES A LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 1° DEL DECRETO LEY N° 824, DE 1974³⁹.”

3.2.1.- 13) Reducción de la Evasión y Elusión: incorporación en el Código Tributario de una Norma General Anti-elusión; facultar al SII para acceder a la información necesaria para cumplir su misión fiscalizadora; la incorporación al Código Tributario de facultades para permitir al SII acceder a la información de compras pagadas por medios electrónicos; Fortalecer la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria; derogación del crédito por impuesto territorial pagado por empresas inmobiliarias; freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en Supermercados y comercios similares; limitar el régimen de renta presunta a microempresas.

Artículos 1° numeral 10), 15) y 18); 7°, 8°, 9°, 10.

³⁹Historia de la Ley N° 20.780 Página 187 de 4877

3.3.-EXPOSICIONES Y DISCUSIÓN GENERAL

- SEÑOR ALBERTO ARENAS DE MESA, MINISTRO DE HACIENDA. ANTECEDENTES Y MISIÓN MACROECONÓMICA.⁴⁰

Agregó que el segundo gran objetivo tiene que ver con avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso y que el tercero es introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivo al ahorro y a la inversión por último, y en cuarto lugar, implementar medidas que disminuyan la evasión y elusión en la administración tributaria.

Manifestó que la meta de recaudación del conjunto de las medidas de la reforma tributaria es de 3.02 por ciento del PIB, en régimen, la que se descompone en 2.50 por ciento del PIB, proveniente de cambios a la estructura tributaria, y 0.52 por ciento del PIB, por medidas que reducen la evasión y elusión.

*Uno de los debates que hay respecto de las administraciones tributarias tiene que ver con definir cuál es el nivel de carga tributaria y si ella está conforme al nivel de desarrollo del país. Señaló que tienen un diagnóstico de que, efectivamente, **la carga tributaria en nuestro país está baja respecto de otros países desarrollados, con mismo nivel de desarrollo.** Es decir, con mismo ingreso per cápita estábamos muy por debajo de los países de la OCDE.*

⁴⁰Historia de la Ley N° 20.780 Página 194 de 4877

3.4.- INFORME DE LA COMISIÓN DE HACIENDA⁴¹

3.4.1.-- REDUCCIÓN EN LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN. DIAGNÓSTICO Y ENFOQUE DE LA REFORMA.

Destacó que en los últimos años el Servicio de Impuestos Internos ha sufrido un estancamiento en su proceso modernizador. Agregó que en el caso del IVA la evasión ha llegado al 26 por ciento.

1.- Manifestó que un elemento central de esta reforma tributaria consiste en mejorar la efectividad de la fiscalización del pago de impuestos y que para su aplicación se implementarán cambios administrativos y legales: antielusión, que permitirá al Servicio de Impuestos Internos rechazar las ventajas tributarias obtenidas mediante planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño.

2. Facultar al Servicio de Impuestos Internos para acceder a la información necesaria para cumplir con su misión fiscalizadora.

3. La incorporación al Código Tributario de facultades para permitir al Servicio de Impuestos Internos acceder a la información de operaciones pagadas por medios electrónicos y utilizar métodos estadísticos para determinar diferencias tributarias.

4. Derogación del crédito por impuesto territorial pagado por empresas inmobiliarias. Explicó, que la legislación actual lo permite a empresas agrícolas e inmobiliarias. Las empresas agrícolas mantienen ese beneficio en el proyecto de ley, pero hay una derogación de ese crédito a las empresas inmobiliarias, ya que esto posibilita que en muchas empresas, de otros sectores económicos, rebajen las contribuciones, potencialmente simulando contratos de arriendo con una empresa inmobiliaria relacionada, que es la propietaria de los bienes raíces que utiliza.

⁴¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 203 de 4877

5. Elusión en la venta de bienes inmuebles. Se terminará con la elusión del pago del IVA en la venta de bienes inmuebles nuevos. Agregó que actualmente, solo se grava con IVA la venta efectuada por las empresas constructoras, primera venta, lo que abre espacios de elusión al verificarse esta primera venta entre empresas relacionadas para su posterior venta al público.

6. Freno al abuso en las compras con facturas que realizan las empresas en supermercados y comercios afines.

Se incluirán estos gastos dentro de los gastos rechazados y dichos gastos se podrán deducir cuando sean autorizados por el Servicio de Impuestos Internos si dicen relación con el giro de la empresa y no sean excesivos.

7. Focalización de régimen de renta presunta para microempresas.

Señaló que estos regímenes se limitan a partir del 2015. Para las microempresas con ventas menores a 2.400 UF, se crea un nuevo sistema de tributación, donde dichos contribuyentes podrán optar entre el mínimo pago conforme al régimen de renta presunta actual o el sistema simplificado del artículo 14 ter. Explicó que en nuestra administración tributaria, la renta presunta fue diseñada para aquellas microempresas que no llevan contabilidad, que no tienen un contador, pero que efectivamente tienen ciertas características. Al respecto, el diagnóstico del Servicio de Impuestos Internos es que hay algunos que efectivamente entran a este sistema sin ser efectivamente para los cuales se diseñó.

Precisó algunas cifras: del ciento por ciento de las empresas transportistas que están acogidas a renta presunta, el 96 por ciento son microempresas; del ciento por ciento de las empresas agrícolas que están acogidas, el 92 por ciento son microempresas. Asimismo, el 71 por ciento en el caso de los microempresarios mineros.

Respecto de aquel grupo que no tiene que estar en renta presunta, va a tener que incorporarse a los sistemas del artículo 14 ter o empezar a tener contabilidad y pagar conforme a sus rentas y no seguir enfrentando prácticas elusivas.

El señor SANTANA⁴².- consultó sobre las cifras en materia de evasión y elusión. Planteó inquietudes sobre el aumento de la tasa del impuesto a la renta, la eliminación del Fondo de Utilidades Tributables y la reducción del último tramo de 40 al 35 por ciento para las rentas altas y de las cifras de impacto de estas medidas. Planteó sus inquietudes sobre los impuestos especiales para regiones y el fomento de la inversión, principalmente en las zonas extremas del país. Solicitó conocer el impacto de la derogación del decreto ley N° 600, que se propone en el proyecto y el destino de los fondos que se recaudarán en razón de la reforma, el carácter de los programas sociales que se implementarán con financiamiento de esta mayor recaudación.

Finalmente, señaló que este proyecto no debe ser apurado en su aprobación y por cuanto se requiere conocer la opinión de muchos actores.

3.4.2.- SEÑOR ALBERTO ARENAS DE MESA, MINISTRO DE HACIENDA ⁴³. PRESENTACIÓN DEL PROYECTO.

- Artículo 8° contiene modificaciones a las ordenanzas de Aduanas. Como sabemos, es importante fiscalizar respecto de los potenciales vacíos de elusión, que hoy tiene detectado este servicio.

3.4.2.1.- INFORMACIÓN AL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS ⁴⁴ DE PAGOS O COBROS CON MEDIOS ELECTRÓNICOS A EMPRESAS.

Explicó que el proyecto de reforma tributaria establece una facultad para que el Servicio de Impuestos Internos pueda ordenar a los administradores de los sistemas tecnológicos o a los titulares de la información, la entrega de antecedentes sobre los pagos o cobros recibidos o efectuados a través de medios de pago electrónico por empresa, básicamente, para atacar la evasión y elusión. El objetivo es que con esa información el Servicio de Impuestos Internos pueda fiscalizar la correcta declaración de los ingresos de las empresas. Así como también, controlar, con la misma

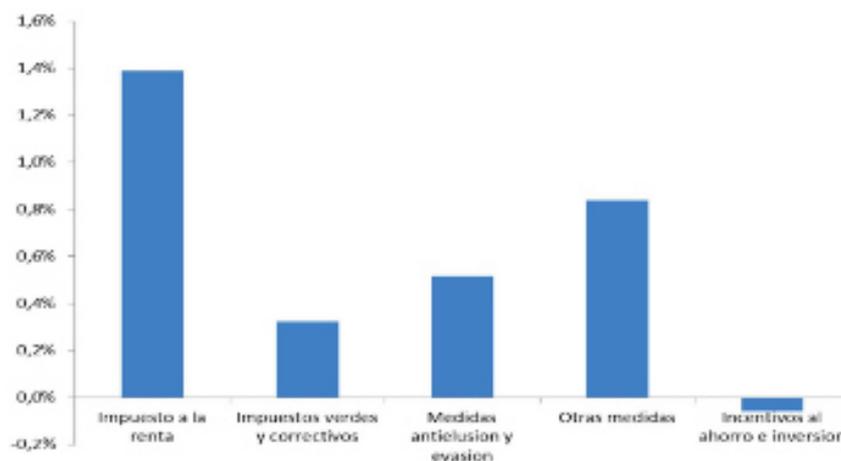
⁴²Historia de la Ley N° 20.780 Página 207 de 4877

⁴³Historia de la Ley N° 20.780 Página 210 de 4877

⁴⁴Historia de la Ley N° 20.780 Página 213 de 4877

información, la emisión de facturas y boletas por parte de las empresas, especialmente en lo relacionado con el IVA.

3.4.2.2- Informe financiero. Expuso la siguiente gráfica:



Explicó que hay 1,39 puntos del PIB que el impuesto a la renta está colocando en la recaudación en régimen. Los impuestos al cuidado del medio ambiente y correctivos están aportando el 0,32 puntos del PIB. Las Medidas de antielusión y evasión, el 0,52 por ciento del PIB. Otras medidas, 0,84 puntos del PIB. Las más importantes tienen que ver con timbres y estampillas y todo lo relacionado con la segunda venta de bienes raíces y del IVA a las constructoras y destacó que hay incentivos al ahorro y la inversión que por cierto disminuyen el gasto tributario.

Agregó que el impuesto a la renta está explicando el 46 por ciento de la recaudación en régimen; 10,1 por ciento los impuestos por cuidado al medio ambiente y proyectos correctivos; 17 por ciento las medidas antielusión y evasión, y 28 por ciento otras medidas. En régimen hay aumentos de recaudación por modificaciones legales de 2,55 por ciento, sumada a la disminución por incentivos al ahorro y la inversión de 0,05, lo que hace el 2,55 por ciento en régimen que entrega la estructura tributaria. Por su parte, los aumentos de recaudación por plan para disminuir la evasión y elusión tributaria son de 0,52 por ciento y eso hace una recaudación, en régimen, de 3,02 por ciento. Acoió que más del 80 por ciento, según el proyecto de ley de reforma tributaria, ocurre en régimen durante esta administración.

3.4.2.1.-RESPUESTAS DEL SEÑOR ALBERTO ARENAS DE MESA, MINISTRO DE HACIENDA⁴⁵

3.4.2.2.- FONDO DE UTILIDADES TRIBUTARIAS (FUT)

En materia de FUT, indicó que después de la crisis bancaria de 1980-1981, la intervención y los default que tuvo el gobierno de Chile, existía una condición interna en el mercado de capitales y de acceso a capitales externos, que provocó que en mecanismos como el FUT las empresas encontraran una fuente de financiamiento para sus inversiones, pues se difiere el pago de los impuestos. Hoy en día los antecedentes señalan que este fondo crece cada vez más, por lo cual sería oportuno pensar que las condiciones del mercado financiero en Chile, treinta años después, no son las mismas. Claramente, aseveró, las condiciones de acceso al crédito son muy distintas. Estimarse que es, potencialmente, un mecanismo para nunca pagar impuestos, mientras que fue concebido como una ventana para diferirlos, no para nunca pagarlos. Por eso que, concluyó, dado que allí podía haber un componente de elusión, se cree que ha llegado el instante para cerrar esa puerta y que no existan más flujos.

Se ha considerado una gradualidad para generar estos cambios, hasta la cerrando la puerta hacia fines de 2016, lo cual calificó como un plazo prudencial.

3.4.2.3.-EVASIÓN Y ELUSIÓN

El ministro observó que en los últimos 7 años la evasión ha crecido más de 10 puntos en el IVA, lo que no solamente tiene que ver con un tema de ciclo, sino también con lo que ha ocurrido con las estrategias de implementación y con la institucionalidad. En el período 2006-2007 la tasa estaba en torno al 12 o al 14 por ciento y, terremoto mediante, se puede entender que no hay una baja, y después crece al 24 por ciento. Afirmó que para el Gobierno es absolutamente necesario avanzar en elusión y en evasión, para que efectivamente quienes deban enfrentar una administración tributaria

⁴⁵Historia de la Ley N° 20.780 Página 223 de 4877

paguen lo que corresponde y, adicionalmente, tengan una proporcionalidad mayor en el esfuerzo.

3.4.2.4.-PLAN ANTI-EVASIÓN

*Señaló que la Reforma Tributaria recoge las buenas prácticas aplicadas adistintas áreas en los países desarrollados pertenecientes a la OCDE. Una de ellas se vincula con la relación entre impuestos directos e indirectos. Así, agregó, **en nuestro sistema tributario los impuestos indirectos tienen un peso mayor que los directos**, situación distinta de lo que recomiendan las buenas prácticas y de lo que ocurre, en promedio, en los países desarrollados.*

En este sentido, hoy el IVA representa el 8,1 por ciento, frente al 7,6 por ciento del impuesto a la renta, todo ello como porcentaje del PIB. Se espera que tras la Reforma Tributaria esa relación cambie y que el 7,6 pase a ser 9, aumentando la participación del IVA debido a dos materias. La primera, y principal, es que los datos aportados por el Servicio de Impuestos Internos hablan de una evasión bastante significativa, de 24 por ciento, muy por sobre las cifras que se tenían hace ocho o siete años. En este tema se espera una disminución de esa práctica, a lo que se agregará la derogación de franquicias relacionadas con el IVA. El SII se ha puesto como meta volver a tasas del 14 por ciento, dentro de este plan a ejecutar en el marco de esta reforma contra la evasión y elusión. Hay algunos antecedentes que pueden explicar el alza de la evasión, como el terremoto de 2010 y la crisis de 2009. Sin embargo, lo que no tiene mucha explicación es lo que ocurrió ex post.

Sostuvo que este plan de evasión y elusión, que generará 0,52 por ciento del PIB, equivalentes a no menos de 1.400 millones de dólares en régimen, considera un fortalecimiento no menor a 500 funcionarios destinados a la fiscalización, a partir de un proceso que se inicia el primer año con 123 nuevos profesionales.

Respecto de la evasión y elusión, aseveró que el 0.52 por ciento de recursos se lograría el 2017 o 2018, si este proyecto comienza a aplicarse en el segundo semestre de 2014. Por lo tanto, en no menos de tres años se debería estar con ese régimen, pero con seguridad en ejercicio en 2018.

3.4.2.5.- Medidas contra la evasión y elusión

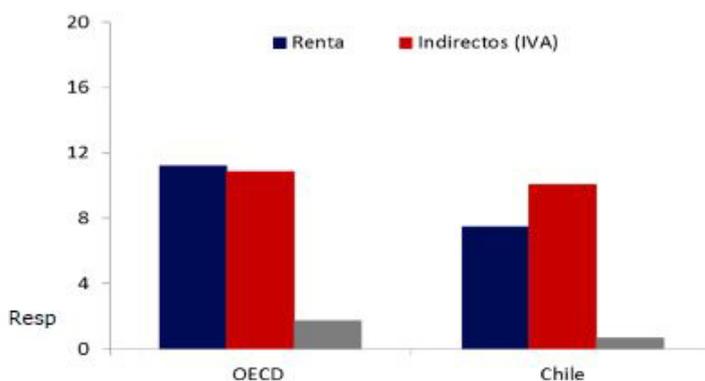
En el proyecto no hay menos de 7 o 10 medidas sobre esta materia, tales como aumentar la dotación de fiscalizadores, fortalecer la capacitación de los funcionarios, incrementar las inversiones en tecnología y establecer la entrega sistemática de información del Servicio de Impuestos Internos a las distintas entidades.

También se incorpora al Código Tributario una facultad que permitirá al Servicio de Impuestos Internos mantener información necesaria para llevar adelante los planes contra la evasión y elusión. Precisa que según el último informe de la OCDE, en los países desarrollados existen estas normas de antielusión, por lo que se han acogido estas buenas prácticas en el proyecto de ley.

También hay otras materias que no solo tienen que ver con la administración tributaria del Servicio de Impuestos Internos, sino también con el Servicio Nacional de Aduanas y la Tesorería General de la República.

3.5.- REFORMA Y DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO⁴⁶.

Expuso el siguiente gráfico, para explicar el efecto casi nulo que tiene el sistema tributario en Chile, en comparación con los países OCDE.



Reproducción con fines académicos 211/ 4877 Historia de la Ley 20.780

Explicó que la reforma eleva de forma importante la recaudación por impuesto a la renta.

⁴⁶Reproducción con fines académicos 211/ 4877 Historia de la Ley 20.780

Comentario de los Autores, lo que no se explica es cuanto es el total de la recaudación por el número de ciudadanos de cada categoría, en palabras simples, los más pobre el 80% de la población seguirá pagando impuestos por 27.5% más el 19%. Es decir alrededor de un 46.5%⁴⁷ de su sueldo, el sueldo restante, necesario para sobrevivir sigue pagando impuestos por el 20% del IVA que **no pueden** descontar (en el caso de licores y nicotina es superior, bencina sobre el 40%) con retribución de muy mala calidad en cuanto a Servicios Públicos (transporte, carreteras, Agua, luz, combustibles, Internet) Educación, Salud y Pensión, cosa que en la CEE no ocurre, es decir el total de impuestos con que contribuyen los ciudadanos no ricos es del orden del 46.5% directo y 20% (IVA sobre el sueldo efectivo) indirecto dando un total de **66.5%**, muchísimos más alto que la OCDE, y no se ha incluido el gasto obligado en educación y salud.

Decil	Antes	Después
10	76.68%	87.86%
9	10.99%	5.97%
8	5.02%	2.56%
7	2.61%	1.31%
6	1.74%	0.86%
5	1.22%	0.60%
4	0.83%	0.41%
3	0.53%	0.26%
2	0.29%	0.14%
1	0.09%	0.04%

Reproducción con fines académicos 212/ 4877 Historia de la Ley 20.780

Comentario de los autores: Resulta claro que un 5% más rico de la población no influirá en mayor recaudación, ya que el 95% de los contribuyentes se ubican bajo el dedil 8, lo que en resumidas cuentas significa reducción de carga tributaria para los trabajadores, y menor recaudación, por supuesto la diferencia en ingresos a favor de los trabajadores, no aumentará el ahorro ya que sus necesidad están siempre por sobre sus ingresos.

⁴⁷ ¿CUÁNTO IMPUESTO PAGAN LOS PROFESIONALES Y EJECUTIVOS DE NIVEL MEDIO? 10 DE JUNIO, 2013, [ARMANDO HERNANDEZ ALBARRAN ELQUINTO PODER](#) "... reproducción con fines académicos..."

3.6.- RESPONDIENDO CONSULTAS –

EVASIÓN Y ELUSIÓN

El ministro observó que **en los últimos 7 años la evasión ha crecido más de 10 puntos en el IVA**, lo que no solamente tiene que ver con un tema de ciclo, sino también con lo que ha ocurrido con las estrategias de implementación y con la institucionalidad. En el período 2006-2007 la tasa estaba en torno al 12 o al 14 por ciento y, terremoto mediante, se puede entender que no hay una baja, y después crece al 24 por ciento. Afirmó que para el Gobierno es absolutamente necesario avanzar en elusión y en evasión, para que efectivamente quienes deban enfrentar una administración tributaria paguen lo que corresponde y, adicionalmente, tengan una proporcionalidad mayor en el esfuerzo.

3.7.- RESPONDIENDO CONSULTAS

3.7.1.- - Rebaja al impuesto de las personas naturales

En lo relativo a **la rebaja del 40 al 35** por ciento en la tasa máxima del impuesto a las personas, observó que es muy importante comprender que la reforma tributaria es integral y hay que entenderla como un equilibrio general y no parcial. Estamos pasando a un sistema de **BASE DEVENGADA**, en el que se aplica un trato similar a **las rentas del trabajo y del capital** y en que estamos gravando en primera categoría a empresas con 25 por ciento, con un máximo de 35 por ciento. Por lo tanto, y dado que nuestro sistema es integrado, **será relevante lo que pagan las personas**. Hoy, muchos contribuyentes están pagando en primera categoría y lo que se hace con la reforma es pagar por el total de las utilidades y no por las que se retiran, momento en que se produce un sinceramiento respecto de dónde debe tributar en la tabla de impuestos.

Esto también significa, recalco, que los dueños de empresas y personas con más ingresos deberán hacer un esfuerzo proporcional mayor que los que tienen menos.

Agregó, posteriormente, que no avanzar en una reforma tributaria en Chile, especialmente cuando se escuchan críticas respecto de esta materia, es no entender una ecuación que está ocurriendo hoy en el país. La gobernabilidad del crecimiento requiere enfrentar con bastante decisión ciertas desigualdades, por lo que a todas luces a nadie puede dejar contento el **informe sobre desigualdad de la OCDE**, en que Chile aparece primero en el ranking. En ese sentido, continuó, no tiene que ver con que no

se reconozca los avances que Chile ha tenido, sino con darse cuenta de que en esa ecuación hay una tremenda injusticia y una enorme desigualdad y, cuando uno sintoniza con la ciudadanía en decir que parte importante de esa desigualdad tiene que ver, por ejemplo, con nuestro sistema educacional o con el acceso o con el fortalecimiento de la salud pública en Chile, con tener una protección social digna respecto del acceso de un nivel de pensiones, entonces, la pregunta es cómo se puede actuar en forma responsable con la ciudadanía. Afirmó que no se gana muchos adeptos proponiendo en campaña que se eleven los impuestos; sin embargo, el actual gobierno lo planteó con transparencia y responsabilidad ante el país: debemos enfrentar la desigualdad en todas las dimensiones y alcanzar un desarrollo inclusivo, y ello debe hacerse en forma responsable.

3.8.- RESPONDIENDO CONSULTAS

- Plan anti-evasión

Señaló que la Reforma Tributaria recoge las buenas prácticas aplicadas a distintas áreas en los países desarrollados pertenecientes a la OCDE. Una de ellas se vincula con la relación entre impuestos directos e indirectos. Así, agregó, en nuestro sistema tributario los impuestos indirectos tienen un peso mayor que los directos, situación distinta de lo que recomiendan las buenas prácticas y de lo que ocurre, en promedio, en los países desarrollados.

En este sentido, hoy el IVA representa el 8,1 por ciento, frente al 7,6 por ciento del impuesto a la renta, todo ello como porcentaje del PIB. Se espera que tras la Reforma Tributaria esa relación cambie y que el 7,6 pase a ser 9, aumentando la participación del IVA debido a dos materias. La primera, y principal, es que **los datos aportados por el Servicio de Impuestos Internos hablan de una evasión bastante significativa, de 24 por ciento, muy por sobre las cifras que se tenían hace ocho o siete años**. En este tema se espera una disminución de esa práctica, a lo que se agregará la derogación de franquicias relacionadas con el IVA. El SII se ha puesto como meta volver a tasas del 14 por ciento, dentro de este plan a ejecutar en el marco de esta reforma contra la evasión y elusión. Hay algunos antecedentes que pueden explicar el alza de la evasión, como el terremoto de 2010 y la crisis de 2009. Sin embargo, lo que no tiene mucha explicación es lo que ocurrió ex post.

Ante una consulta acerca del impacto de la aplicación de la factura electrónica, el señor ministro se comprometió a enviar las cifras y concuerda en que entre los factores para disminuir la evasión estará el uso de esa modalidad de documento tributario.

El proyecto también contempla un fortalecimiento de nuestra administración tributaria, que incluye la Tesorería General de la República, el Servicio Nacional de Aduanas y, en especial, el Servicio de Impuestos Internos. Entre otras cosas, precisó, propone que para el 2014 existan 123 funcionarios, de un plan que es más grande, que anualmente será respaldado por las dotaciones y los recursos en la Ley de Presupuestos, a partir de 2015. Sin embargo, la idea es comenzar ahora con ese fortalecimiento, con materias institucionales en la Región Metropolitana y la división de regiones, con la dotación de fiscalizadores y con otras materias del Servicio a nivel país.

Sostuvo que este plan de evasión y elusión, que generará 0,52 por ciento del PIB, equivalentes a no menos de 1.400 millones de dólares en régimen, considera un fortalecimiento no menor a 500 funcionarios destinados a la fiscalización, a partir de un proceso que se inicia el primer año con 123 nuevos profesionales.

Respecto de la evasión y elusión, aseveró que el 0.52 por ciento de recursos se lograría el 2017 o 2018, si este proyecto comienza a aplicarse en el segundo semestre de 2014. Por lo tanto, en no menos de tres años se debería estar con ese régimen, pero con seguridad en ejercicio en 2018.

3.9.- RESPONDIENDO CONSULTAS

- Rebaja del impuesto a las personas

Con respecto a la tasa máxima marginal a las personas, que baja desde 40 a 35 por ciento, señaló que debe entenderse que este sistema no es de un equilibrio parcial, sino general. Considera un cambio de base tributable, que transita hacia base devengada y un aumento gradual de tasa a 25 por ciento en primera categoría, es decir, el impuesto a las empresas. Además, prosiguió, incluye una máxima marginal de las personas que pasan a 35 por ciento, con el cierre del FUT, a partir de la operación renta de abril de 2018, que comienza con los PPM de enero de 2017. Por lo tanto, hay un cierre a diciembre de 2016.

Entonces, cuando se observa la administración tributaria, debe detenerse en la tasa y en la base. Con esa estructura, afirma, se recaudará no menos de 1,4 puntos del PIB o el 46

por ciento de todo lo que estamos recaudando en este proyecto, con ese equilibrio general o parcial de la medida.

Ante el cuestionamiento por la disminución de los impuestos a los más altos ingresos, respondió que los primeros siete deciles no presentan ninguna variación respecto de hoy, el octavo la incrementa solo en una décima, el noveno lo eleva en seis décimas, y el décimo decil, de más alto ingreso, aumenta de 10,2 a 23,8 por ciento promedio de su carga tributaria. Se ha concentrado en las personas de más altos ingresos, que descuentan a través de primera categoría, si tienen empresas, y que permanecen en la tabla con el 35 por ciento, conforme a su nivel de ingresos, haciendo efectivamente un esfuerzo proporcional superior en el pago de impuestos.

La desigualdad como el primer país en el reporte de la OCDE, no sólo es económica sino en salud, educación, previsión y de oportunidades de desarrollo.

Figura 1. Proceso de Producción de Pobreza y Estructura de Oportunidades



Fuente: Umbrales sociales para Chile hacia una futura Política Social, Fundación Superación de la Pobreza, 2010, p.11¹¹.

Reproducción con fines académicos FUENTE Retrato de la desigualdad en Chile, Senado, Septiembre 2012 página 10/111,

CHILE ES EL PAÍS CON MAYOR DESIGUALDAD SALARIAL DE LA OCDE⁴⁸

La pobreza infantil, los empleos informales y la desigualdad de género entre los principales problemas del mercado laboral del país, según la organización. EFE / 22/05/2015 - 08:54 Diario la Tercera.

Chile es el país con mayor desigualdad salarial de los 18 Estados de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en un informe que señala la pobreza infantil, los empleos informales y la desigualdad de género entre los principales problemas del mercado laboral del país.

La diferencia de ingresos entre el 10% más rico y el 10% más pobre en 2013 era de 27 contra 1. Si la desigualdad se calcula en función del coeficiente Gini, diseñado específicamente para medir las diferencias salariales, CHILE ES EL PAÍS MÁS DESIGUAL DEL LLAMADO BLOQUE.

"Desde la mitad de los años 2000, la desigualdad ha descendido un punto porcentual en Chile. Aunque no se trata de una mejora despreciable, es insuficiente para sacar a Chile del grupo de países más desiguales de la OCDE", señala el informe.

El documento agrega que la mejoría en Chile desde mitad de los años noventa hasta inicios del siglo XXI ha sido menor que en otros Estados latinoamericanos como Perú, México, Brasil o Argentina.

También en el apartado de pobreza infantil la OCDE recomienda a Chile que diseñe políticas para corregir la pobreza relativa, entendida como aquellos que aún trabajando no alcanzan un nivel de ingresos superior al 50% de la media nacional.

"La pobreza relativa de Chile se sitúa en el 18%, frente al 11,5% de media de la OCDE" y "los niños son el grupo de edad con mayor índice de pobreza, del 23,5% frente a la media del 13,3% de la OCDE", agregó esa organización.

La pobreza infantil tiene, además, efectos negativos en los resultados académicos y, más adelante, en el rendimiento del mercado laboral, lo que "puede llevar a un enquistamiento de la pobreza y la desigualdad en las generaciones futuras", apunta el estudio.

Otros de los puntos que Chile debe vigilar, siempre según el análisis de la OCDE, son la gran proporción de trabajadores con empleos "informales" (20% de la población) y la desigualdad de género, dado que las mujeres tienen 23% menos de posibilidades de trabajar que los hombres (frente al 12% de media en el conjunto de la OCDE).

⁴⁸ <http://www.latercera.com/noticia/negocios/2015/05/655-630805-9-chile-es-el-pais-con-mayor-desigualdad-salarial-de-la-ocde.shtml>

"La mayoría de las mujeres que no están en el mercado laboral tienen trabajos no pagados de dueña de casa. Como consecuencia, las mujeres tienen ingresos mucho menores y pensiones considerablemente más bajas que los hombres", resume el informe.

El estudio también llama la atención sobre los llamados "nini", jóvenes que ni estudian ni trabajan y que en Chile alcanza un índice del 22%, frente al 16% de media en la OCDE.

Las autoridades de ese país, a juicio de la OCDE, deberían centrarse en promover la inclusión de la mujer en el mercado de trabajo, generar puestos de trabajo de calidad, reforzar la calidad de la educación e incrementar la formación continua durante la vida laboral.

Para ello se recomienda incrementar el gasto público en ayudas sociales para los más desfavorecidos, fomentar que las mujeres tengan trabajos remunerados al tiempo que se promueven formas alternativas para cuidar a los más pequeños.

Se aboga, además, por ajustar las regulaciones sobre salarios mínimos para fomentar el empleo juvenil, mejorar los programas de formación continua de los trabajadores e incrementar la vigilancia sobre evasión fiscal, entre otras medidas.

El estudio de la OCDE señala a Chile, México, Turquía, Estados Unidos e Israel como los países desarrollados con más desigualdad, frente a la mayor armonización salarial de Dinamarca, Eslovenia, República Checa y Noruega.

3.10.- DEBATE DE LOS SEÑORES DIPUTADOS

El Señor SANTANA la importancia que tiene la factura electrónica en términos de elusión de impuestos.

El Señor AUTH solicitó un informe sobre la autoría intelectual de las medidas anti-elusión.

El Señor MACAYA enfatizó en la necesidad de entender las principales causas del aumento de la evasión y elusión, pues se entregaron cifras pero no el análisis metodológico. Luego sobre la constitucionalidad de las normas anti-elusión.

El señor AUTH preguntó si se comparte el diagnóstico de que Chile tiene una alta elusión y de la necesidad de cerrarle el paso.

El Señor SANTANA consultó por la opinión del empresariado sobre el uso de la factura electrónica y el objeto de disminuir la evasión y la elusión.

LA señora FIGUEROA "Presidenta de la central unitaria de trabajadores"

Agregó que sostener a la eficiencia económica como el pilar para superar la desigualdad es algo que no ha ocurrido. A su entender, estos dos polos son los que hoy se han puesto en tensión y, probablemente, son el núcleo de muchos de los debates de políticas públicas, entre ellas la reforma tributaria.

Mostró un gráfico para demostrar que nuestra política de impuestos es regresiva, por lo que se debiera apuntar, gradualmente, hacia una inversión de esa relación. Para ello la reforma tributaria plantea reducir la evasión y elusión a partir del fortalecimiento de los propios instrumentos del Estado, como el Servicio de Impuestos Internos; aumentar el impuesto a la renta de manera progresiva; medidas que vayan en la línea de pro ahorro e inversión y, finalmente, impuestos medioambientales.

Finalmente, se refirió a las medidas anti elusión del proyecto, aseverando que a muchos fiscalizadores les resulta más fácil controlar a las pymes, aplicándoles multas hasta por errores pequeños. Por eso sugirió que la fiscalización debe ser correctiva y no punitiva para su sector.

El Señor Juan Araya Residente de la confederación nacional de dueños de camiones

*El señor **BOADA** refirió que las pequeñas empresas no cuentan con asesores que les permitan la planificación tributaria, pero las grandes empresas si cuentan con ellos.*

En relación a las medidas para evitar la elusión y la evasión, observó que quienes eluden y evaden son quienes disponen de asesoría interna en la empresa y pueden visualizar una forma de planificar tributariamente. En ese ámbito, la pyme no tiene ni abogado interno, ni contador interno, ni asesor interno; sin embargo, en el proyecto se dispone que ante ciertas estructuras empresariales, sobre todo respecto de la cónyuge y los parientes, el SII tendrá facultad para obviar el pacto social y reinterpretar la participación.

3.11- SEÑORITA NATALIA GONZÁLEZ, DEL CENTRO DE ESTUDIOS LIBERTAD Y DESARROLLO⁴⁹.

3.11.1.- Norma antielusión

*Indicó que la norma propuesta toma como modelo con bastante exactitud, las normas alemanas y españolas antielusión, y con ella, si el Servicio estima que una determinada transacción es impropia, artificiosa o que ha tenido por objeto reducir la carga tributaria del contribuyente, mediante un procedimiento puede aplicar una sanción, que es una multa equivalente al ciento por ciento del impuesto que esa persona, empresa o pyme debió pagar. **De esa sanción no solo es responsable la empresa, sino también los asesores tributarios que hayan ayudado en la planificación o implementación y los directores de la empresa.***

Al respecto, señaló que la redacción genera la duda sobre cuánto de esto vulnera eventuales garantías del debido proceso de los contribuyentes, y recordó que si bien han existido diversos avances en materia institucional separan las figuras de juez y parte, para que las personas naturales, los investigados, tengan garantías de imparcialidad en las revisiones que hace la autoridad administrativa, este proyecto con su propuesta de procedimiento, soslaya todos esos avances institucionales, pues el Servicio de Impuestos Internos no solo va a investigar, sino que, pidiendo sus funcionarios una autorización a la autoridad tributaria, al director de Grandes Contribuyentes o al director de Fiscalización, puede iniciar este procedimiento, donde el Servicio resuelve, y además, el artículo señala que no va a ser susceptible de ningún recurso, ni siquiera de reclamación, la autorización que dan las instancias superiores del Servicio de Impuestos Internos para que los fiscalizadores procedan ni tampoco visen los demás actos dictados durante este procedimiento. Ante tal redacción, señaló tener dudas de si puede plantearse la improcedencia de la declaración de abuso, pues la norma dispone que el contribuyente puede plantear un reclamo por el monto del impuesto girado, pero no es claro si el contribuyente puede contestar al Servicio de Impuestos Internos respecto de la declaración de abuso, fraude o elusión.

⁴⁹Historia de la Ley N° 20.780 Página 267 de 4877

En cuanto al sistema español, indicó que la discusión no ocurre ante la autoridad tributaria, sino ante un panel que está compuesto por cuatro personas: dos personas que son parte de lo que la ley tributaria española llama creadores de la política pública en materia de impuestos, con cierto símil al Ministerio de Hacienda, y dos personas de la autoridad tributaria, y se genera un procedimiento en donde hay distintas etapas y el contribuyente tiene derecho a defensa y a plantear las pruebas necesarias, aspectos que podrían ser más ajustados a un debido proceso y que entregan mayores garantías a los contribuyentes para que sean juzgados por una institucionalidad independiente, a fin de que tengan etapas en el proceso para la debida defensa.

En cuanto a las facultades de recalificar conductas dispuestas al Servicio de Impuestos Internos para cuando las estime artificiosas, impropias o que notengan efectos económicos relevantes, señaló que se aplicará tanto a personas naturales como jurídicas, y que es bastante amplia y subjetiva, generando incertidumbre en los contribuyentes sobre cuál es la conducta prohibida.

Sobre la experiencia española, señaló que la norma se introdujo en 2004, y desde su introducción, tanto la jurisprudencia como la doctrina han tenido sendas discusiones en la aplicación de esta norma, por ejemplo, qué es artificioso o impropio, qué es inusual, si acaso una transacción distinta, no habitual, o acaso usual es lo que se hace todos los días, y que la jurisprudencia de esos países ha sido vacilante, y recordó que en países como Alemania, la jurisprudencia obliga, cuestión diferente en Chile, donde los fallos son al caso concreto, por lo que tener normas de este nivel de amplitud, sin que haya jurisprudencia que vaya marcando precedente, resulta bien arriesgado, desde el punto de vista jurídico y económico.

Asimismo, señaló que para casos de transacciones comerciales que, entre otros fines, tienen por objeto el ahorro tributario y tiene efectos tributarios colaterales, también podría quedar en el marco de esta norma, pues no aclarar si requiere que el principal o único objeto tenga que ser reducir la carga tributaria, cuestión en que la jurisprudencia de esos países se ha inclinado, con el paso de muchos años a resolver que, en el fondo, el ahorro tributario tiene que ser una situación decisiva para haber llevado a cabo la transacción comercial.

Comentario de los Autores, en un sistema en el que se crea la figura de un SII que resuelve, es como revivir el viejo juez INQUISIDOR que tantos efectos perversos de

anhelos de justicia trajo a nuestro país, especialmente en los tiempos de la dictadura militar cuyos cimientos aún perduran en el Siglo XXI, los pequeños empresarios frente a la autoridad del SII, demostrado está que los poderes sin control, de alguna autoridad independiente como lo es ya hoy el SII, avasalla a quienes no pueden defender o no tienen el conocimiento para utilizar las leyes a su favor, lo que aumentará la desigualdad y la inequidad en desmedro de los más pobres.

3.11.2.-ASPECTOS CONSTITUCIONALES

Consideró, dado que la Constitución Política dispone que los tributos se determinen por ley, tanto en su forma, su proporcionalidad y su progresión, al otorgarle la facultad de recalificación al Servicio de Impuestos Internos para cobrar los impuestos que debió haber pagado una transacción que formalmente no existe, pero que materialmente se supone debió ocurrir, parecería una norma en conflicto, precisamente, con que los tributos tengan que estar determinados y los hechos gravados por ley, pues quien va a determinar el hecho gravado es el Servicio de Impuestos Internos, y con un criterio desconocido, pues podría determinar el hecho más gravoso para el contribuyente y más beneficioso para el Servicio de Impuestos Internos o el Fisco, o la menos gravosa para el contribuyente. Al respecto, indicó que en Alemania y España, tras años de jurisprudencia, se concluyó que la autoridad tributaria tiene la obligación de adoptar el criterio menos gravoso para el contribuyente; asunto en que el proyecto guarda completo silencio y será la autoridad administrativa, y no los tribunales, la que resuelva, no sentándose jurisprudencia.

Asimismo, que si en el número 3 del artículo 19 de la Constitución Política se dispone que si las leyes van a imponer una pena, una sanción, las conductas prohibidas deben estar expresamente descritas en ella, estimar que una transacción es impropia, artificiosa, o sin efectos económicos relevantes, no satisface el requisito de estar clara, patente y especificada la conducta prohibida, recordando que varios fallos del Tribunal Constitucional han resuelto que el número 3 del artículo 19 de la Constitución no solo obliga al legislador penal, que impone penas privativas de libertad, sino también al legislador que impone multas, porque la multa también es una pena, y en este caso, del ciento por ciento de los impuestos. , generándose, inclusive, la

necesidad de acreditar ante el Servicio de Impuestos Internos un hecho negativo, pues no esclarece de quien es la carga de la prueba en esta norma, aunque pareciera que es el contribuyente quien tendrá que defenderse ante esa acusación.

3.11.3.- EFECTOS ECONÓMICOS

Señaló que le preocupaban los efectos que pudiesen generarse con esas atribuciones, en términos de paralización de transacciones que hoy día puedan estar en carpeta, afectando incluso las transacciones internacionales, pues el proyecto nada dice al respecto.

3.11.4.- SITUACIÓN EN DERECHO COMPARADO

Señaló que al analizar lo que se ha hecho en los últimos años en Bélgica, en Sudáfrica, en Australia, con normas generales antielusión, o al estudiar el panorama mundial, se advierte que no todos los países tienen normas generales antielusión. Países como México o Japón no las tienen, y optan, más bien, por un esquema de norma a norma, que, de hecho, hoy día, en Chile también existe en el artículo 64 del Código Tributario, que permite al Servicio de Impuestos Internos ejercer facultades de tasación, que de alguna manera recoge doctrinas de sustancia sobre formas para ir a valores normales del mercado, los precios de transferencia. Asimismo, que los países que han introducido esta norma, en su mayoría, pertenecen al Common Law, donde la jurisprudencia en esos países ayuda mucho para ir especificando la norma, para perfeccionarla, cuestión no ocurriente en Chile, por lo cual se debe ser mucho más cuidadosos cuando se adoptan normas como la alemana o la española, que, además, viene de una instrucción de la Unión Europea para países también del Common Law, y que ha sido, durante diez años, muy cuestionada por la doctrina y la jurisprudencia tratando de adaptarla.

En igual sentido, que en Bélgica y en Sudáfrica la carga de la prueba es de la autoridad tributaria, no del contribuyente, o que la controversia no la resuelve la autoridad tributaria exclusivamente. En muchos de estos países existen paneles de expertos, compuestos por el sector público-privado o por los Tribunales de Justicia, y que se requiere que la reducción de la carga tributaria tiene que ser el objeto único o principal, al menos. Si pues si es incidental, se descarta de inmediato la revisión, o acotándola a operaciones pasivas de los contribuyentes, como operaciones de

inversión que se hacen a través de sociedades de inversión, pero no para las operaciones de las sociedades chilenas o productivas.

Permitir al Servicio de Impuestos Internos determinar la proporción en que se deben realizar los retiros, y luego, su tributación, podría vulnerar principios básicos del derecho civil, como autonomía de la voluntad o la libertad para contratar.

3.12.- DEBATE POSTERIOR E INTERVENCIONES DE LOS SEÑORES DIPUTADOS⁵⁰.

El señor AUTH solicitó una explicación sobre el principio de tipicidad.

La señorita GONZÁLEZ señaló que el principio de tipicidad o legalidad, dispuesto en el artículo 19, número 3, de la Constitución, básicamente exige que nadie puede ser sancionado o castigado hasta que la conducta prohibida, la que ocasiona esa sanción, esté expresa y completamente definida en la ley, siendo un derecho básico no solo de los contribuyentes, sino que de cualquier persona en un Estado de derecho, en el sentido de que no se puede juzgar por leyes penales en blanco. Sobre el particular, indicó que el proyecto podría tener severos problemas en términos de la amplitud y de la subjetividad que podrían llevar a concluir que, al final del día, el contribuyente no sabrá de qué conductas tiene que abstenerse.

3.12.- SEÑOR BERNARDO FONTAINE. ECONOMISTA ⁵¹ . UNIVERSO DE EMPRESAS SUJETAS AL PROYECTO – CASO PYMES

3.12.1.- SOBRE LA ELUSIÓN

Señaló que existe la paradoja de que la elusión es el mismo problema, tanto en impuestos sobre base percibida como devengada, pues el caso del FUT, en las utilidades retenidas, se imputan los gastos a una sociedad y no se hacen retiros, cuando lo que debiera hacerse es retirar, pagar el global complementario y comprar con eso lo que se quiera. Eso no está permitido en la ley, en cualquier revisión sale rechazado, pero alguien podría hacerlo igual, violando la ley.

⁵⁰Historia de la Ley N° 20.780 Página 271 de 4877

⁵¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 276 de 4877

Asimismo, en sistemas de tributación con base devengada ocurre lo mismo, pues es una falacia y una ingenuidad pensar que por el hecho de tener impuesto devengado, las personas no van a tratar de evadir impuestos inventando gastos. Así, el beneficio es exactamente el mismo en uno y en otro sistema, ocurriendo evasión y elusión tanto en sistemas basados en el FUT o en utilidades devengadas.

Comentó: Que Chile hay alrededor de 800 mil empresas pequeñas que generan 2.300.000 empleos y producen en promedio el 9 por ciento de las ventas del país. De ellas, 57.000 empresas se acogen al artículo 14 bis, que permite que aquellas empresas que venden menos de 200 millones de pesos al año no paguen ningún impuesto, hasta que no retiren sus utilidades. Asimismo, hay 85.000 empresas que se acogen al artículo 14 quáter, que permite que las empresas, un poco más grandes que las del artículo 14 bis, puedan destinar hasta 60 millones de pesos de sus utilidades para reinversión, y no pagan ningún impuesto, ni el de primera categoría –ni el 20 por ciento–, razón por la cual pueden reinvertir. Finalmente, un 12 por ciento de las empresas se acoge al artículo 14 ter, que es la principal bandera que ha esgrimido el Gobierno en defensa de las Pymes.

Y que si bien el Gobierno expresa que hay un grupo importante de Pymes que no se ven afectadas porque sus tasas del impuesto global complementario son inferiores al 20 por ciento hoy, o al 25 por ciento mañana, el Servicio de Impuestos Internos, en contestación a una pregunta realizada en el contexto de la Ley de Transparencia, dice que existen 295.000 Pymes que tienen FUT y que son dueñas del 38 por ciento del FUT.

Así, resulta que hay 120.000 empresas que sí van a pagar más, que se acogen hoy al artículo 57 bis y al artículo 13 quáter, pero esas empresas no se podrán acoger porque la ley deroga esos dos sistemas, que son muy convenientes para las Pymes. A ello, señaló, el Gobierno plantea como solución el artículo 14 ter, pero ese artículo es una solución para el Servicio de Impuestos Internos y no para las pymes, porque el artículo 14 ter consiste en que el Servicio de Impuestos Internos trabaja con la información del IVA y remuneraciones, efectúa una liquidación y resuelve cuanto se debe pagar por impuesto global complementario, pero ello no permite a las empresas Pymes descontar todos los gastos que tienen.

3.13.- - SEÑOR RODRIGO BENÍTEZ⁵², PRESIDENTE DEL INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO.

3.13.1.-El señor **BENÍTEZ.-** señaló que su exposición se centrará en el análisis de la normativa antiabuso y la de responsabilidad del asesor, que, según explicó, trabajaron con el Colegio de Abogados.

Señaló que les preocupa este punto porque se tendrá una nueva gama de conceptos que tendrán que interpretar y reinterpretar, por lo cual pedirán ayuda tanto al Servicio de Impuestos Internos como a los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Explicó que lo que importa es la naturaleza jurídica de los actos, más allá de la forma, de cómo se arma la figura jurídica para realizar los fines que tienen los agentes económicos. Asimismo, destacó los conceptos de elusión, de abuso, artificioso e impropio, efectos jurídicos y económicos relevantes; simulación, calificación del Servicio de Impuestos Internos.

Expresó que del análisis realizado respecto de las normas anti elusión, repararon en el parecido de nuestra legislación con la española, pero hizo presente que esta última contempla el concepto de notoriamente, es decir, deben ser conductas más allá de lo razonable.

Señaló que si bien se aumenta la dotación del Servicio, desconoce si ésta es para aumentar el número de fiscalizadores o de quienes interpretarán o de los que le colocan criterio a la fiscalización.

Manifestó que se requiere de fiscalizaciones inteligentes, sobre todo si hay normas que entregan atribuciones tan fuertes al SII. Más allá de las responsabilidades de los asesores, llama la atención, porque se trata del diseño; planificación e implementación. Agregó que en base a esto, cualquier abogado, contador, auditor puede estar bajo responsabilidad, incluso, sin saberlo. Acotó que se trata de una responsabilidad objetiva, pues, de alguna manera, si actuaron en el diseño, planificación e implementación, ya son responsables. Cuesta pensar la división de responsabilidades.

⁵²Historia de la Ley N° 20.780 Página 282 de 4877

Señaló que el tema es que hay conductas indebidas y que hay un choque entre los principios de la libertad contractual, del libre ejercicio de una actividad económica, del libre ejercicio de la profesión y la nueva normativa. Señaló que por lo anterior, se deben realizar interpretaciones y adecuaciones a esta normativa.

Propuso que existiera una calificación por parte de un servicio público y privado, respecto de la conducta elusiva.

Respecto del concepto de renta atribuida que introduce el proyecto, señaló que no se define y que además ésta será calificada por el SII, planteó la inquietud sobre la preparación de dicho servicio para efectuarla. Agregó que el SII está sobrepasado, en donde observa demoras en las respuestas a los contribuyentes.

Agregó que toda esta normativa requiere clarificación y agregó que en vez de simplificar el sistema. Señaló que las cláusulas anti abusivas generales no son recomendables dada su difícil interpretación y generan arbitrariedades en su aplicación.

Acotó que realmente se requiere más funcionarios y mayor focalización en la fiscalización, pero no para llegar a estos extremos, que, de alguna manera, demoniza el concepto de elusión tributaria, que incluso está recogido por jurisprudencia de la Corte Suprema, de Bahía Mansa, la que en contraposición a la evasión, que es ilícito, hay dolo, hay una maquinación fraudulenta, la elusión es la astucia, la creatividad para buscar el mejor camino para disminuir o mitigar el impacto tributario final.

Señaló que mediante esta normativa se está intentando coartar el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente y se demoniza el concepto de elusión. Por esa vía, de alguna manera, se está vulnerando el principio de legalidad de los tributos, con visos de inconstitucionalidad, y, como se ha mencionado, ésta viene a ser una especie de ley penal en blanco. Agregó que acá se asume que hay una conducta indebida, la norma sanciona el delito tributario, a los asesores, a los que participan, y al contribuyente, entonces, preguntó, por qué dejar esta norma que habla del abuso o la simulación.

Enfatizó que es muy complejo que quede a criterio del funcionario fiscalizador determinar si existe una simulación o no. ¿Por qué no se aplica el principio de precio de transferencia o valoración de mercado? Y señaló que le llama la atención que en esta reforma no se haya aprovechado la oportunidad de hacerlo extensivo, incluso, a las tasaciones.

3.14 - SEÑOR CLAUDIO SALCEDO, SECRETARIO DEL INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO.

3.14.1.- Señaló que si la reforma que apunta a una mayor dotación y a mejorar la tecnología del Servicio, va en el camino correcto. Señaló conocer los planes de fiscalización del FUT y señaló que deben existir al menos 32 tipos de estrategia de fiscalización del FUT.

Acotó que realmente se requiere más funcionarios y mayor focalización en la fiscalización, pero no para llegar a estos extremos, que, de alguna manera, demoniza el concepto de elusión tributaria, que incluso está recogido por jurisprudencia de la Corte Suprema, de Bahía Mansa, la que en contraposición a la evasión, que es ilícito, hay dolo, hay una maquinación fraudulenta, la elusión es la astucia, la creatividad para buscar el mejor camino para disminuir o mitigar el impacto tributario final.

Entonces, el Servicio de Impuestos Internos cuenta con las herramientas necesarias, señaló entender que se apunte a fiscalizar, a buscar el trasfondo económico de las operaciones y dejar un poco de lado la parte jurídica, pero recalcó que el SII ya tiene esas herramientas. Preciso que están incluidas en este cambio legal y están contenidas en las normas de precio de transferencia, el principio de Arm'sLength o asimilación de empresas independientes, que anteriormente se aplicaba para las operaciones transfronterizas realizadas entre partes relacionadas, poco a poco van informando el resto de la normativa tributaria y se está aplicando por ejemplo, a la distribución de las empresas familiares. Se pueden atribuir con el concepto de valorización de mercado o atribución de rentas acorde, como lo harían empresas independientes, o funciones, al real trabajo que desempeña un matrimonio en una sociedad familiar y, de esa manera, controlar que la utilidad no se retire por la participación de un hijo, por ejemplo, que no tiene ningún trabajo demostrable en la sociedad.

Señaló que mediante esta normativa se está intentando coartar el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente y se demoniza el concepto de elusión. Por esa vía, de alguna manera, se está vulnerando el principio de legalidad de los tributos, con visos de inconstitucionalidad, y, como se ha mencionado, ésta viene a ser una especie de ley penal en blanco. Agregó que acá se asume que hay una conducta indebida, la norma

sanciona el delito tributario, a los asesores, a los que participan, y al contribuyente, entonces, preguntó, por qué dejar esta norma que habla del abuso o la simulación.

Enfatizó que es muy complejo que quede a criterio del funcionario fiscalizador determinar si existe una simulación o no. ¿Por qué no se aplica el principio deprecio de transferencia o valoración de mercado? Y señaló que le llama la atención que en esta reforma no se haya aprovechado la oportunidad de hacerlo extensivo, incluso, a las tasaciones.

Finalmente, apuntó la falta de certeza que esta norma provoca, particularmente, en el artículo 100 bis del proyecto de ley y del costo de litigar que puede representar. Explicó que el fisco no tiene costo de litigar, pero sí un mediano y un pequeño contribuyente, como bien se ha dicho. Entonces, se debe sopesar y analizar si el SII, con algunos cambios, con algunas medidas antielusivas contenidas en la iniciativa, más el aumento de dotación, cuenta con el poder suficiente, la norma legal y la cantidad de funcionarios que requiere para fiscalizar los temas de reestructuración o planificación que se quiere perseguir, pero, en nuestra opinión, no de la forma que está concebido en el proyecto de ley.

3.15.- SEÑOR FRANCISCO SAFFIE⁵³, ABOGADO Y MAGÍSTER EN DIRECCIÓN Y GESTIÓN TRIBUTARIA.

3.15.1.- El señor SAFFIE comenzó señalando la importancia de incorporar en la legislación chilena, tal como se propone en el proyecto, una norma general antielusión. Aclaró que no se referirá a aquellas normas que apuntan a reformar la estructura del impuesto a la renta, ya que ese punto ha sido debatido in extenso en la Comisión, sino que analizará las propuestas de medidas generales y especiales para combatir la elusión y evasión.

Indicó que uno de los puntos cruciales de esta reforma es la incorporación de medidas antielusivas y, en particular, la propuesta de incluir en el Código Tributario una norma general antielusión, conocida por sus siglas en inglés.

Constituye un paso importante no sólo para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sino, también, para poner a Chile al día con la legislación comparada en la materia, puntualizando que la elusión es

⁵³Historia de la Ley N° 20.780 Página 284 de 4877

unproblema, porque implica una menor recaudación fiscal y un comportamiento que erosiona la justicia horizontal de los sistemas tributarios. Es decir, erosiona la idea de que las personas que tienen el mismo nivel de ingresos paguen impuestos de la misma forma.

Explicó que uno de los mecanismos tradicionales para evitar la elusión consiste en la dictación de normas legales especiales antielusión. Esto es, identificada una fuente de elusión se crea una ley especial para cubrir ese caso en particular. Sin embargo, las normas especiales antielusión han demostrado ser poco aptas para combatirla, ya que por su propia naturaleza no pueden adelantarse o cubrir nuevos supuestos de elusión, y de hecho, señaló que el Código Tributario y la ley sobre Impuesto a la Renta contienen múltiples normas especiales antielusión.

Ante las deficiencias de las normas especiales surge la idea de incluir en los ordenamientos jurídicos normas o cláusulas generales antielusión. Destacó que el propósito de estas normas es entregar criterios que permitan identificar conductas elusivas, pero que no se trata de normas que busquen sancionar, no corresponden al ámbito del derecho penal tributario.

En este sentido señaló que, contrario a las opiniones que se han escuchado en este debate, una norma general antielusión no es equivalente a conferir discrecionalidad al fiscalizador para crear obligaciones jurídicas.

Continuó indicando que la norma general antielusión no es una excentricidad chilena, y que son varios los países que cuentan con legislaciones que contienen una norma como la que se propone incorporar al Código Tributario, entre ellos, Australia, Francia, Alemania, Suecia, Singapur, Canadá, Brasil, Esmás, destacó que la Unión Europea recomienda la inclusión de una norma general antielusión en la legislación interna de sus países miembros. En el caso de Estados Unidos, expuso que las normas antielusión fueron desarrolladas principalmente a través de la jurisprudencia y que el año 2010 se codificó la doctrina de la sustancia económica por sobre la forma jurídica. Por lo tanto, subrayó que países tanto de la tradición continental como del Common Law, han codificado una norma general antielusión.

Aclaró que la norma general antielusión propuesta por el proyecto no representa una amenaza para los contribuyentes, ya que la norma no entrega facultades discrecionales y arbitrarias al Servicio de Impuestos Internos para generar nuevos hechos gravados

distintos de los contenidos en la ley. Explicó que el esquema general de lo que propone el proyecto es el siguiente:

Los artículos 4° bis y 4° ter establecen la forma en que surgen las obligaciones tributarias y lo que se considera abuso de las posibilidades de configuración jurídica que las partes pueden adoptar y que acarrearán la consecuencia de evitar el surgimiento del hecho gravado. El artículo 4° quáter agrega una norma expresa que establece que los actos o negocios simulados son inoponibles al Servicio de Impuestos Internos. Por su parte, el artículo 4° quinquies establece el procedimiento para determinar los casos en que existe abuso o simulación.

Por lo tanto, señaló que existe un procedimiento y la posibilidad de normar la forma en que va a proceder la aplicación de esta calificación. Incluso, se le pide al director regional, al de Grandes Contribuyentes o al subdirector de Fiscalización, que den la autorización respecto de aquellas situaciones que constituyen abusos o simulación. Además, se exige un informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica del Servicio de Impuestos Internos.

Asimismo, destacó el hecho de que el procedimiento contemple la posibilidad de reclamar la liquidación, giro o resolución, conforme a las normas generales del Código Tributario. Es decir, los tribunales Tributarios y Aduaneros podrán revisar la calificación de abuso o simulación en que se base la liquidación, giro o resolución del Servicio de Impuestos Internos. En este punto, precisó que la norma propuesta no difiere de los procesos administrativos para la operación de la norma antielusión contenidas en el derecho comparado. Por ejemplo, en el Reino Unido se contempla un proceso, casi idéntico, al que se propone en el proyecto en revisión, y que está vigente.

No obstante, señaló que existe espacio para introducir modificaciones en la redacción de las normas del artículo 4° bis y 4° ter y, tal vez, especificar más en la ley el procedimiento administrativo de calificación de situaciones de abuso y simulación, en lugar de dejar el inciso final de la norma que contempla la posibilidad de que sea detallado el procedimiento, administrativamente.

En definitiva, concluyó que la norma general antielusión que se propone incorporar no es una excentricidad, tampoco pone en riesgo a los contribuyentes ni la certeza jurídica. Por el contrario, la importancia de codificar esta norma general antielusión radica en que, contra lo que se ha argumentado en nuestro país, provee certeza a los contribuyentes, ya que después de aprobada la ley, sabrán que las conductas abusivas

atentan contra sus propias obligaciones tributarias. Finalmente, señaló que se trata de unanorma que refuerza el principio de legalidad en materia tributaria, porque deja en manos de la ley la forma en que surgen las obligaciones tributarias.

3.16.- SEÑOR PEDRO MASSONE ⁵⁴ , ABOGADO Y ACADÉMICO ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO.

3.16.1.-En cuanto a la elusión y las medidas para enfrentarla, afirmó que hay que tener presente las funciones del impuesto y que éstas consisten en las finalidades que intrínsecamente persiguen los impuestos. Las que en su opinión son recaudar recursos para el Estado y, repartir la carga del impuesto entre los ciudadanos.

A mayor abundamiento, sostuvo que en doctrina se afirma que “si la finalidad del impuesto fuere exclusivamente recaudarlo, cualquier cobro parecería justificado, incluso, uno excesivo.” Por ello se hace indispensable para los ciudadanos, la que debe ser igualitaria, de acuerdo a lo señalado en el artículo 19 número 20 de la Carta Política.

Explicó que internacionalmente se ha reconocido que el ahorro, la elusión y la evasión, constituyen formas de sustraerse al impuesto.

No obstante la elusión se caracteriza por la artificialidad de la operación siendo el propósito del contribuyente sólo evitar el impuesto.

Afirmó que la elusión se ubica entre el ahorro y la evasión, pues quien se sustrae del pago de impuesto se resta del reparto diseñado en la ley, rompiendo así la distribución de la carga tributaria imperante.

*Frente a las conductas elusivas de los contribuyentes, la tendencia contemporánea de los Estados ha sido, junto con asumir una posición más previsible para tratarla, mediante la aplicación de normas generales **antielusivas** o la utilización de la tipificación previa de las hipótesis más frecuentes de actos elusivos, es decir, con normas preventivas específicas. De aquí surge una de las clasificaciones más importantes en materia **antielusiva**: aquella que distingue entre normas generales y normas preventivas. Las primeras se refieren a reglas de carácter abstracto y general, creadas con el fin de regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, y, que autorizan a la administración para aplicar la sanción prevista por el ordenamiento jurídico de que se trate, de este tipo serán, en su opinión, las que contenidas en esta reforma. Las normas preventivas, también llamadas normas*

⁵⁴Historia de la Ley N° 20.780 Página 292 de 4877

de corrección o de prevención, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva. Incumplirlas implica una infracción a la legislación tributaria, es decir, ellas no “autorizan” al órgano contralor para desestimar actos o negocios jurídicos, sino que su incumplimiento trae aparejada, como consecuencia inmediata, una sanción. En Inglaterra este tema se abordó mediante la jurisprudencia. Es decir, la Corte debe promover una calificación precisa de la operación en su totalidad, en cuanto a que son las que solo producen ahorro de impuestos, sin que exista propósito económico o de negociación serio es elusión.

En Francia se aplica la teoría del abuso del derecho. Este concepto, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión. No fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento contemplado afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos elusivos. Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.

Para el derecho tributario español, el concepto basal en el control de conductas antielusivas es el de “fraude de ley”.

3.17.- FELIPE LARRAÍN, EX MINISTRO DE HACIENDA⁵⁵

3.17.1.-El señor Larraín comenzó su exposición afirmando que esta reforma es extraordinariamente compleja, con una cantidad enorme de áreas, las que abordó de manera más global, centrándose principalmente en los efectos en crecimiento, inversión, empleo y pymes.

Aseveró compartir los objetivos que persigue el proyecto, en el sentido de que exista una sociedad más inclusiva, reducir las desigualdades distributivas y mejorar tanto la calidad de la educación como el capital humano.

Observó, sin embargo, que su único problema se refiere a los mecanismos que se utilizan para conseguir aquello, que es una discusión más técnica, así como las

⁵⁵Historia de la Ley N° 20.780 Página 297 de 4877

dificultades para juzgar si las políticas educacionales que se implementarán con estos recursos generarán realmente un aumento de calidad. En este sentido, declaró no disponer de posibilidad alguna para juzgarlas, porque no las conoce.

3.17.1.1.- • Reforma y crecimiento económico.

Afirmó que en materia de tributación y crecimiento ha habido una gran discusión. A continuación utilizó un gráfico acerca de la carga tributaria y el PIB per cápita a paridad de poder de compra, promedio 2006-2011, basado en datos del Banco Mundial, con la sola corrección de que a Chile se le suman las contribuciones de seguridad social, que no son considerados impuestos, y las contribuciones de las personas a través de pagos por concesiones. De las cifras expuestas, concluyó que Chile se encuentra más bajo de lo que le corresponde, porque no se consideran las contribuciones de seguridad social, que son del orden del 2,4 puntos del PIB en este período; ni las contribuciones por concesiones, que llegan a cerca de 2,8 o 2,9 puntos. Prosiguió señalando que, en términos de la carga tributaria y del crecimiento económico, la evidencia indica que es distinto comparar carga tributaria con ingreso per cápita. Así, aseguró, toda la evidencia indica que mientras mayores la carga tributaria, menor es el crecimiento económico de los países.

3.17.1.2.- • Cambios del impuesto a la renta

Respecto de los cambios del impuesto a la renta, continuó, el proyecto de reforma propone un esquema gradual, con una retención del 10 por ciento y no hay ningún país del mundo que hoy tenga tributación sobre base atribuida.

Precisó que es distinta la base atribuida de la devengada, pues son concepciones diferentes. En la primera se atribuye un ingreso, mientras que en la segunda la persona tiene un derecho sobre esa renta. De esa manera, acotó, se podría dar el caso, sobre base atribuida, que una empresa obtenga utilidades en un período y, por tanto, pague la retención de 10 por ciento adicional establecida en 2017 y que, al año siguiente, presente pérdidas. Ante ese escenario, se preguntó, dónde quedaba ese devengado, ese ingreso al final, pues la persona no lo tuvo, pero pagó impuestos por él.

Con esta reforma Chile pasaría a ser uno de los pocos países del mundo que tributaría sobre base atribuida, mientras que la mayoría lo hace sobre base percibida, como es actualmente nuestro régimen, aunque no todos presentan integración entre la empresa

y las personas, pues en otras partes del mundo tributan la empresa y el individuo, en la medida en que este último percibe un dividendo (dividend tax). Acerca del calendario referido a los principales cambios al impuesto a la renta, observó que, aunque la propuesta contempla gradualidad, debe considerarse que la inversión no solo responde a lo que ocurrirá este año, sino también a lo que se percibe a futuro. Por lo tanto, prosiguió, la inversión es afectada en un esquema gradual porque los proyectos tienen horizontes de más de tres años, como el establecido con el incremento más gradual de las tasas. Es decir, precisó, toda persona que acomete un proyecto conoce que en 2017 y para el grueso de la inversión, la tasa relevante será 35 por ciento.

3.17.1.3.- • Eliminación del FUT

Asimismo, aseguró no compartir la eliminación del FUT, porque significa un incremento en la tasa. Argumentó que los datos de la Primera y la Segunda Encuesta Longitudinal de Empresas del Ministerio de Economía, realizadas para el 2007 y 2009, concluyen que la fuente principal del financiamiento de las empresas son sus fondos, situación que se aprecia con más fuerza en los períodos recesivos, como fue 2009. Por lo tanto, concluyó, a través del aumento en la tasa de primera categoría y, luego, la eliminación del FUT, se afecta el principal elemento de financiamiento de las empresas.

El mismo fenómeno, afirmó, ocurre con la inversión extranjera, cuyo 36 por ciento es financiada con utilidades reinvertidas, según datos recientes del Banco Central.

Insistió en que los datos confirman que gran parte del financiamiento de las empresas proviene de fuentes internas, por lo que la reforma trae consigo una disminución en la inversión y el ahorro. Aunque podría argumentarse que si cae el ahorro, la inversión podría ser financiada con ahorro externo y, por ello, con mayor déficit de cuenta corriente, aseguró que con los actuales déficits de cuenta corriente de la economía chilena ello no parece razonable pues pondría al país en una situación más desmedrada y compleja.

Adicionó, que el uso de fondos internos es contra cíclico y el financiamiento externo de la empresa es pro cíclico. En términos más simples, explicó, en los períodos recesivos hay menor disponibilidad de crédito externo, por lo que las empresas usan mayor financiamiento interno. En ese escenario, se generará una complicación adicional

durante el ciclo, a saber, que en esos períodos malos la empresa tendrá menos fondos, por efecto de la Reforma.

3.17.1.4.-.-• Tasa del impuesto

Luego señaló que entre 2006 y 2013 la tendencia mundial ha sido la caída de la tasa de impuesto de primera categoría, desde 27,5 a 24,1. Por lo tanto, agregó, con tasa de 25 por ciento Chile quedaría por poco sobre la tasa mundial; pero con el 35 por ciento queda bastante sobre la tasa promedio de cualquier región. Por ejemplo, acotó, en Reino Unido la tasa de primera categoría ha caído a 20 por ciento, mientras que el gobierno del presidente François Hollande está reduciendo las tasas de impuesto en forma significativa.

En este contexto, argumentó, no solo debemos considerar las tasas, sino el monto recaudado. En este aspecto calificó de sorprendente que, aunque Chile es uno de los países con tasa más baja de impuesto a la renta corporativa dentro de la OCDE, se logra levantar 4,7 puntos del PIB; mientras países con tasas bastante mayores, a través de distintas exenciones o lujos, obtienen recaudaciones bastante menores. Insistió en que nuestro país fue el cuarto en términos de recaudación por impuesto corporativo en la OCDE en 2012, con una tasa de tributación similar a la actual.

Por otra parte, señaló que pese a que las grandes empresas son una minoría, de acuerdo a las últimas estadísticas de la encuesta ENIA de 2011, el 74 por ciento de la inversión es realizada por aquellas. Por lo tanto, confirmó, no basta señalar que muchas empresas resultan protegidas del aumento de impuesto, porque la inversión está muy concentrada en las más grandes.

En materia de efecto sobre el crecimiento, citó el trabajo escrito con Rodrigo Cerda en que el efecto del alza impositiva está entre 0,2 y 0,9 del PIB de crecimiento anual, esto es, producto potencial. El estudio de Rodrigo Vergara está cercano a la media, en torno a 0,60, con menos varianza entre la estimación más baja y la más alta. Este índice se deduce con un procedimiento simple, porque lo que se calcula es el efecto de un impuesto corporativo en la inversión y, a través de eso, de la función de producción, se estima el crecimiento económico.

Enfatizó luego que solo se evalúa el aumento de 20 a 35 por ciento de la tasa de impuesto y la eliminación del FUT, lo que provocaría hasta un 0,9 de efecto en crecimiento anual. Sin embargo, acotó, el proyecto contiene otros elementos que ahora

no hay capacidad de medir, como la eliminación de los regímenes de exención de las pymes, del decreto ley N° 600 y otras. Por ello, agregó, si se considera el resto de la Reforma, el resultado es cercano al doble de lo expuesto.

En lo relativo a la inversión, el trabajo de Rodrigo Vergara calcula entre 2,4 y 2,6 puntos del PIB de menor inversión; el de Larraín y Cerda estima entre 0,6 y 3,5. El promedio entrega un resultado similar entre ambos estudios, aunque con varianza un poco mayor. En otras palabras, confirmó, solo los efectos del aumento de tasa y la eliminación del FUT podrían causar del orden de 3,5 puntos del PIB o 2,6 en la inversión anual.

Para analizar los efectos en el empleo, y utilizando los dos trabajos antes citados, concluyó también una disminución en la generación de puestos de trabajo. Si se considera la cifra del 0,29, la pérdida sería de 23 mil empleos anuales, es decir, 100 mil en cuatro años. Si se asume un número promedio, acotó, que sería 0,20, el resultado estaría en torno a 14 mil puestos laborales perdidos por año, o sea, 70 mil en cuatro años. Adicionalmente, concluyó, que en un escenario de menor crecimiento, inversión y creación de empleo, afectará a los salarios.

3.17.1.5.-.- • Aumento de impuesto de timbres y estampillas.

En esta materia señaló que existen 3.200.000 contribuyentes, de los cuales 2.830.000 son personas naturales; 370.000, pymes, y 9.000, grandes empresas. Preciso que, aunque estas últimas representan el 0,3 por ciento de los contribuyentes, representan más de la mitad de la recaudación por impuesto de timbres. Sin embargo, aseveró, es importante estar consciente de que, en base a la encuesta y al informe de estabilidad financiera del Banco

Central, por lejos, el quintil con mayor proporción de deuda respecto del ingreso es el quintil más pobre. Entonces, argumentó, es relevante para medir su incidencia identificar que quienes pagan una mayor proporción, si están más endeudados, son aquellos que están en el quintil más pobre, aunque los del más rico sean los que paguen una mayor cantidad de impuesto, en términos globales.

Comentó que, aunque la ley N° 20.259 establece que las pymes tienen derecho a imputar el impuesto de timbres y estampillas como crédito, en la práctica existen varias exenciones al IVA, por lo que no pueden rebajarlo. Adicionó que en 2011 solo 727 contribuyentes utilizaron el mecanismo de recuperación del impuesto de timbres por la

vía de crédito del IVA. Es decir, prosiguió, es un mecanismo que corresponde a solo 743 millones de pesos, lo que representa menos del 0,3 por ciento de la recaudación de timbres y estampillas.

Concluyó, así, que las pymes, ya sea porque no pueden o porque no usan el mecanismo, están absolutamente sujetas a ese gravamen, porque una proporción muy baja del total, lo utilizan.

3.17.1.6.-.- • Medidas pro-inversión y Pymes

Indicó que la propuesta contiene una parte pro ahorro e inversión para las pymes, pero el monto en una recaudación de tres puntos del PIB es solo 0,05 por ciento del total. O sea, precisó, se podría decir que alrededor de 1,6 por ciento del total recaudado se orienta a medidas de ahorro e inversión.

Por otro lado, continuó, aunque lo fundamental de esas medidas es la ampliación del artículo 14 ter, también se eliminan los regímenes 14 bis y 14 quáter que hoy pueden usar las pymes, pues sostuvo que alrededor del 90 por ciento tiene acceso al 14 ter. Por ello, el proyecto aumenta en 4.000 las empresas que tendrían acceso al 14 ter, pero el 14 bis corresponde a 58.000; el 14 quáter, a 52.000, y la renta presunta, a 120.000. Argumentó que si se considera que tres cuartas partes de las empresas con renta presunta quedan fuera de esta categoría, se trata de alrededor de 200.000 pymes perjudicadas por la propuesta, frente a 40.000 favorecidas.

Agregó luego que el proyecto favorece solo la inversión en activo físico, mientras que también sería razonable pensar que hay cientos de miles de pymes de servicios, que están detrás del 14 bis y del 14 quáter. Calificó de regresivo premiar solo al capital, porque ello perjudica la contratación de trabajo.

Respecto de la distribución de empresas, precisó que el 75 por ciento son microempresas, esto es, 850.000. Del total, alrededor del 90 por ciento de las empresas actuales están sujetas al 14 ter.

Refiriéndose a la recaudación presentada en el informe financiero del proyecto, consideró que hay otras alternativas. En primer lugar, apuntó a la disminución de la evasión y la elusión, recordando que el proyecto de factura electrónica recaudará en régimen cerca de 800 millones de dólares anuales. En materia de crecimiento económico, afirmó que cada punto de mayor crecimiento es de 600 millones, en cuatro años. Un país que crece al 5,5 recaudará una cantidad adicional por crecimiento, similar a la contenida en la propuesta de

reformatributaria. Se trata, indicó, de una cifra razonable porque el panel de expertos calculó un 4,8 por ciento como crecimiento potencial. Así, aumentar 0,7 puntos por año respecto del potencial actual, permitiría llegar a niveles de 5,5. No es fácil, pero sí es posible.

Finalmente, afirmó que el proyecto postula que de los tres puntos del PIB de recaudación, uno completo será para reducir y eliminar el déficit estructural, objetivo en el que se declaró en contra, pues consideró razonable, pero no es esencial eliminarlo. Este país, aseguró, puede vivir con un déficit estructural en torno a un punto del PIB.

3.18 RESPUESTAS DEL SEÑOR FELIPE LARRAÍN⁵⁶

3.18.1.- El señor **LARRAÍN** señaló que es necesario diferenciar los objetivos, de los mecanismos para lograr esos objetivos. La presente reforma tributaria es un planteamiento genérico de objetivos asociados a mejorar la calidad de la educación, con los cuales afirmó concordar; sin embargo, acotó, lo que se juzga en esta Comisión es el efecto y el uso de los mecanismos.

Las medidas de la reforma tributaria son un dato, pues juzgar la idea de delegar sobre la materia es algo que compete a los parlamentarios.

Sostuvo que había espacio para generar recaudación a través de impuestos verdes. El principio de este tributo es que quien contamina paga, quien genera un daño al medio ambiente paga, lo que calificó como una proposición muy razonable. Sin embargo, agregó, si se le pide a las empresas que cumplan en materia de contaminación con estándares OCDE, y ellas invierten para adaptarse a los nuevos requisitos fijados, pero también se les fija un impuesto, se las estaría gravando dos veces.

Señaló no haber estudiado aún el efecto de la reforma en los costos de la energía, pero recuerda haber escuchado a varias personas del mundo energético que un impuesto verde tendrá un efecto significativo en el costo de la energía en nuestro país.

⁵⁶Historia de la Ley N° 20.780 Página 305 de 4877

De manera que, concluye, un paquete alternativo a esta reforma debería incluir elementos tales como el control de evasión, mecanismos de control de elusión, algo de impuestos verdes y un acento en medidas para mejorar el crecimiento económico.

Aseguró que en el gobierno del Presidente Piñera no se habría empujado una reforma de este tipo, habiendo hecho dos reformas tributarias. Manifestó no tener problemas en aumentarlos, porque los impuestos no son sagrados, pero reitera que cada vez que hizo una reforma tributaria, se preocupó de cuidar el crecimiento económico, que es lo central en una reforma moderada. Calificó el actual proyecto como el cambio más radical en política tributaria de los últimos cuarenta años.

Respecto de la tributación separada, señala ignorar en qué nos beneficiaría desintegrarla. Un esquema en que tributen las empresas y posteriormente las personas sobre los dividendos que reciban, sigue siendo una tributación sobre base percibida, que es distinta al concepto de tributación sobre base atribuida.

Insistió en que hoy no existe país en el mundo que aplique esa modalidad.

En cuanto a si la reforma mejorará la distribución del ingreso, manifestó sus dudas, pues para juzgar adecuadamente aquello, debe conocerse antes el destino del gasto, esto es, qué se financiará con los recursos. En esta materia opinó que si se financia educación gratuita para el 10 por ciento de los mayores ingresos del país y, a la vez, la eliminación del copago, no se estará avanzando en materia de distribución, porque si se aplica mayor cargo al decimás rico, pero con esa recaudación se paga la educación a ese mismo decil, no parece que se hace algo en materia de equidad.

Sobre las discrepancias entre las estimaciones presentadas y las entregadas por las autoridades de gobierno, observó que se refirió al efecto en régimen, es decir, con la tasa del 35 por ciento, dado que para las empresas en la mayor parte de la inversión es saltar al 35 por ciento. Con ese cambio juzgó qué efecto causará en las empresas, aunque precisó que no ha contado con tiempo para hacer un modelo de equilibrio general para aquilatarla.

Respecto de las pymes, declaró no estar en contra de la expansión del 14 ter, pero no le parece adecuado eliminar el 14 bis, el 14 quáter y la renta presunta que, aunque no es eliminada, se limita de tal manera que una parte importante de las empresas que hoy están en ese régimen deberán salir.

En cuanto a la factura electrónica, recordó que recauda del orden de los 700 millones de dólares anuales, en régimen, aunque se trata de una estimación bastante conservadora que probablemente sea superior.

En materia de déficit estructural, comentó que el gobierno anterior redujo el déficit estructural de 3,1 a 0,7 del PIB: 2,4 puntos del PIB en cuatro años. Por ello aseveró que es perfectamente posible reducirlo, sin necesidad de una reforma tributaria. Insistió en que no debería preocupar a nadie que Chile tenga un déficit estructural del orden de un punto del PIB por un período más largo y que vaya disminuyendo de forma más gradual.

Refiriéndose a la reforma a la previsión social, recordó que fue una reforma importante, con costos cercanos a mil millones de dólares anuales y que se hizo sin reforma tributaria. Ello pues una economía que crece puede gozar de distintas alternativas para financiar, pues tiene un cambio estructural en el precio de sus variables relevantes, como el cobre, por ejemplo.

También recordó que la definición de las pymes se refiere a toda empresa con ventas menores a 100 mil UF, que es alrededor de 2.300 millones de pesos, por lo que ejemplificar con aquellas con menos de 77 millones de pesos en utilidades, se aleja de lo que es una Pyme. Insistió en que el 30 por ciento del FUT está en las pymes, que es del orden de 80 mil millones de dólares, de los 270 mil millones del total. Por lo tanto, aseguró, este no es solo un problema de las empresas grandes.

Finalmente, concluyó advirtiendo que, tal como está planteada y aunque puede sufrir cambios, le parece una reforma claramente perjudicial para las pymes.

3.19.- EDUARDO ENGEL, ACADÉMICO DE LA UNIVERSIDAD DE CHILE⁵⁷

3.19.1.- Su estudio definió doce conclusiones respecto del proyecto de ley de reforma tributaria, para cada una de las cuales presentó los argumentos y la evidencia que le sustenta.

En primer término, señaló que la carga tributaria, esto es, la recaudación en impuestos como fracción del ingreso nacional, crece en la medida en que los países se desarrollan. Adicionó luego que si no se hacen cambios, la carga tributaria permanece más o menos constante, condición que ejemplificó en el caso de Chile entre

⁵⁷Historia de la Ley N° 20.780 Página 309 de 4877

1991 hasta hoy, en que la carga tributaria varió ligeramente, pero ha estado en torno al 20 por ciento.

Aseguró que Chile ha más que duplicado su ingreso per cápita en este período, pero la carga tributaria no varió en lo más mínimo. Entonces, concluyó, si se considera que la carga tributaria aumenta en la medida en que los países crecen, el crecimiento no podrá ser la fuente de un aumento de la carga tributaria. Insistió en que el crecimiento puede aumentar los recursos del Estado, pero lo relevante en esta discusión, en el contexto de desarrollo, es la fracción que esos recursos son del ingreso, y en Chile, se ha mantenido constante durante los últimos 22 años, en que hemos crecido de manera importante.

Un segundo tema se refiere a que nuestra carga tributaria es relativamente baja para nuestro nivel de desarrollo. Afirmó que el promedio en los últimos veinte años es cercano al 20 por ciento, y con la reforma pasará a un 23 por ciento. Aunque reconoce que es un aumento significativo, dejará al país en el nivel que corresponde a nuestro ingreso per cápita. Es decir, concluyó, en materia de carga tributaria la reforma presenta un aumento significativo de 20 a 23 por ciento, pero aún resulta razonable.

Refiriéndose a los datos entregados en presentaciones anteriores, como la inclusión de las concesiones en la carga tributaria, materia que consideró debatible, exigió que si se adicionan en Chile, se agreguen también en el cálculo para los países restantes.

Afirmó que si el cálculo de la carga tributaria relativa se hace en forma seria, Chile presenta una carga tributaria algo por debajo y queda al nivel que le corresponde a su grado de desarrollo.

Así, como una primera conclusión afirmó que un incremento en la carga tributaria, como el que contempla esta reforma, es consistente con el nivel de desarrollo alcanzado por Chile. Aunque es significativo el incremento de 20 a 23 por ciento, no es excesivo.

El tercer tema, continuó, se relaciona con quiénes debieran pagar, aspecto en que se observa un cambio importante a partir de economistas como Thomas Piketty, de la universidad de París, y Emmanuel Sáez, de la universidad de Berkeley, quienes han puesto en el tapete que lo relevante en materia de distribución es el ingreso que recibe el 1 por ciento de mayores ingresos, o, a veces, una fracción inferior a esa. Hasta hace diez o quince años se analizaba que sucedía en el quintil o decil más rico, mientras que hoy es muy relevante mirar lo que sucede con el 1 por ciento de mayores ingresos.

En este aspecto, citó la publicación The Economist, que señala "Quiénes deseamos preservar la economía de mercado, debemos lidiar con [...] las estas cifras, aseguró, no son estáticas, por lo que se argumentó que si no se toman medidas importantes con las tasas de impuestos que pagan los sectores más altos, es muy difícil que la distribución del ingreso mejore. Refirió que países anglosajones, como Estados Unidos, Australia, Canadá y Reino Unido, en los últimos treinta años han tenido un aumento muy importante en la fracción del ingreso que se está llevando el 1 por ciento. Luego, mostrando gráficos de Francia, Japón, Alemania y Suecia, concluyó que no se observa en esas naciones un aumento en la participación del 1 por ciento más rico. Afirmó que Piketty y Sáez, y muchos otros economistas, se preguntaron cuáles la explicación para ello, cuestionamiento al que esos autores respondieron que un factor clave fue que en los años ochenta se redujo la tasa a los ingresos más altos en los primeros cuatro países, mientras que no se hizo en los cuatro últimos. Acotó que en Chile no tenemos datos para construir una serie de este tipo, pero en el año en que los hay, la participación del 1 por ciento más rico en Chile es aún más alta que en Estados Unidos, donde ya es muy alta, con un 28.7 por ciento. Precisó que el 0.1 por ciento de mayores ingresos, tiene una participación en ingresos de un 13 por ciento; pero al calcular cuánto tributa en impuesto a la renta ese 1 por ciento, alcanza al 15 por ciento, mientras que el 0.1 por ciento tributa aún menos, 12.5 por ciento. De manera que, acotó, en Estados Unidos tributa más, y en Alemania, tributa aproximadamente el doble. Prosiguió señalando que un tema relacionado con lo anterior es cómo se redistribuye, materia en la que identificó dos formas de redistribuir, que son complementarias. Una es cobrando impuestos y otra mediante el gasto social. Indicó que se puede cobrar el mismo impuesto a todos, pero focalizar muy bien el gasto social, y eso llevará a que las familias de menores ingresos accedan a mayor consumo. La distribución del ingreso, medida con el Coeficiente de Gini, muestra que, antes de impuestos y gasto social, Chile está entre los países con la peor distribución, en un nivel parecido al de Portugal y un poco mejor que Irlanda. Sin embargo, continuó, después de recaudar impuestos y aplicar gasto social, en el caso de Chile el coeficiente de Gini mejora levemente de 0.52 a 0.50, mientras que en Irlanda pasa de 0.59 a 0.313, lo que es una mejora muy importante.

Adicionó cifras para señalar que el lugar donde los impuestos contribuyen más a mejorar la distribución es en España, con un 30 por ciento de mejora del Gini, y luego Chile. De hecho, acotó, en nuestro país los impuestos empeoran un poco la distribución, de modo que todo el peso de mejorar la distribución y compensar lo negativo de los impuestos se lo lleva la focalización. La focalización de Chile es relativamente buena y mejor que en la mayoría de los países que muestran un nivel de desarrollo. Pero Piketty sugiere que es hora de que la redistribución sea a través de impuestos, situación que catalogó como un tema valórico, en que no valen los argumentos sino las preferencias que tenga cada uno.

Afirmó luego como otra conclusión, que si se desea mejorar la distribución del ingreso, es importante que la mayor parte del incremento en impuesto sea financiado a través del 1 por ciento por los sectores de más altos ingresos.

Respecto de cómo esta reforma tributaria se propone incrementar la carga tributaria del país, precisó que el tema central es el FUT. Sostuvo que las bondades del FUT se han exagerado al calificarlo como uno de los principales responsables del alto crecimiento de Chile a partir de 1986. Argumentó que evidencia al respecto hay relativamente poca, citando un estudio de dos economistas estadounidenses, Hsieh-Parker y Raddatz y Philippon, que en 2007 concluyeron que no se sabía en qué medida el FUT explicaba el boom de inversión que partió en Chile a mediados de los 80 o en qué medida fueron otras reformas, o del ciclo económico posterior a la gran recesión de 1982, en que la inversión creció rápidamente.

La tercera conclusión que formuló fue que las bondades del FUT se han exagerado.

En materia de FUT y distribución del ingreso, aseveró que el FUT lleva a una inequidad importante, pues no todos los ingresos se gravan igual, ya que los ingresos del capital pueden tributar hasta un 20 por ciento y mientras las utilidades no son retiradas sus propietarias no pagan. En cambio, el ingreso del trabajo llega rápidamente a tributar 40 por ciento.

Este tema, precisó, lleva a la cuarta conclusión, a saber, que la existencia del FUT contribuye a perpetuar la mala distribución de la riqueza en Chile.

Señaló luego que hay diversas formas de eliminar el FUT, y se detuvo en tres de ellas. Primero, mantener el sistema actual, en que solo se pagan impuestos por utilidades retiradas, pero subir el impuesto de primera categoría a las empresas a un 35 por ciento y bajar la tasa más alta de las personas a un 35 por ciento. De ese modo,

precisó, en la práctica desaparece el FUT por muerte automática, pero no cambia el sistema.

Un segundo método es la propuesta de la reforma tributaria. Un tercero es desintegrar el sistema, como en la mayoría de los países desarrollados, con un impuesto corporativo y un impuesto al trabajo. Así, acotó, el impuesto corporativo no es crédito contra el impuesto a las personas. Estimó que, con un impuesto corporativo de un 28 por ciento de las utilidades y con dividendos que se retiran pagando un 12 por ciento adicional, se llegaría a un impuesto algo más bajo para las utilidades de las empresas, pero un impuesto a los dividendos cuya suma llegaría al 40 por ciento.

Luego analizó las tres opciones presentadas. Afirmó que mantener el sistema actual tiene la ventaja de que lo inesperado será mucho menor, pues es un sistema que conocemos, cambiando sólo las tasas. La desventaja es que la tasa sobre las empresas es muy alta y, observó, cualquier problema de flujo de caja sería grande.

Por su parte, la propuesta de la reforma tiene la ventaja de que todos los ingresos son tratados de la misma manera, lo que calificó como positivo. La desventaja, señaló, es que seríamos los únicos con un sistema que no conocemos. Opinó que, de tributar en base devengada, no parece razonable mantener en 40 por ciento la tasa más alta, sino que debería bajar a un 35 por ciento.

En relación al sistema desintegrado, indicó las ventajas de ser similar a la mayoría de los países, con una vasta literatura de su experiencia; contar con un incentivo adicional para el ahorro, pues al momento de retirar utilidades se paga un impuesto adicional a los dividendos, y permitir una tasa máxima de 40 por ciento. La desventaja, observó, sería que nuevamente el trabajo pagaría más que el capital, facilitando la elusión y la evasión.

Concluyó que existen tres formas de terminar con el FUT, pero ninguna de ellas es mejor que las otras, pues todas tienen ventajas y desventajas.

Adicionó que, al pasar a base devengada y mantener un sistema integrado, que es la propuesta del Gobierno, es importante que la tasa máxima no pase de 35 por ciento.

Con respecto al impacto macroeconómico, citando un trabajo con Álvaro Bustos y Alexander Galetovic de fines de los 90, demostró que cambiar las tasas del impuesto de primera categoría no tiene impactos significativos y ninguno sobre la inversión en las empresas. Se refirió luego a un estudio de Cerda y Larraín quienes demuestran que al considerar a las pymes se genera un efecto, pero relativamente menor. Precisó que

ambos trabajos están basados en cambios menores a los que propone la reforma tributaria, por lo que, estimó que seguramente puede haber un efecto en inversión, aunque relativamente menor.

Afirmó, en seguida, que en materia de ahorro existe una identidad casi contable, que indica que con la reforma tributaria hay menos ahorro, lo que es inevitable si se quiere aumentar la carga tributaria. Sostuvo que la lógica es que con la reforma tributaria los 3 puntos del PIB que pretende recaudar pasen de manos privadas a manos del Estado. Los privados, prosiguió, sobre todo los de altos ingresos, ahorran, el Estado se gasta esa plata, por lo que, sostuvo, habrá más gasto y menos ahorro. Estimó que el ahorro caería un 1 por ciento del PIB.

Reconoció que la propuesta de reforma tributaria considera algunas medidas para contrarrestar la caída en el ahorro, por lo que el efecto final puede ser menor, pero indicó que es claramente un factor a considerar. Sin embargo, acotó, lo más importante es que lo recaudado no se va a tirar al mar, sino que se gastará en una serie de proyectos de valor social, principalmente la educación.

Por lo tanto, concluyó, hay dos escenarios con una contrapartida a estas eventuales caídas en inversión y ahorro, que son la ganancia por el lado del gasto en educación y ganancia de productividad. Sostuvo que dado que en Chile la calidad de la educación tiene una distribución muy mala, si la reforma mejora de manera sustancial la calidad de la educación, se crearán ganancias de productividad importante, lo que en el mediano plazo cancela el efecto negativo y crea un efecto positivo y grande.

Un tema distinto, acotó, pero relacionado, es la cohesión social, pues tener un país cohesionado, con una percepción de que la carga tributaria se reparte de manera justa, favorecerá emprender grandes proyectos, lo que es mucho más difícil de hacer en países donde hay gran tensión.

Una nueva conclusión apuntó a que es improbable que la reforma tributaria tenga un impacto negativo significativo sobre la inversión. Afirmó que puede haber un impacto menor, pero dudó que sea significativo, pues la reforma tributaria transfiere recursos desde privados con altas tasas de ahorro al Estado para que gaste dichos recursos.

Adicionó que, en la medida en que la reforma educacional logre una mejora sustantiva en la calidad de la educación y/o que la mejora de la distribución del ingreso lleve a una sociedad más inclusiva, el impacto de la reforma tributaria sobre el crecimiento será positivo.

Luego se refirió a la reducción de la evasión y elusión, opinando que el sistema de derecho chileno, heredado del Código Napoleónico y basado en precedentes, hace muy difícil la labor del Servicio de Impuestos Internos para evitar la evasión y la elusión. Comparó con países anglosajones, en que existe el Derecho Común, donde es más fácil lidiar con evasión y elusión porque hay principios generales que son interpretados por un juez competente.

Estimó que la propuesta del Ejecutivo respondía a ese desafío como país de derecho civil para hacer frente a la evasión y elusión. Opinó que el Servicio de Impuestos Internos no puede ser juez y parte, en la medida en que se pueda asegurar que esto es constitucional.

Presentó como conclusión en esta materia que sería deseable tener principios legales generales para prevenir y reducir la elusión y evasión.

En otro ámbito, sostuvo que no le parece aconsejable reducir el IVA, pues, aunque reconoció que grava proporcionalmente más a sectores de bajos recursos, es un impuesto fácil de fiscalizar, más allá de la alta evasión del último tiempo. Insistió en que el IVA es una posibilidad de tener recursos que el Estado necesita, por lo que lo dejaría sin cambios.

Otro tema, que calificó de políticamente impopular, es que a medida que los pueblos se desarrollan la fracción de la población que paga impuesto a la renta debe crecer. Esto, aseguró, no es incompatible con que los sectores de más altos ingresos paguen más, sino que todo el mundo pague aunque sea una cifra menor en impuesto a la renta, para que la gente se sienta empoderada al exigir buena calidad en los bienes y servicios que recibe del Estado.

3.20.-- SEÑOR PAUL FONTAINE, ECONOMISTA⁵⁸.

3.20.1.- Señaló que su presentación y análisis de la Reforma Tributaria es en representación de Amplitud.

Coincidió en que esta iniciativa contiene normas contra la elusión, la antielusión y la evasión tributaria que van en el sentido correcto. Sin embargo, opinó que contempla aspectos que pueden atentar contra el crecimiento del país, como las normas que afectan a las pymes, a la clase media y a las pensiones.

⁵⁸Historia de la Ley N° 20.780 Página 320 de 4877

Sostuvo que existen alrededor de 120.000 empresas que usan el artículo 14 bis y el 14 quáter, que permiten que las empresas, sobre la inversión de utilidades, no paguen impuestos. Eliminar el FUT afectará a las pymes que otorgan más del 70 por ciento del empleo privado del país, y si se les afecta el flujo de caja y su disponibilidad de recursos, va a afectar fuertemente el crecimiento y el empleo.

Por ello propuso un artículo 14 general, independiente del bis, ter o quáter, que exima del pago del impuesto de primera categoría a las empresas con utilidades retenidas de hasta 5.000 UF, mientras que a las empresas sobre las 5.000 UF se les aplique un 30% de impuesto.

Manifestó preocupación por las consecuencias de esta reforma en la clase media y las pymes, y por ello sugirió mantener el impuesto de timbres y estampillas en 0,4%.

Sobre el impuesto a la importación de autos diesel, propuso elevar el impuesto específico al diésel e igualarlo con el de las bencinas.

Respecto a los fondos de pensiones, señaló que el alza del impuesto de primera categoría de 20% a 35% para las sociedades anónimas abiertas bajará las pensiones de quienes hoy están pensionados, dado que son los únicos accionistas que estarán afectos a doble tributación. Esto, por no recibir crédito por los impuestos pagados por las empresas, como sí lo reciben todos los demás accionistas.

Propuso eximir de ganancia de capital e IVA a viviendas existentes a la promulgación de la ley y permitir la repatriación de los recursos en el exterior.

Finalmente consideró discriminatorio gravar con más impuesto sólo a las bebidas gaseosas, con azúcar, además de que afecta mayormente a las clases media y baja, distinto a la clase alta que consume bebidas light.

3.21.- - SEÑOR ROLANDO CASTILLO ⁵⁹ , GERENTE GENERAL DE CORPORACIÓN DE DESARROLLO TECNOLÓGICO DE BIENES DE CAPITAL.

3.21.1.-El señor Castillo proporcionó datos y cifras respecto de la inversión en el país, tanto del sector público y privado.

Señaló en primer lugar que al 31 de diciembre de 2013, la Corporación tiene registrados 1.109 proyectos de inversión mayores a 5.000.000 de dólares; y se tiene

⁵⁹Historia de la Ley N° 20.780 Página 328 de 4877

prevista una inversión, para el próximo quinquenio, considerando el 2013, como primer año del quinquenio, hasta el 2017, del orden de los 117.345 millones de dólares, ello si cada uno de los proyectos, en este catastro, se ejecutara exactamente igual como están planteados al 31 de diciembre.

Agregó que desde el punto de vista del origen de la inversión, el 22 por ciento de estos 117.000 millones de dólares, corresponde a proyectos de inversión estatal, es decir, donde el mandante del proyecto y el que coloca los recursos es el Estado. El 78 por ciento corresponde a proyectos privados, del orden de 91.000 millones de dólares la que básicamente está centrada en tres sectores: minería, con 33 por ciento de la cartera, en volumen monetario; energía, con 33 por ciento de la cartera, en volumen, y el sector inmobiliario, con un 17 por ciento. Manifestó que lo anterior indica que dentro de los 117.000 millones de dólares, buena parte de esa cartera está destinada, básicamente, a proyectos mineros, energéticos e inmobiliarios.

Explicó que desde el punto de vista estatal, la inversión se va a dos sectores: el minero, con 66 por ciento –acá está reflejada la inversión que hace Codelco, como empresa del Estado-, y el Ministerio de Obras Públicas, con un 33 por ciento, básicamente, hacia obras públicas. El resto, tiene que ver con inversión en energía, básicamente, con algunos proyectos de la Enap. Aclaró que todo lo que está concesionado por el Estado, como carreteras y construcción de hospitales, se consideró dentro del sector privado.

Explicó que el 25 por ciento del volumen de los proyectos está dado por el 87 por ciento del número de proyectos, es decir, los proyectos más pequeños, que van entre 5.000.000 y 150.000.000 de dólares, corresponden al 87 por ciento del volumen, o sea, 967 proyectos, que concurren al 25 por ciento de la inversión, del orden de 30.000 millones. Significa que el resto, del orden de 142 proyectos, que corresponden al 13 por ciento del número de proyectos, explica la gran cantidad de inversión. Es decir, 142 proyectos explican, prácticamente el 75 por ciento de la inversión en volumen, en Chile. En definitiva, concluyó, hay pocos proyectos muy grandes.

Explicó que los sectores que concentran la inversión en volumen, en Chile, están asociados al sector minería, energía, inmobiliario y obras públicas. Los otros sectores, están asociados a puertos, diferenciado el sector industrial, propiamente tal, con la generación de productos industriales y forestal tienen una participación menor dentro de la cartera, no menos importante, obviamente, desde el punto de vista de la generación de actividad, pero claramente muy distinta respecto de los otros sectores.

Agregó que si se considera esta cartera de proyectos y sus gastos proyectados, tal como se definió el 31 de diciembre del año pasado, repartido en los próximos cinco años, considerando el 2013 como el primer año que se cerraba el 31 de diciembre, el 2014 sería el año del peak de la inversión, y de ahí hacia adelante comenzaría a bajar, no porque la inversión se acabe, sino porque aquí no están considerados los proyectos que van a ingresar en los próximos meses.

Desde el punto de vista regional, señaló que la inversión también está claramente identificada solo en algunas regiones, así la región de Antofagasta es la que concentra mayoritariamente la inversión del ámbito minero. Hoy presente que hace un año se tenía una inversión proyectada similar a la de Antofagasta, pero debido a los eventos, fundamentalmente, de judicialización de proyectos y caída de proyectos energéticos, por temas ambientales y judiciales, esa cartera se ha visto drásticamente disminuida. Agregó que la segunda región, que tiene un alto nivel de inversión, en la Metropolitana, es función del sector inmobiliario, pero también por el aporte de la inversión en obras públicas. El resto de las regiones tiene una menor inversión respecto a estos grandes centros.

De forma detallada, señaló que las regiones de Tarapacá, de Antofagasta y de Atacama tienen un alto volumen de inversión, fundamentalmente, en las líneas de minería y energía; la Región Metropolitana, concentra el inmobiliario y obras públicas, y desde el punto de vista estatal, ahí se ve la inversión de Codelco, región de Antofagasta, región de Valparaíso, región de O'Higgins y la Región Metropolitana, por todo lo que significa obras públicas. La Región del Biobío y la Región de Los Lagos, también muestran un nivel alto respecto del resto de las regiones en inversión en obras públicas.

Desde el punto de vista del gasto, según el tipo de activo, es decir, diferenciado lo que se gasta en ingeniería, en construcción, en la compra de equipos, la cartera muestra que hay dos ítems que se llevan buena parte o prácticamente todo el volumen de la inversión: la etapa de construcción, que en el caso de proyectos privados corresponde a un 53 por ciento del gasto del quinquenio, y el gasto en la compra de equipamiento, que corresponde a un 41 por ciento, cifras que, precisó, son similares a nivel internacional, con la salvedad de que normalmente este equipamiento se importa. Muchas veces se compra en los países en los cuales se produce el bien.

Agregó que el gasto de ingeniería equivale a un 2.5 por ciento, que si bien, entérminos porcentuales, es bastante bajo, pero corresponde a alrededor de 2.000 millones de dólares, que es un valor interesante, desde el punto de vista del gasto, pues prácticamente se hace con ingeniería chilena.

Explicó que desde el punto de vista estatal, la proporción cambia un poco al incorporar la cartera de proyectos de Obras Públicas, se hace más fuerte la parte construcción que la de equipamiento. Por lo tanto, el gasto sube a un 65 en la etapa de construcción y la de equipamiento baja a un 28 por ciento.

Explicó que dado que la etapa de construcción tiene un gasto muy importante como peso, impacta muy fuerte en la mano de obra. Esta cartera, del orden de los 117.000 millones de dólares, considera alrededor de 130.000 empleos directos asociados a la construcción, lo que es muy relevante.

Desde el punto de vista de la evolución de las inversiones, señaló que realizaron un análisis en materia de minería. Señaló que se puede observar que desde 1992 hasta 1998, la inversión en minería creció a tasas cercanas al 17 por ciento, lo que fue bastante bueno, pero tuvo una caída importante desde el momento en que se empieza a notar los efectos de la crisis asiática.

Posteriormente, la inversión vuelve a subir en 2004 al 2005, pero no logra repuntar a tasas de crecimiento muy altas, en razón de la problemática del gas con Argentina. Lo anterior, explicó, disminuyó el efecto favorable derivado del precio del metal que durante la crisis asiática, había bordeado el dólar.

Agregó que en 2008, la inversión vuelve a repuntar, pero a fines de ese año se da la crisis financiera mundial, crisis subprime, y baja bruscamente la inversión, lo que genera un deterioro en la cartera cercano al 25 por ciento entre 2008 y 2009. Desde 2009 hacia adelante la inversión vuelve a retomar su ritmo, con un gran boom en el sector minero. En 2013, vuelve a disminuir, fundamentalmente por el alza de los precios de energía y la disminución de proyectos energéticos que financiarían una parte de la cartera de proyectos mineros.

Hizo presente, que desde 1992 a la fecha, buena parte de esta cartera no se construyó utilizando el Decreto Ley N°600, ya que todos entraron por el sistema normal de impuestos.

El señor Castillo señaló que desde el punto de vista del efecto de la Reforma,

a partir de los datos han analizado, entienden que hay siete proyectos termoeléctricos que se verían afectados con el impuesto ambiental, lo que involucra una cartera cercana a los 4.000 megawatt y del orden de los 4.000 millones de dólares dentro de la cartera que se plantea en este catastro.

Respecto de los efectos que podrían generar la derogación del FUT y la aplicación de los impuestos ambientales, explicó que lo normal es que, en los proyectos de ingeniería, siempre se va a afectar la disponibilidad de los recursos. No obstante ello, los mandantes toman esta información y le exigen los proyectos que paguen los costos de las distintas variables involucradas.

Por lo tanto, probablemente habría una mayor exigencia a la rentabilidad de los proyectos y deberían estar los proyectos capaces de compensar plenamente estas modificaciones, desde el punto de vista de sus resultados.

Finalmente, indicó que el efecto positivo de la reforma, se da en la generación de capital humano, dado que apunta directamente a mejorar el capital humano, cuyo beneficio directo se vería en el mediano y largo plazo con un mejor capital humano para estos propios proyectos de inversión. Es decir, hay una suma en términos de menor disponibilidad de recursos, proyectos posteriores a la reforma a esta cartera - un poco más caros, pero también un retorno desde el punto de vista del mejoramiento del capital humano, que muchas veces es barrera para desarrollar la cartera de inversión.

3.22.- VOTACIÓN EN GENERAL⁶⁰.

3.22.1.- La Comisión aprobó el proyecto, en general, por mayoría de votos.

Votaron a favor los Diputados Sergio Aguiló; Pepe Auth; Enrique Jaramillo; Manuel Monsalve; José Miguel Ortiz; Marcelo Schiling; Matías Walker, y Pablo Lorenzini (Presidente). Votaron en contra los Diputados señores Felipe De Mussy; Javier Macaya; Patricio Melero; Alejandro Santana, y Ernesto Silva.

61) Sustitúyese el artículo 14⁶¹ por el siguiente:

⁶⁰Historia de la Ley N° 20.780 Página 338 de 4877

⁶¹Historia de la Ley N° 20.780 Página 353 de 4877

“Artículo 14.- LAS RENTAS QUE SE DETERMINEN A UN CONTRIBUYENTE SUJETO AL IMPUESTO DE LA PRIMERA CATEGORÍA, SE GRAVARÁN RESPECTO DE ÉSTE DE ACUERDO CON LAS NORMAS DEL TÍTULO II, SIN PERJUICIO DE LAS PARTIDAS QUE DEBAN AGREGARSE A LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE DE ESA CATEGORÍA DE ACUERDO A ESTE ARTÍCULO.

3.4. A) CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DECLARAR SEGÚN CONTABILIDAD COMPLETA.

Para aplicar el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes o que les hayan sido atribuidas de acuerdo a este artículo, se aplicarán las siguientes reglas:

3.4.a.1.- Los empresarios individuales, contribuyentes del artículo 58 número 1, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa, quedarán gravados en el mismo ejercicio sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad que les sean atribuidas conforme a las reglas del presente artículo, y sobre los retiros, remesas o distribuciones que efectúen según lo establecido en los números 5 y 6 siguientes.

Las entidades o personas jurídicas que sean a su vez comuneros, socios o accionistas de otras empresas que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, atribuirán a sus propios propietarios, socios o accionistas tanto las rentas propias que determinen conforme a las reglas de la Primera Categoría, como aquellas que les sean atribuidas en su calidad de comunero, socio o accionista, y así sucesivamente, hasta que tales rentas o cantidades sean atribuidas en el mismo ejercicio a un contribuyente de los impuestos global complementario o adicional, según sea el caso, sin perjuicio de lo dispuesto en el número siguiente.

3.4.a.2.- Para determinar el monto de la renta o cantidad atribuible, afecta los impuestos global complementario o adicional de los contribuyentes señalados en el número 1.- anterior, se considerará la suma de las siguientes cantidades al término del año comercial respectivo:

3.4.a.2.a) *El saldo positivo que resulte en la determinación de la renta líquidaimponible, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 al 33.*

Las rentas exentas u otras cantidades que no forman parte de la renta líquidaimponible, pero igualmente se encuentren gravadas con los impuestos globalcomplementario o adicional.

3.4.a.2.b) *Las rentas o cantidadesatribuidas a la empresa en su carácter depropietario, socio, comunero o accionista de otras empresas, comunidades osociedades, sea que éstas se encuentren obligadas o no a determinar su renta efecto a según contabilidad completa, o se encuentren acogidas a lo dispuesto en el artículo 14 ter, y siempre que no resulten absorbidas conforme a lodispuesto en el número 3, del artículo 31.*

3.4.a.3.- *Para atribuir las rentas o cantidades señaladas en el número anterior, a loscontribuyentes del número 1.- precedente, se aplicarán, al término de cadaaño comercial, las siguientes reglas:*

3.4.a.3.a) *La atribución de tales rentas deberá efectuarse en la forma que los socios,comuneros o accionistas hayan acordado, siempre y cuando se haya dejadoexpresa constancia del acuerdo respectivo en el contrato social, los estatutos,o, en el caso de las comunidades, en una escritura pública, todo ello en formaprevia a la fecha en que debe llevarse a cabo la atribución a que se refiere esteartículo, y se haya informado de ello al Servicio, en la forma y plazo que éstefije mediante resolución.*

3.4.a.3.b) *La atribución de tales rentas podrá efectuarse en la misma proporción enque el contribuyente haya suscrito y pagado o enterado efectivamente elcapital de la sociedad, negocio o empresa. En el caso de los comuneros será enproporción a su cuota o parte en el bien de que se trate.*

Con todo, el Servicio podrá impugnar fundadamente la forma de atribución acordada o llevada a cabo por los contribuyentes, atribuyendo la renta de acuerdo a la forma en que ésta se habría distribuido o asignado en condiciones normales de mercado, es decir, en la forma que hayan o habrían acordado u obtenido partes independientes en condiciones y circunstancias comparables, considerando por ejemplo, las funciones o actividades efectivamente asumidas o llevadas a cabo por los socios en el desarrollo del giro de la sociedad u otros elementos de juicio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 E, en lo pertinente.

El Servicio podrá también impugnar fundadamente la atribución que los socios, comuneros o accionistas hayan establecido conforme a las letras a) y b), y liquidar o girar los impuestos de que se trate, o resolver conforme a dicha atribución, cuando se haya incorporado directa o indirectamente en la sociedad respectiva, al cónyuge o conviviente de alguno de los socios, comuneros o accionistas, sus ascendientes o descendientes, sus parientes colaterales hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, su pupilo o su guardador, su adoptante o adoptado, y el Servicio establezca que dicha incorporación se hallado a cabo con el fin de disminuir la renta atribuida que hubiere correspondido al o los socios, comuneros o accionistas de que se trate, de no mediar tales incorporaciones.

Podrá también el Servicio impugnar la atribución efectuada, y atribuir fundadamente la renta y liquidar o girar los impuestos de que se trate, o resolver conforme a dicha atribución de rentas, cuando determine que el contribuyente enajenó las acciones o derechos dentro de los 30 días previos al término del ejercicio, con el fin de eludir la atribución de rentas que le hubiere correspondido de no mediar dicha enajenación. Se presumirá que la enajenación de las acciones o derechos se efectuó con el fin señalado, cuando dentro del plazo referido hayan sido adquiridas por un contribuyente o entidad, que al término del ejercicio de la enajenación, determine pérdidas conforme lo dispuesto en esta ley, o no deba tributar por tales rentas atribuidas, y el enajenante, dentro de los primeros 6 meses del ejercicio siguiente, adquiera una cantidad equivalente o mayor de las mismas acciones o derechos originalmente enajenados, considerando el conjunto de adquisiciones efectuadas durante dicho plazo por el mismo contribuyente, sus controladores, empresas relacionadas y las del mismo grupo

empresarial, según lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045, sobre Mercado de Valores.

El contribuyente podrá reclamar de la liquidación, giro o resolución en que el Servicio haya atribuido rentas conforme a las reglas anteriores, y de los impuestos, intereses y multas respectivos, de acuerdo al procedimiento general establecido en el Libro III del Código Tributario.

3.4.a.4.- Los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán efectuar y mantener, para el control de la tributación que afecta a los contribuyentes señalados en el número 1 anterior, el registro de las siguientes cantidades:

3.4.a.4.a) Rentas atribuidas propias: *Se deberá registrar al término del año comercial respectivo, el saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra a), del número 2 anterior, con indicación de los dueños, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta, y la proporción en que ésta se efectuó.*

De este registro, se rebajarán al término del ejercicio, pudiendo incluso producirse un saldo negativo, las cantidades señaladas en el inciso segundo del artículo 21, reajustadas de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede a aquel en que se efectuó el retiro de especies o el desembolso respectivo y el mes anterior al término del ejercicio.

3.4.a.4.b) Rentas atribuidas de terceros: *Se deberá registrar al término del año comercial respectivo, el saldo positivo de las cantidades señaladas en la letra b), del número 2 anterior, con indicación de los dueños, socios, comuneros o accionistas a quienes se les haya atribuido dicha renta y la proporción en que ésta se efectuó, así como la identificación de la sociedad, empresa o comunidad desde la cual, a su vez, le hayan sido atribuidas tales rentas.*

3.4.a.4.c) Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta: Deberán registrarse al término del año comercial, las rentas exentas de los impuestos global complementario o adicional y los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por el contribuyente, así como las que perciba de terceros en calidad de retiro o dividendos, cuando tales cantidades resulten imputadas al registro que establece esta letra en la empresa, sociedad o comunidad desde la cual se efectúa el retiro o distribución. También se incorporarán en este registro, en una columna separada, las cantidades percibidas de terceros cuando en la empresa respectiva resulten imputados al registro señalado en la letra a) anterior.

De este registro, se rebajarán los costos, gastos y desembolsos imputables a los ingresos de la misma naturaleza, según lo dispuesto en la letra e), del número 1, del artículo 33.

3.4.a.4.d) Diferencias temporales entre los resultados determinados conforme a la presente ley y los que el contribuyente haya determinado de acuerdo a las normas contables o financieras que deba aplicar: Conformado por aquellas partidas que provengan de la imputación anticipada de costos y/o gastos, o del reconocimiento diferido de ingresos, o de ajustes que de acuerdo a las normas de la presente ley inciden en la determinación de una menor renta líquida imponible del ejercicio, y en un mayor resultado tributario del ejercicio siguiente o subsiguientes, siempre que correspondan a cantidades susceptibles de ser retiradas, remesas o distribuidas por corresponder a flujos efectivos disponibles en la empresa. Estas partidas deberán anotarse al término del año comercial respectivo, y se rebajarán en la parte que corresponda, en los ejercicios siguientes, siempre que el efecto temporal sea revertido en dichos ejercicios y no se haya efectuado una imputación de retiros, remesas o distribuciones, conforme a lo establecido en el número 5 siguiente, que haya disminuido o agotado el saldo de este registro, caso en el cual, el ajuste se realizará solo por el saldo no imputado por los retiros, remesas o distribuciones.

Entre las partidas que deben anotarse en este registro, se pueden mencionar:

i) Diferencias por aplicación entre depreciación normal y depreciación acelerada o instantánea, conforme a lo dispuesto en el número 5, del inciso 4º, del artículo 31;

ii) Ingresos diferidos por diferencias generadas en la fusión de sociedades, conforme a lo dispuesto en los incisos cuarto al quinto, del artículo 15 y

iii) Otras que produzcan el efecto señalado en el párrafo anterior.

El Servicio podrá impugnar fundadamente los valores contables o financieros contabilizados y declarados por el contribuyente, cuando éstos no sean consistentes con las normas y prácticas contables o financieras generalmente aceptadas de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 16 y siguientes del Código Tributario, ajustando el saldo de las diferencias temporales a que se refiere esta letra, de acuerdo al valor que hubiese correspondido. Esta impugnación solo podrá ser reclamada conjuntamente con la liquidación, giro o resolución que se dicten conforme a ella, de acuerdo al Procedimiento General establecido en el Libro III, del Código Tributario, de la liquidación, giro o resolución que se haya practicado o dictado y que se funde en dicha impugnación.

3.4.a.4.e) Retiros, remesas o distribuciones efectuadas desde la empresa, establecimiento permanente o sociedad: *Deberá registrarse el monto de los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen durante el ejercicio, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que precede a aquel en que se efectúe el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del ejercicio. En este mismo registro, pero en una columna separada, deberá dejarse constancia de aquellos retiros, remesas o distribuciones que hayan resultado imputados al registro señalado en la letra*

3.4.a.4.d) anterior, y que, por tanto, correspondan a utilidades contables o financieras en exceso de las tributables.

Deberá considerarse como saldo inicial de los registros señalados en las letras a), c) y d) anteriores, el remanente de las cantidades que allí se indican provenientes del ejercicio anterior, el cual se reajustará de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al término de ese ejercicio y el mes que precede al término del ejercicio siguiente.

El Servicio determinará mediante resolución, la forma en que deberán llevarse los registros de que trata este número.

3.4.5.- Al término de cada año comercial, deberán rebajarse de los registros señalados en las letras a), c) y d), del número 4 anterior, los retiros, remesas o distribuciones en el orden cronológico en que se efectúen, imputándose reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo, comenzando por las cantidades anotadas en el registro que establece la letra a), y luego las anotadas en el registro señalado en la letra c), en este último caso, comenzando por las rentas exentas, luego los ingresos no constitutivos de renta y finalmente las demás cantidades allí registradas. En caso que resulte un exceso, éste se imputará a las rentas o cantidades anotadas en el registro establecido en la letra d), del número 4 anterior.

Cuando los retiros, remesas o distribuciones efectivos resulten imputados a las cantidades señaladas en los registros establecidos en las letras a) y c), del número 4, dichas cantidades no se afectarán con impuesto alguno, considerándose en todo caso aquellos efectuados con cargo a las rentas exentas del impuesto global complementario, para efectos de la progresividad que establece el artículo 54.

En caso que los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio resulten imputados a las cantidades anotadas en el registro que establece la letra d), del número 4 anterior, se considerará que corresponden a diferencias temporales entre las utilidades contables o financieras y las rentas tributables, debiendo imputarse en los ejercicios posteriores a los saldos que se mantengan en los registros señalados en las

letras a) y c), del número 4 precedente, siguiendo el mismo orden de prelación señalado anteriormente y con el mismo efecto. En caso que el todo o una parte de tal diferencia temporal se mantenga hasta el término de giro de la empresa o sociedad, se gravará en la forma establecida en el número 1, del artículo 38 bis. Para estos efectos, la referida diferencia se reajustará según la variación que experimente el índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se efectuaron los retiros, remesas o distribuciones, y el mes anterior al del cierre del ejercicio en que se imputen o al término de giro, según corresponda.

3.4.6.- Sin perjuicio de lo señalado, los contribuyentes del número 1 anterior, quedarán también gravados con los impuestos global complementario adicional, según proceda, por las rentas o cantidades que se les deban atribuir adicionalmente en caso que los retiros, remesas o distribuciones efectuados no resulten imputados por exceder a las cantidades anotadas en los registros establecidos en las letras a), c) y d), del número 4 anterior.

En tal caso, se considerará que los retiros, remesas o distribuciones, corresponden a rentas tributables y, por tanto, dichas sumas se incluirán en la base imponible del impuesto de primera categoría de la empresa, establecimiento permanente o sociedad desde la cual se han efectuado, reajustándose según la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al retiro, remesa o distribución y el mes que precede al término del año comercial respectivo, en conformidad a lo dispuesto en la letra h), del número 1, del artículo 33, para afectarse con el citado tributo y atribuirse en conformidad a lo señalado en los números 2 y 3 anteriores, salvo que correspondan a una devolución del capital y sus reajustes, cuando se hayan imputado a éste con ocasión de una disminución del mismo que cumpla con los requisitos que establece el número 7, del artículo 17.

3.4.7.- En la división de sociedades, el saldo de las cantidades que deban anotarse en los registros señalados en las letras a), c) y d), del número 4 anterior, así como las cantidades retiradas, remesadas o distribuidas que no hayan sido imputadas a los citados registros, o que resulten imputadas al registro establecido en la letra d), de

dicho número, se asignará cada una de ellas en proporción al capital propio tributario respectivo, debiendo mantenerse el registro y control de dichas cantidades.

En el caso de la conversión de un empresario individual o de la fusión de sociedades, entendiéndose dentro de esta última la disolución producida por la reunión del total de los derechos o acciones de una sociedad en manos de una misma persona, la empresa o sociedad continuadora también deberá mantener el registro y control de las cantidades anotadas en los registros señalados en las letras a), c) y d), del número 4 anterior. En estos casos, la empresa o sociedad que se convierte o fusiona deberá atribuir la renta que determine por el período correspondiente al término de su giro, conforme a lo dispuesto en los números 2 y 3 anteriores. Cuando la empresa o sociedad que termina su giro registre retiros, remesas o distribuciones que se hayan imputado al registro de utilidades contables o financieras señalado en la letra d), del número 4 anterior, dichas cantidades no se afectarán con la tributación que contempla el número 1, del artículo 38 bis, sino que se mantendrán registradas y controladas en la empresa o sociedad continuadora, aplicándose en ésta, el mismo tratamiento tributario señalado en el número 5, de la letra A), de este artículo.

3.4.8.- Los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, deberán informar anualmente al Servicio, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución:

a) El método de atribución de rentas o cantidades que haya utilizado en el año comercial respectivo, con indicación de la parte de la renta o cantidad generada por el mismo contribuyente o atribuida desde otras empresas, comunidades o sociedades, que a su vez se atribuya a los dueños, socios, comuneros o accionistas respectivos, de acuerdo a lo establecido en el número 3 anterior.

b) El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectivas que se realicen en el año comercial respectivo, con indicación de los beneficiarios de dichas cantidades, la fecha en que se hayan efectuado y el registro al que resultaron imputados.

- c) El remanente proveniente del ejercicio anterior, aumentos o disminuciones del ejercicio, así como el saldo final que se determine para los registros señalados en las letras a), b), c), d) y e) del número 4 anterior.*
- d) El monto de los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el mismo ejercicio, y en ejercicios anteriores, que hayan resultado imputados al registro señalado en la letra d), del número 4 anterior, y aquellos que excedan y no resulten imputados a las cantidades anotadas en los registros establecidos en las letras a), c) y d), del mismo número, con indicación de los beneficiarios de dichas cantidades y la fecha en que se han efectuado.*
- e) El detalle de la determinación del saldo anual del registro que establece la letra d), del número 4 anterior, identificando los valores contables o financieros y tributarios de los activos, pasivos, ingresos, costos o gastos respectivos, y su incidencia en las utilidades contables o financieras que se originan por las diferencias temporales que allí se indican.*

Los contribuyentes también estarán obligados a informar y certificar a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas, en la forma y plazo que establezca el Servicio mediante resolución, el monto de las rentas o cantidades que se les atribuyan, retiren, remesen o distribuyan, conforme a lo dispuesto en este artículo.

3.5.B) OTROS CONTRIBUYENTES.

3.5.b.1.- En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las rentas que se le atribuyan en conformidad a este artículo por participaciones en sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, o la determinen sobre la base de contabilidad completa, o se encuentren acogidos a lo dispuesto en el artículo 14 ter, se gravarán respecto del empresario individual, socio, comunero o accionista, con el impuesto global

complementario o adicional, en el mismo ejercicio al que correspondan, atribuyéndose en la forma establecida en los números 2 y 3, de la letra A) anterior.

3.5.b.2.- Las rentas presuntas se afectarán con los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, en el mismo ejercicio al que correspondan, atribuyéndose al cierre de aquel. En el caso de los comuneros, la atribución se efectuará en proporción a sus respectivas cuotas en el bien de que se trate.

Cuando el Servicio impugne la atribución de rentas o cantidades efectuada por la empresa, comunidad o sociedad respectiva, o bien, determine diferencias que incidan sobre el monto de la renta o cantidad atribuible a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la misma, deberá citar a la empresa, comunidad o sociedad según corresponda, de acuerdo con el artículo 63 del Código Tributario. En estos casos, los plazos de prescripción establecidos en los incisos primero al tercero del artículo 200 del Código Tributario, para perseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que afecten a los propietarios, comuneros, socios o accionistas, derivadas de las actuaciones de fiscalización que se efectúen a la empresa, comunidad o sociedad respectiva, se entenderán aumentados por el término de nueve meses desde que se cite a estas últimas.”.

3.6. C) NORMAS ESPECIALES DE PRESCRIPCIÓN.

3.6.1) Derógase el artículo 14 bis.

3.6.2) Sustitúyese el artículo 14 ter por el siguiente:

“Artículo 14 ter. Los contribuyentes que tributen conforme a las reglas de la Primera Categoría, podrán acogerse al régimen simplificado que establece este artículo, siempre que den cumplimiento a las siguientes normas:

3.6.3.1.- Requisitos:

a) Tener un promedio anual de ingresos de su giro, no superior a 25.000 unidades de fomento en los tres últimos años comerciales anteriores al ingreso al régimen. Si la empresa que se acoge tuviere una existencia inferior a 3 ejercicios, el promedio se calculará considerando los ejercicios de existencia efectiva de ésta.

Para efectuar el cálculo del promedio de ingresos a que se refiere esta letra, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades de fomento según el valor de ésta el último día del mes respectivo y el contribuyente deberá sumar, a sus ingresos, los obtenidos por sus entidades relacionadas que en el ejercicio respectivo también se encuentren acogidas a las disposiciones de este artículo.

Para estos efectos, se considerarán relacionados, los que formen parte del mismo grupo empresarial, los controladores y las empresas relacionadas, conforme a lo dispuesto en los artículos 96 al 100 de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

b) Tratándose de contribuyentes que opten por ingresar en el ejercicio en que inicien sus actividades, su capital efectivo no podrá ser superior a 30.000 unidades de fomento, según el valor de ésta al primer día del mes de inicio de las actividades.

c) No podrán acogerse a las disposiciones de este artículo, los contribuyentes que posean a cualquier título derechos sociales, acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión. Tampoco podrán acogerse cuando

obteniendo ingresos provenientes de las actividades que se señalan a continuación, y estas excedan en conjunto el 35% de los ingresos brutos totales del año comercial respectivo:

- i. Cualquiera de las descritas en los números 1 y 2 del artículo 20.*
- ii. Participaciones en contratos de asociación o cuentas en participación.*

d) No podrán acogerse las sociedades cuyo capital pagado, pertenezca en más de un 30% a socios o accionistas que sean sociedades que emitan acciones con cotización bursátil, o que sean empresas filiales de éstas últimas.

3.6.3.2.- Situaciones especiales al ingresar al régimen simplificado.

Los contribuyentes que opten por ingresar al régimen simplificado establecido en este artículo, deberán efectuar el siguiente tratamiento a las partidas que a continuación se indican, según sus saldos al 31 de diciembre del año anterior al ingreso a este régimen, sin perjuicio de la tributación que les afecte en dicho período, y la atribución de rentas que deban efectuar conforme a lo establecido en el artículo 14:

a) Se entenderán atribuidas al término del ejercicio anterior a aquel en que ingresan al nuevo régimen, en conformidad a lo dispuesto en la letra a) o b), del número 2, de la letra A), del artículo 14, según corresponda, para afectarse con los impuestos global complementario o adicional en dicho período, las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia que se determine entre la suma del valor del capital propio tributario y los retiros, remesas o distribuciones de utilidades financieras que se hayan imputado al registro señalado en la letra d), del número 4, de la letra A), del artículo 14, que se mantengan a la fecha del cambio de régimen, y las cantidades que se indican a continuación:

- i) El monto de los aportes de capital enterados efectivamente en la empresa o sociedad, más los aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos, reajustados de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el*

mesanterior a la fecha de aporte, aumento o disminución de capital, y el mesanterior al cambio de régimen.

ii) Las cantidades anotadas en los registros que establecen las letras a) y c), del número 4, de la letra A), del artículo 14.

b) Las pérdidas determinadas conforme a las disposiciones de esta ley al término del ejercicio anterior, que no hayan sido absorbidas de acuerdo a lo dispuesto en el número 3, del artículo 31, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

c) Los activos fijos físicos depreciables conforme a lo dispuesto en el número 5, del artículo 31, a su valor neto determinado según las reglas de esta ley, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

d) Las existencias de bienes del activo realizable, a su valor determinado de acuerdo a las reglas de esta ley, deberán considerarse como un egreso del primer día del ejercicio inicial sujeto a este régimen simplificado.

3.6.3.3.- Determinación de la base imponible y su tributación.

Para el control de los ingresos y egresos a que se refiere este número, los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este artículo y no se encuentren obligados a llevar el libro de compras y ventas, deberán llevar un libro de ingresos y egresos que cumpla con los requisitos que establezca el Servicio mediante resolución.

a) Los contribuyentes que se acojan a este régimen simplificado deberán tributar anualmente con el impuesto de primera categoría. Por su parte, los dueños, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad respectiva, se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre la renta que se les atribuya en conformidad a lo dispuesto en el número 3, de la letra A) del artículo 14. La base imponible del impuesto de primera categoría del régimen simplificado corresponderá a la diferencia entre los ingresos y egresos del contribuyente, mientras que la base imponible de los impuestos global complementario

o adicional, corresponderá a aquella parte de la base imponible del impuesto de primera categoría que se atribuya a cada dueño, socio, comunero o accionista de acuerdo a las reglas señaladas. Además, deberá aplicarse lo siguiente:

i) Para estos efectos, se considerarán los ingresos percibidos y devengados, siempre que estos últimos sean exigibles durante el ejercicio respectivo, que provengan de las operaciones de ventas, exportaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el impuesto al valor agregado, como también todo otro ingreso relacionado con el giro o actividad que se perciba o devengue en la misma forma durante el ejercicio correspondiente, salvo los que provengan de la enajenación de activos fijos físicos que no puedan depreciarse de acuerdo con esta ley, sin perjuicio de aplicarse en su enajenación separadamente de este régimen lo dispuesto en el artículo 17N°8.

ii) Se entenderá por egresos las cantidades por concepto de compras, importaciones y prestaciones de servicios, afectas, exentas o no gravadas con el impuesto al valor agregado; pagos de remuneraciones y honorarios; intereses pagados; impuestos pagados que no sean los de esta ley, las pérdidas de ejercicios anteriores, los que provengan de adquisiciones de bienes del activo fijo físico salvo los que no puedan ser depreciados de acuerdo a esta ley y los créditos incobrables castigados durante el ejercicio, todos los cuales deberán cumplir con los requisitos establecidos para cada caso en el artículo 31 de esta ley.

Asimismo, se aceptará como egreso de la actividad el 0,5% de los ingresos del ejercicio, con un máximo de 15 unidades tributarias mensuales y un mínimo de una unidad tributaria mensual, vigentes al término del ejercicio, por concepto de gastos menores no documentados.

b) Para lo dispuesto en este número, se incluirán todos los ingresos y egresos, sin considerar su origen o fuente o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas por esta ley.

c) La base imponible calculada en la forma establecida en este número, quedará afectada a los impuestos de primera categoría y global complementario o adicional, en la forma señalada, por el mismo ejercicio en que se determine. Del impuesto de primera categoría, no podrá deducirse ningún crédito o rebaja por concepto de exenciones o franquicias tributarias, salvo aquel señalado en el artículo 33 ter.

3.6.3.4.- Liberación de registros contables y de otras obligaciones.

Los contribuyentes que se acojan al régimen simplificado establecido en este artículo, estarán liberados para efectos tributarios, de llevar contabilidad completa, practicar inventarios, confeccionar balances, efectuar depreciaciones, como también de llevar los registros establecidos en el número 4, de la letra A), del artículo 14, y de aplicar la corrección monetaria establecida en el artículo 41.

3.6.3.5.- Condiciones para ingresar y abandonar el régimen simplificado.

Los contribuyentes deberán ingresar al régimen simplificado a contar del día primero de enero del año que opten por hacerlo, debiendo mantenerse en él al menos durante tres ejercicios comerciales consecutivos. La opción para ingresar al régimen simplificado se manifestará dando el respectivo aviso al Servicio desde el 1 de enero al 30 de abril del año calendario en que se incorporan al referido régimen. Tratándose del primer ejercicio comercial deberá informarse al Servicio dentro del plazo a que se refiere el artículo 68 del Código Tributario. Sin embargo, el contribuyente deberá abandonar obligatoriamente este régimen, cualquiera sea el período por el cual se haya mantenido en él, cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en el número 1, del presente artículo.

3.6.3.6 Efectos del retiro o exclusión del régimen simplificado.

a) Los contribuyentes que opten por retirarse del régimen simplificado y que cumplan los requisitos para tal efecto, deberán dar aviso al Servicio durante el mes de octubre

del año anterior a aquél en que deseen cambiar de régimen, quedando a contar del día primero de enero del año siguiente al del aviso, sujetos a todas las normas comunes de esta ley.

b) Los contribuyentes que por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el número 1 del presente artículo, deban abandonar el régimen simplificado, lo harán a contar del mismo año comercial en que ocurra el incumplimiento, sujetándose a todas las normas comunes de esta ley respecto de dicho período.

c) Al incorporarse el contribuyente al régimen de contabilidad completa por aplicación de las letras a) o b) precedentes, deberá practicar un inventario inicial para efectos tributarios, acreditando debidamente las partidas que éste contenga. En dicho inventario deberán registrar las siguientes partidas que mantengan al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado:

- i) La existencia del activo realizable, valorada según costo de reposición, y**
- ii) Los activos fijos físicos, registrados por su valor actualizado al término del ejercicio, aplicándose las normas de los artículos 31 número 5 y 41 número 2.**

La diferencia de valor que se determine entre las partidas señaladas en los numerales i) y ii) precedentes y el monto de las pérdidas tributarias que se hayan determinado al 31 de diciembre del último año comercial en que estuvo acogido al régimen simplificado, constituirá un ingreso diferido que deberá imputarse en partes iguales dentro de sus ingresos brutos de los 3 ejercicios comerciales consecutivos siguientes, contados desde aquel en que se produce el cambio de régimen, incorporando como mínimo un tercio de dicho ingreso en cada ejercicio, hasta su total imputación. Si este contribuyente pone término al giro de sus actividades, aquella parte del ingreso diferido cuyo reconocimiento se encuentre pendiente, deberá agregarse a los ingresos del ejercicio del término de giro. Para los efectos de su imputación, el ingreso diferido que se haya producido durante el ejercicio, se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentado por el índice de precios al consumidor, en el período comprendido entre el mes anterior al término del ejercicio que antecede al cambio de régimen y el mes anterior al del balance.

Por su parte, el saldo del ingreso diferido por imputar en los ejercicios siguientes, se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el mes anterior al del cierre del ejercicio anterior y el mes anterior al del balance. En caso que de la citada diferencia resulte una pérdida, ésta podrá deducirse en conformidad al número 3, del artículo 31.

Respecto de los demás activos que deban incorporarse al inventario inicial, se reconocerán al valor de costo que corresponda de acuerdo a las reglas de esta ley.

En todo caso, la incorporación al régimen general de esta ley no podrá generar otras utilidades o pérdidas, provenientes de partidas que afectaron o debían afectar el resultado de algún ejercicio bajo la aplicación del régimen simplificado.

Los contribuyentes que se hayan retirado del régimen simplificado por aplicación de lo dispuesto en las letras a) o b) precedentes, no podrán volver a incorporarse a él hasta después de transcurridos tres años comerciales consecutivos acogidos a las reglas generales de esta ley.

3.6.3.7 Obligaciones de informar y certificar.

Los contribuyentes acogidos a este régimen, deberán informar anualmente al Servicio, e informar y certificar a sus propietarios, comuneros, socios y accionistas, en la forma y plazo que éste determine mediante resolución, el monto de las rentas o cantidades atribuidas a sus dueños, socios, comuneros o accionistas respectivos, de acuerdo a lo establecido en este artículo.”.

64) Derógase el artículo 14 quáter.