



**“DISCRIMINACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA  
ENTRE INVERSIONISTAS EXTRANJEROS  
CONTRIBUYENTES DE IMPUESTO ADICIONAL  
FRENTE AL RÉGIMEN DEL ARTÍCULO 14 B”**

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

**Alumno: Karina Díaz Hoffstetter**

**Profesor Guía: Boris León Cabrera**

**Santiago, marzo de 2017**



## TABLA DE CONTENIDO

<b><u>CAPÍTULO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
RESUMEN EJECUTIVO.....	1
1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. IMPUESTO ADICIONAL .....	6
2.1. Concepto general y características .....	6
2.2. Conceptos Relevantes sobre Impuesto Adicional .....	7
3. SISTEMA DE TRIBUTACIÓN TRAS LA PROMULGACIÓN DE LAS LEYES N° 20.780 Y N° 20.899 .....	9
3.1. Finalidades de la Reforma Tributaria.....	9
3.2. Regímenes de tributación vigentes a partir del 01 de enero de 2017.....	12
3.3. Convenios internacionales para evitar la doble tributación Internacional ...	16
3.4. Artículo 14 B y su interacción con los contribuyentes de Impuesto Adicional .....	18
3.5. Cuantificación de la carga impositiva de los contribuyentes de Impuestos Finales .....	23
4. PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.....	25
4.1. Tipos de Equidad.....	29
4.2. Principio de Generalidad .....	30
4.3. Fuentes del establecimiento de las diferencias .....	30
4.3.1. Capacidad contributiva o capacidad de pago .....	30
4.3.2. Origen de las rentas .....	31
4.3.3. Beneficio de los contribuyentes .....	31
5. PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL .....	33
6. ANÁLISIS DE LA EXCEPCIÓN A LA OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN FRENTE AL PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	34
6.1. Tratamiento diferenciado para la determinación del Impuesto Adicional ....	34
6.2. Fundamentos de la discriminación .....	36
6.3. Razonabilidad de la discriminación .....	38
6.4. Distinción tolerable para los destinatarios .....	47
7. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA DISCRIMINACIÓN .....	49
8. CONCLUSIONES.....	51
9. BIBLIOGRAFÍA .....	56

## LISTA DE TABLAS

<u>TABLA</u>	<u>PAGINA</u>
Tabla I: Descripción de los registros a controlar en el régimen B.....	19
Tabla II: Carga tributaria de los contribuyentes de impuestos finales .....	24
Tabla III: Convenios para evitar la doble tributación suscritos y vigentes .....	39
Tabla IV: Convenios para evitar la doble tributación suscritos y no vigentes .....	40
Tabla V: Comparativo carga tributaria de los contribuyentes de Impuesto Adicional con la aplicabilidad y no de la cláusula Chile .....	42
Tabla VI: Comparativo carga tributaria de los contribuyentes de Impuesto Adicional con la obligación y no de restitución.....	45

## RESUMEN EJECUTIVO

El presente estudio analiza la discriminación que genera diferencias en la carga impositiva de los contribuyentes de Impuesto Adicional, cuyas inversiones se encuentran en empresas acogidas al régimen de tributación semi integrado establecido en el artículo 14 B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por la sola circunstancia de encontrarse domiciliado o ser residente de un país que mantiene vigente un Convenio para Evitar la Doble Tributación Internacional con Chile; todo ello en conformidad con lo estipulado en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se analiza detalladamente si la excepción a la obligación de restituir el 35% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa en Chile, que beneficia solo al grupo de contribuyentes especificado precedentemente, transgrede el Principio de Igualdad garantizado por la Constitución Política de la República de Chile. Se llega a la conclusión de que esta discriminación no es arbitraria, sino por el contrario, su establecimiento se encuentra justificado razonablemente.

## 1. INTRODUCCIÓN

Con fecha 29 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario nacional. Posteriormente, con casi quince meses de diferencia, el 08 de febrero de 2016, se publicó en el Diario Oficial la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta –incorporado por la norma anterior–, y perfecciona otras disposiciones legales tributarias.

Estas leyes, introdujeron una reforma significativa a todo el sistema de tributación de nuestro país, destacándose entre las más trascendentales aquellas efectuadas al Impuesto a la Renta, que incorporaron nuevos regímenes aplicables a los contribuyentes de primera categoría obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa y, consecuentemente, nuevas formas de determinar los Impuestos Global Complementario y Adicional, para los contribuyentes de impuestos finales.

Como consecuencia de la promulgación de las Leyes Nos. 20.780 y 20.899 se generó una diferencia en la carga impositiva de los contribuyentes afectos a impuestos finales, dependiendo del régimen tributario al cual se acogiere la empresa en la que se efectuó la inversión. Específicamente, en el caso de los contribuyentes de Impuesto Adicional domiciliados o residentes en un país con el cual Chile hubiere suscrito un convenio para evitar la doble tributación internacional. Esto se debe a la

excepción que estableció el legislador en el artículo 63, inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Esta tesis, por tanto, tendrá por objetivo determinar si la excepción descrita vulnera el Principio de Igualdad, garantizado por nuestra Carta Fundamental. En otras palabras, si constituye una discriminación arbitraria e ilegal, la excepción que libera a los contribuyentes de Impuesto Adicional que tienen domicilio o residencia en un país con el cual Chile hubiere suscrito –y se encuentre vigente–, un convenio para evitar la doble tributación internacional, de la obligación de restituir, a título de débito fiscal, el 35% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa.

En este escenario, en primer lugar, se analizarán las razones que motivaron al legislador para establecer un régimen de tributación diferenciado para un grupo específico y delimitado de contribuyentes sujetos a impuestos finales. En segundo lugar, se examinará si este tratamiento excepcional que beneficia solo a determinados contribuyentes, quebranta el Principio de Igualdad garantizado por la Constitución Política de la República, a la luz tanto de la normativa vigente, como de la jurisprudencia nacional de los Tribunales Superiores de Justicia, especialmente aquella dictada por el Tribunal Constitucional.

El estudio en cuestión, pretende aclarar la interrogante descrita por medio del apoyo en la normativa vigente, principalmente del análisis del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, teniendo siempre presente, tanto las normas como la historia de las Leyes Nos. 20.780 y 20.899. Se revisará, además, el artículo 10 del

modelo de convenio para evitar la doble tributación de la OECD, y la cláusula Chile, que ha sido incorporada por nuestro país en todos los Tratados de este tipo que ha suscrito.

Para una correcta exposición de esta investigación, el estudio se divide en seis partes. En la primera, se señala el sistema de tributación de los contribuyentes de Impuesto Adicional, vigente hasta el año comercial 2016. En la segunda, se hace mención al sistema de tributación modificado por las reformas de las Leyes Nos. 20.780 y 20.899, donde primero se exponen los cambios respecto de la opción de adoptar cualquiera de los nuevos regímenes tributarios, y luego se comenta respecto de los principales objetivos de la reforma tributaria; finalmente, se hace una cuantificación respecto de las diferenciaciones de las cargas impositivas de los distintos regímenes a adoptar, con énfasis en los contribuyentes de Impuesto Adicional.

En la tercera parte, se realiza un estudio relacionado con el Principio Constitucional de Igualdad de acuerdo a la doctrina nacional; mientras que en el cuarto apartado, se analiza la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de nuestro país, relativa al mismo Principio.

Luego, en el quinto acápite, se desarrolla el análisis de la excepción a la obligación de restitución de los contribuyentes de Impuesto Adicional, en los casos en que sus inversiones se encuentren en empresas acogidas al régimen de tributación del artículo 14 B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, frente al Principio de marras.

Posteriormente en el sexto punto, se trata, en forma general y desde un punto de vista económico, la distinción entre la tributación de contribuyentes de impuesto adicional residentes en un país con Convenio de Doble Tributación Internacional con Chile y residentes en un país sin Tratado con nuestro país.

Finalmente, se sintetizan las conclusiones del análisis pormenorizado de la dogmática jurídica nacional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Chile.

Cabe destacar, que la metodología que se utilizará en la presente memoria, es aquella propia de la dogmática jurídica, que se traduce en el estudio de la norma jurídica y sus fundamentos ideológicos. Adicionalmente, la sistematización que se pretende desarrollar a través de este método dogmático implica seguir un mecanismo de inferencia deductiva que se desprenderá de la normativa jurídica para finalmente poder cuantificar la diferenciación de la carga impositiva de los contribuyentes de Impuesto Adicional producto de la Reforma Tributaria.

## 2. IMPUESTO ADICIONAL

### 2.1. Concepto general y características

El Impuesto Adicional grava las rentas de fuente chilena, obtenidas por personas naturales y jurídicas, sin domicilio ni residencia en nuestro país. Se encuentra fundamentalmente establecido en los artículos 58 al 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, siendo aplicables además, las normas de declaración y retención de los artículos 65, 69, 74, 79, y 82, del mismo cuerpo legal.

Se trata de un impuesto real, por cuanto atiende a la renta obtenida por el contribuyente sin residencia ni domicilio en Chile, y no a las características personales del contribuyente.

Es un tributo en el que operan las normas de retención, debiendo en la mayoría de los casos ser retenido, declarado y enterado en arcas fiscales por el pagador de las sumas respectivas.

Es un impuesto directo, toda vez que no admite la traslación o recargo del impuesto y, por regla general, grava una manifestación directa o inmediata de capacidad contributiva.

## 2.2. Conceptos Relevantes sobre Impuesto Adicional

Es importante tener en consideración algunos conceptos para una correcta interpretación del Impuesto Adicional, los que se proceden a señalar a continuación:

**Sujeto pasivo de impuesto:** Las personas naturales y jurídicas extranjeras que carezcan de domicilio y residencia en Chile.

**Hecho gravado:** Todas las cantidades pagadas, abonadas en cuenta, contabilizadas como gasto, retiradas, remesadas, distribuidas o que se pongan a disposición del beneficiario de la renta.

**Tasa:** Por regla general se aplica un impuesto de 35%, pero puede variar desde un 2% hasta una tasa del 35%, dependiendo del tipo de remesa que se realice. Lo anterior, está estipulado particularmente en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

**Normas de retención:** Considerando que el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Renta, no contempla la obligación de efectuar una declaración anual de Impuesto a la Renta por aquellas remesas realizadas a aquellos contribuyentes sin domicilio o residencia en Chile, se genera la modalidad de retención.

El artículo 74 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, establece que se debe realizar la retención de las cantidades afectas a Impuesto Adicional con su respectiva tasa, con derecho al crédito señalado en el artículo 63 del mismo cuerpo legal.

Se entenderá cumplida la tributación del contribuyente cuando se efectúe la retención del impuesto correspondiente, dependiendo del tipo de remesa que se realice.

**Exenciones o rebajas:** Existen algunas exenciones señaladas en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y también en los convenios para evitar la doble tributación, donde se señalan exenciones y/o rebajas a la tasa del impuesto.

### **3. SISTEMA DE TRIBUTACIÓN TRAS LA PROMULGACIÓN DE LAS LEYES**

#### **N° 20.780 Y N° 20.899**

##### **3.1. Finalidades de la Reforma Tributaria**

Con el objeto principal de equiparar la existente desigualdad de las brechas socio económicas, mediante cambios estructurales y transversales en la sociedad chilena, y siguiendo el ejemplo de los países desarrollados pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se publicó en el Diario Oficial de fecha 24 de septiembre de 2014, la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta en Chile, introduciendo diversos ajustes e importantes modificaciones, que han ido entrando en vigencia gradualmente a partir de la fecha de su publicación y hasta el año 2018, inclusive.

En el Mensaje del Ejecutivo a la Cámara de Diputados, con el cual se inicia el Proyecto de esta Ley, se indicó que los cuatro principales objetivos que pretendía alcanzar la reforma tributaria eran:

- i. Aumentar la carga tributaria para financiar los gastos permanentes de la reforma educacional, otras políticas del ámbito de la protección social y el déficit estructural en las cuentas fiscales.
- ii. Avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso.

- iii. Introducir nuevos y más eficientes mecanismos de incentivos al ahorro e inversión.
- iv. Velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

Para el logro de dichos objetivos en materia de Impuesto a la Renta, la Ley N° 20.780 se enfocó en las siguientes materias:

- i. Aumento gradual de la tasa de Impuesto de Primera Categoría.
- ii. Tributación en base a las utilidades devengadas. Es decir, los contribuyentes de impuesto finales deberán tributar por el porcentaje total, que les corresponda, sobre las utilidades que hubieren generado sus empresas y, no solo sobre las utilidades que retiren de éstas.
- iii. Reducción de la tasa máxima de los impuestos personales de un 40% a un 35%, con el fin de contribuir a una equidad tributaria horizontal.
- iv. Ajustes a la tributación sobre las ganancias de capital.
- v. Ajustes a la tributación de los fondos.
- vi. Modificación de las normas de tributación internacional, con el objeto de converger a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS<sup>1</sup>, implementado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).
- vii. Mejoras a los mecanismos de depreciación.
- viii. Reglas especiales para las empresas pequeñas.

---

<sup>1</sup> De sus siglas en inglés, Base Erosion and Profit Shifting, que en español se traduce como erosión a la base imponible y traslado de beneficios.

ix. Incentivo al ahorro de las personas.

Por su parte, la Ley N° 20.899, que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, publicada en el Diario Oficial de fecha 08 de febrero de 2016, vino principalmente en apoyar la reforma tributaria de la Ley N° 20.780, simplificando su texto con el fin de mantener el Principio de Simplicidad Tributaria, toda vez que la ley deber ser clara y entendible para los contribuyentes, facilitando así el correcto cumplimiento tributario.

En el Mensaje de la Presidente de la República de Chile a la Honorable Cámara de Diputados, se detallaron los cuatro objetivos principales que perseguía este proyecto de Ley, a saber:

- i. Avanzar decididamente en la simplificación del sistema de tributación a la renta aprobado por la Reforma Tributaria de la Ley N° 20.780, aprovechando la experiencia obtenida hasta ahora en su proceso gradual y participativo de implementación y manteniendo sus principios esenciales, es decir, aumentar la recaudación tributaria en alrededor de tres puntos del Producto Interno Bruto (PIB), mejorar su progresividad y combatir la evasión y la elusión tributarias.
- ii. Simplificar y perfeccionar las disposiciones de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, con el fin de cautelar la correcta aplicación de las disposiciones legales aprobadas en la Reforma Tributaria, especialmente aquellas transitorias que liberan del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a ciertas operaciones que ya estaban en desarrollo al aprobarse la Ley.

- iii. Perfeccionar algunas disposiciones del Código Tributario, por ejemplo, con el fin de precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la norma general anti elusión.
- iv. Modificar otras disposiciones legales tributarias con miras a simplificar y precisar su aplicación.

### 3.2. Regímenes de tributación vigentes a partir del 01 de enero de 2017

De acuerdo a la normativa actual, con las modificaciones de la reforma tributaria, se incorporan dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación de los impuestos finales, que reemplazan el actual régimen de tributación en base a retiros, remesas o distribuciones y el control de rentas empresariales registradas en el Fondo de Utilidades Tributables. Estos regímenes entraron en vigencia a partir del primero de enero de 2017.

El primer régimen se denomina *“Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales”* o bien, *“Régimen de renta atribuida”*, y se encuentra regulado en la letra A) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El segundo, se llama *“Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por impuesto de primera categoría en los impuestos finales”* o bien, *“Régimen semi integrado”*, y está establecido en la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La normativa en vigor otorga al contribuyente la opción de optar por uno u otro de los regímenes de tributación, dependiendo de su calidad jurídica. En este sentido, aquellas personas empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, contribuyentes del N° 1 del artículo 58 de la Ley de Impuesto a la Renta y las sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones), cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país y/o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile, tienen la opción de elegir el régimen de tributación general de sus rentas. Todos los demás contribuyentes que no tengan la calidad jurídica señalada con anterioridad quedarán sujetos al régimen de tributación de la letra B) del artículo 14 sobre la Ley de Impuesto a la Renta, es decir, al régimen de tributación semi integrado.

En cuanto a la permanencia en el régimen al que los contribuyentes se encuentren sujetos por opción o por defecto, esta debe ser de a lo menos cinco años comerciales consecutivos. Una vez transcurrido dicho plazo, se podrá realizar el cambio al régimen alternativo por el cual opte, debiendo cumplir los requisitos legales, para acceder al mismo.

Respecto del régimen de tributación de renta atribuida, se entiende que los contribuyentes de impuestos finales deberán pagar en el mismo ejercicio en que se devenguen o perciban las utilidades que generan las empresas, el Impuesto Global Complementario o Adicional sobre dichas rentas en relación a su participación en la sociedad, independiente de si ellas fueron o no retiradas, distribuidas o remesadas.

Los contribuyentes que adopten este régimen deberán tributar por la totalidad de las rentas generadas, sean propias o de terceras empresas, en las que participan.

Cabe señalar que, en este sistema, los contribuyentes de impuestos finales tienen derecho a imputar, en contra del impuesto determinado, Global Complementario o Adicional, según corresponda, el cien por ciento del crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa.

Respecto de la tasa, se estableció que el Impuesto de Primera Categoría tuviere un crecimiento progresivo en el tiempo, comenzando con una tasa del 24% para el año comercial 2016 y 25% a partir del año comercial 2017.

Por su parte, el régimen de tributación semi integrado, dispone una tributación sobre la base de retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen las sociedades a sus socios o accionistas.

En este sistema, en relación a la tasa, se estableció que el Impuesto de Primera Categoría tuviere un crecimiento progresivo en el tiempo, comenzando con una tasa del 24% para el año comercial 2016, 25,5% para el año comercial 2017 y 27% a partir del año comercial 2018.

A diferencia del régimen anterior, en el sistema semi integrado, los contribuyentes de impuestos finales tienen derecho a utilizar solo el 65% del crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa en la que participan. Debiendo, restituir el 35% de dicho impuesto, a título de débito fiscal, el cual, para todos los efectos legales, es considerado un mayor impuesto determinado –Global Complementario o Adicional, según corresponda–.

Excepcionalmente, y en virtud del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, la obligación de restitución no es aplicable a los contribuyentes de Impuesto Adicional que tengan domicilio o residencia en países con los cuales Chile haya suscrito un convenio para evitar la doble tributación y que se encuentre vigente. Del mismo modo, a partir del primero de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se encontrarán obligados a restituir, si el Convenio fue suscrito con anterioridad al primero de enero de 2017 y, aun cuando no se encuentre vigente, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo o el Tratado contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto, en conformidad con el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899.

Los actuales incisos primero, segundo y tercero del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, fueron sustituidos por el N° 43 del artículo primero de la Ley N° 20.780. Al respecto, es dable señalar que el Mensaje Presidencial del Proyecto de Ley solo contemplaba la modificación del inciso segundo del artículo 63, la cual no hacía mención a la obligación de restitución. Tanto ésta como su excepción, fueron incluidas durante la tramitación del proyecto de Ley y fueron aprobadas por unanimidad.

Por su parte, la Ley N° 20.899 introdujo modificaciones menores a los incisos segundo y tercero del artículo 63<sup>2</sup> y, estableció la norma transitoria ya mencionada. El Proyecto de Ley contenido en el Mensaje Presidencial incorporaba en su texto

---

<sup>2</sup>Específicamente los literales i., ii., e iii., de la letra p., del N° 1, del artículo 8° de la Ley N° 20.899.

todos estos cambios, los cuales fueron aprobadas íntegramente por el Senado y la Cámara de Diputados.

### 3.3. Convenios internacionales para evitar la doble tributación Internacional

En la actualidad, Chile mantiene mecanismos tanto unilaterales como bilaterales que permiten aminorar o eliminar la doble tributación. Los primeros, se encuentran consagrados en la propia ley interna del país; mientras que los segundos, son los denominados Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional.

Este tipo de Convenios, han sido definidos como instrumentos jurídicos internacionales suscritos entre dos Estados, que tienen por finalidad disminuir o eliminar la doble tributación internacional entre personas naturales o jurídicas con domicilio o residencia en alguno de los Estados Contratantes, los cuales estén gravando a la misma persona respecto de la misma renta en dos Estados distintos.

El principal rol de los convenios es resolver los problemas de doble tributación, limitando total o parcialmente la potestad del Estado Fuente y exigiendo al Estado de la Residencia el otorgamiento de alivios vía método de créditos o exención.

No obstante lo anterior, es posible señalar que estos instrumentos no tienen como único objetivo evitar la doble imposición internacional, por lo que al momento

de interpretar y aplicar su contenido es necesario tener presente sus otras finalidades, entre las cuales podemos mencionar:

- i. Prevenir la evasión fiscal, mediante el intercambio de información efectivo entre las autoridades competentes o mediante la aplicación de normas sobre precios de transferencia;
- ii. Facilitar el comercio y las inversiones transfronterizas entre los Estados Contratantes;
- iii. Distribuir jurisdicción tributaria y, por ende, la recaudación internacional, entre los Estados contratantes, mediante alguna de las modalidades disponibles (tributación exclusiva en residencia, tributación exclusiva en fuente o tributación compartida con o sin limitación en la fuente);
- iv. Evitar casos de discriminación en el trato tributario que los Estados contratantes otorgan a los no residentes o extranjeros;
- v. Dar una señal de cooperación económica, y buenas relaciones políticas y diplomática entre los Estados contratantes;
- vi. Entregar cierto grado de certeza jurídica a los residentes de ambos Estados contratantes, por ejemplo, en los casos en que se fijan límites máximos a la tributación que pueda aplicar el Estado de la fuente;
- vii. Limitar o reducir las tasas de impuestos de retención (en Chile, el Impuesto Adicional) aplicados a los “no residentes” por sus rentas de fuente local.

### 3.4. Artículo 14 B y su interacción con los contribuyentes de Impuesto Adicional

El sistema semi integrado regulado en la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tal como se señaló con anterioridad, prescribe que los contribuyentes de impuestos finales tributarán sobre la base de retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen las empresas o sociedades en que participen.

La tasa de primera categoría, en este régimen, fue establecida en forma progresiva en el tiempo, según la siguiente cronología:

- Año comercial 2016 → 24%.
- Año comercial 2017 → 25,5%
- Año comercial 2018 en adelante → 27%

Es relevante hacer mención a que la determinación de la renta líquida imponible sobre la cual se aplica la tasa de impuesto expuesta precedentemente, mantiene los criterios consagrados en los artículos 29 al 33 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Respecto de la tributación que afectará a los propietarios, socios o comuneros, esta será en base a los retiros, remesas o distribuciones que efectivamente realicen y las empresas deberán mantener los siguientes registros para efectos de control:

Tabla I: Descripción de los registros a controlar en el régimen B

REGISTRO	DETALLE
<p><b>Rentas o cantidades afectas al IGC o IA (RAI)</b></p>	<p>(+) CPT positivo determinado al término del año comercial.                      (+) Retiros, remesas o distribuciones del ejercicio con carácter de provisorios.                      (-) Saldo positivo del registro REX (incluye el FUNT).                      (-)Capital aportado efectivamente más aumentos menos disminuciones.                      (-) Saldo de FUR determinado al término del ejercicio comercial respectivo.</p>
<p><b>Diferencia entre la depreciación normal y acelerada (FUF)</b></p>	<p>– Diferencia que resulte entre la depreciación normal y acelerada, la cual se considerará como una renta afecta a IGC o IA para la imputación de retiros, remesas o distribuciones.                      – Saldo FUF determinado al 31.12.2016.</p>
<p><b>Rentas exentas o ingresos no constitutivos de renta (REX)</b></p>	<p>– Rentas exentas del IGC o IA.                      – Ingresos no constitutivos de renta percibidos o devengados directamente por el contribuyente.                      – Los retiros y dividendos que correspondan a cantidades que ya cumplieron totalmente con la tributación de la LIR.                      – Retiros y dividendos percibidos con cargo al registro RAP de empresas acogidas al régimen de renta atribuida que califican como ingresos no renta.                      – Remanente saldo FUNT determinado al 31.12.2016.</p>

<p style="text-align: center;"><b>Saldo acumulado de créditos (SAC)</b></p>	<p>Control saldos totales de crédito por IDPC:</p> <p><b>1. Generados a partir del 01.01.2017 →</b></p> <p>1.1 <u>No sujetos a restitución:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Retiros, dividendos o participaciones afectos a IGC o IA que perciba de otras empresas o sociedades sujetas a las disposiciones de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR.</li> <li>- Rentas que se entienden retiradas al término de giro de una empresa sujeta al régimen de imputación parcial de créditos.</li> <li>- Crédito total disponible contra impuestos finales sobre rentas gravadas en el exterior.</li> </ul> <p>1.2. <u>Sujetos a restitución:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Monto del IDPC que haya afectado a la empresa o sociedad durante el año comercial respectivo sobre la RLI.</li> </ul> <p><b>2. Acumulados al 31.12.2016</b> (sin derecho a devolución y con derecho a devolución).</p>
<p style="text-align: center;"><b>Registro de saldos acumulados al 31.12.2016</b></p>	<p>1. Saldos al 31.12.2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Saldo de utilidades que se registren en el FUT.</li> <li>- Saldo de utilidades que se registren en el FUR.</li> <li>- Saldo de utilidades que se registren en el FUNT.</li> <li>- Saldo de retiros en exceso pendientes de tributación.</li> <li>- Saldo de utilidades correspondiente a la diferencia de depreciación acelerada y normal (FUF).</li> </ul> <p>2. Control a partir del 01.01.2017:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Saldo total de utilidades tributables (STUT).</li> <li>- Saldo total de crédito e incremento por IDPC (STC).</li> <li>- Tasa efectiva de crédito por IDPC (TEF).</li> <li>- Monto de la diferencia positiva que resulte de → (incorporada al registro RAI)</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>(+) Capital propio tributario al 31.12.2016</li> <li>(-) FUT</li> <li>(-) FUR</li> <li>(-) FUNT</li> <li>(-) Capital efectivamente aportado más aumentos y menos disminuciones.</li> </ul>

El orden de imputación se realizará de la forma señalada a continuación:

1. Registro RAI.
2. Registro FUF.
3. Registro REX.

Respecto de la tributación de los contribuyentes gravados con Impuesto Adicional sobre los retiros o dividendos efectuados desde una empresa acogida al régimen de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se trata de personas naturales o jurídicas sin domicilio o residencia en Chile, afectas a una tasa de impuesto del 35%.

Los contribuyentes de impuestos finales, tanto de Impuesto Global Complementario como Impuesto Adicional, tienen la obligación de restituir, a título de débito fiscal, una cantidad equivalente al 35% del crédito del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa. Crédito que debido ser imputado contra el Impuesto final determinado, en los casos que éste proviene de retiros, remesas o dividendos percibidos desde sociedades sujetas al régimen de la letra B) del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La restitución del débito fiscal formará parte de la declaración anual de impuesto a la renta que presente el contribuyente, a excepción de los accionistas no residentes o domiciliados en Chile de sociedades anónimas, donde aplican las normas del N° 4 del artículo 74 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que explicitan la obligación de retención por los retiros, remesas o distribuciones al exterior.

Excepcionalmente no procede aplicar la restitución del 35% del crédito por Impuesto de Primera Categoría pagado cuando los retiros, remesas o distribuciones, gravados con Impuesto Adicional, sean percibidos por contribuyentes residentes de un país con el cual se mantenga un Convenio vigente para evitar la doble tributación con Chile, y del cual sean beneficiarios respecto de la imposición de las rentas retiradas, remesadas o distribuidas indicadas, en el que se haya acordado la aplicación del Impuesto Adicional, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo, o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto. Ello, en virtud del inciso tercero del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Cabe hacer presente que el artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.899 establece que a partir del 01 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre de 2019, tampoco se aplicará la obligación de restitución a los contribuyentes de Impuesto Adicional residentes de un país con el cual Chile haya suscrito un Convenio para evitar la doble tributación con anterioridad al 1° de enero de 2017 y, aun cuando no se encuentre vigente, siempre que el Impuesto de Primera Categoría sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

Actualmente, la cláusula que produce este efecto en los Convenios para evitar la doble tributación que ha suscrito nuestro país es la denominada *Cláusula Chile*, que dispone que el límite señalado en el artículo 10 del convenio no se aplica a la imposición de los dividendos que se pagan desde Chile, aplicándose, en consecuencia, sin limitación el Impuesto Adicional del artículo 58 N° 1 o N° 2 o del artículo 60 inciso primero, según corresponda, con tasa de 35%. La condición que

contiene la Cláusula Chile es que el Impuesto de Primera Categoría sea totalmente deducible contra el Impuesto Adicional.

La razón de la Cláusula Chile radica en el particular sistema de tributación integrada que contempla la legislación tributaria chilena para las rentas de las empresas y sus propietarios, lo cual significa una carga tributaria global menor a la de la mayoría de los países.

### 3.5. Cuantificación de la carga impositiva de los contribuyentes de Impuestos Finales

A continuación, se presenta un cuadro comparativo que expone las tasas efectivas de los regímenes A) y B), considerando la obligación y no obligación de restituir el crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado, con la finalidad de visualizar la carga efectiva del contribuyente en las distintas situaciones. Se considera además, la situación del contribuyente de impuestos finales residente o domiciliado en Chile y que se encuentra afecto a la tasa máxima del Impuesto Global Complementario.

Tabla II: Carga tributaria de los contribuyentes de impuestos finales

<b>Sistema Renta Atribuida artículo 14 A)</b>		<b>Sistema Renta Semi Integrado artículo 14 B)</b>	
<b>Contribuyente residente de país sin CDTI con Chile / Contribuyente residente de país con CDTI con Chile / Contribuyente residente en Chile</b>		<b>Contribuyente residente de país sin CDTI con Chile / Contribuyente residente en Chile</b>	<b>Contribuyente residente de país con CDTI con Chile</b>
<b>Empresa:</b>		<b>Empresa:</b>	
RLI	1.000	RLI	1.000
IDPC determinado	250	IDPC determinado	270
<u>Determinación del Impuesto de Primera Categoría:</u>		<u>Determinación del Impuesto de Primera Categoría:</u>	
RLI	1.000	RLI	1.000
IDPC (Tasa del 25%*)	(250)	IDPC (Tasa del 27%*)	(270)
<b>Utilidad después de impuesto</b>	<b>750</b>	<b>Utilidad después de impuesto</b>	<b>730</b>
<u>Determinación de impuestos finales**:</u>		<u>Determinación de impuestos finales**:</u>	
Renta atribuida	750	Retiro o distribución	730
Incremento	250	Incremento	270
Base imponible de IA	1.000	Base imponible de IA o IGC	1.000
Impuesto adicional (tasa del 35%)	350	Impuesto adicional (tasa del 35%)	350
Crédito por IDPC pagado	(250)	Crédito por IDPC pagado	(270)
<b>Impuesto adicional a pagar</b>	<b>100</b>	Impuesto adicional a pagar	80
		Restitución del 35% del Crédito por IDPC	95
		<b>IA o IGC a pagar</b>	<b>175</b>
<u>Carga tributaria total:</u>		<u>Carga tributaria total:</u>	
Empresa	250	Empresa	270
Socio o accionista de IA	100	Socio o accionista de IA o IGC	80
<b>Total</b>	<b>350</b>	<b>Total</b>	<b>445</b>
	<b>35%</b>		<b>44,45%</b>
			<b>35%</b>

\*Para mayor claridad y exposición del análisis se utilizan las tasas de Impuesto a la Renta vigentes a partir del año comercial 2018, en conformidad a los dispuesto en el inciso segundo del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.780.

\*\*Se utiliza la tasa máxima del impuesto global complementario, vigente desde el primero de enero de 2017, equivalente al 35%, según lo dispuesto en el N° 32 del artículo primero de la Ley N° 20.780 en relación al inciso primero del artículo primero transitorio de la misma Ley.

#### **4. PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

Este principio es de gran trascendencia social y fundamental para lograr la justicia tributaria. Se origina como una reacción en contra del sistema existente hasta antes de la Revolución Francesa. En dicha época, caracterizaba a los impuestos el hecho de recaer casi exclusivamente sobre las clases económicamente más débiles, ya que aquellas que detentaban la riqueza, estaban amparadas por privilegios y exenciones tributarias que prácticamente las dejaban fuera de la imposición.

De esta forma, y ante los influjos de las ideas igualitarias proclamadas por la Revolución Francesa, se extrapola en materia tributaria el Principio de la Igualdad ante la Ley, que en este caso se traduce en igualdad de impuestos. Este hecho se cristaliza en la abolición de los privilegios y exenciones: todos iguales ante la obligación tributaria, la ley tributaria se aplica a todos por igual, lo que, siendo tan significativo desde el punto de vista del progreso de la ciencia tributaria, constituye un positivo avance que, si bien no es completo, va a permitir perfeccionar más adelante la distribución impositiva y facilitar la equidad al considerar después la capacidad económica de cada contribuyente.

El Principio de Igualdad Tributaria ha sido definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes.

El Principio de Igualdad se configura como un valor superior, no sólo del sistema tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto.

En el ámbito tributario, el Principio de Igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma. Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos, pero naturalmente, la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Nuestra Constitución, en su capítulo III, denominado “De los Derechos y Deberes Constitucionales” consagra –en tres disposiciones distintas– el principio de igualdad:

*Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:*

*2º.- La igualdad ante la ley. En Chile no hay persona ni grupo privilegiados. En Chile no hay esclavos y el que pise su territorio queda libre. Hombres y mujeres son iguales ante la ley.*

*Ni la ley ni autoridad alguna podrán establecer diferencias arbitrarias;*

*20º.- 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 o local 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;*

*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 podrán autorizar determinados beneficios directos o indirectos en 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*

Juan Eduardo Figueroa Valdés (1985), explica la garantía de la igualdad señalando que: *"la ley tributaria ha de tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias contempladas por el*

*legislador al establecer la regla de Derecho, de modo tal que los impuestos los paguen todos aquellos que están en la situación objetiva contemplada en la ley”.*

Este autor, conceptualiza este principio y señala: *“Los sujetos obligados al cumplimiento de la carga impositiva deben ser tratados en forma igual, con exclusión de cualquier privilegio o discriminación por razón de nacimiento, religión o raza”.* A renglón seguido razona, *“la ley tributaria ha de tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias contempladas por el legislador al establecer la regla de derecho, de modo tal que los impuestos los paguen todos aquellos que están en la situación objetiva contemplada por la ley”.*

Finalmente, el profesor Figueroa Valdés concluye, *“el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él, no debiendo resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirán carácter persecutorio o de discriminación odiosa”.*