



**“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 II**

Alumno: Francesca Graffigna Pruzzo

Profesor Guía: Boris León Cabrera

Santiago, marzo de 2017

TABLA DE CONTENIDO

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
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

4.1. Tipos de Equidad

La igualdad en materia tributaria no sólo puede reducirse a una igualdad numérica, sino que debe necesariamente ser entendida como el deber de asegurar el mismo tratamiento a todos los que se encuentran en situaciones análogas, lo cual permite obviamente la identificación y formación de categorías o distingos, conforme a criterios razonables. Se debe por tanto, excluir toda discriminación arbitraria, injusta o inútil contra determinadas personas o categorías de personas.

Este principio en consecuencia involucra un concepto de **equidad vertical**, por el cual cada contribuyente debe ser sujeto de una carga impositiva acorde a su capacidad económica; y un elemento además de **equidad horizontal**, por el cual los individuos de cada uno de los grupos que representan distintos niveles de capacidad contributiva deben ser tratados en igualdad de condiciones en relación con los demás individuos del mismo grupo.

De este modo, la discriminación en materia tributaria, no observase este principio, prescindiendo de fundamentos racionales y del bien común para realizar una diferenciación en las cargas impositivas.

4.2. Principio de Generalidad

Este principio señala que, una vez verificados los supuestos exigidos por la Ley para que un sujeto se constituya en deudor de una obligación tributaria, quedará instituido en dicha calidad sin poder excepcionarse o liberarse de ella salvo que la autoridad legislativa, en consideración a determinados factores, entre ellos, la situación jurídica que se cumple en sociedad, hubiere establecido un beneficio tributario que importe una liberación o exención tributaria.

Las exenciones, por tanto, constituyen una excepción al Principio de Igualdad Constitucional, y la posibilidad de establecerlas, sólo a través de leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, se encuentra expresamente consagrada en los artículos 19 N° 22 y 65 de la Constitución.

4.3. Fuentes del establecimiento de las diferencias

4.3.1. Capacidad contributiva o capacidad de pago

Tiene como propósito lograr el igual reparto de la carga impositiva, sustentado en que se aplique el mismo tratamiento tributario a quienes se

encuentran en situaciones equivalentes, es decir, cada persona debe pagar sus tributos en proporción equitativa a su aptitud económica.

4.3.2. Origen de las rentas

Las rentas pueden tener su origen en el capital, vale decir, que provengan de bienes que mantengan las personas, o bien, del trabajo, esto es, aquello que provenga del ejercicio de su actividad ya sea como dependiente o independiente.

4.3.3. Beneficio de los contribuyentes

Se pretende que cada persona aporte al Estado en función de los beneficios que percibe del mismo. Se debe aplicar igual tratamiento tributario entre quienes reciben los mismos beneficios, y entre quienes reciben distintos, se fije en proporción al beneficio recibido.

5. PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por sentencia de fecha 08 de abril de 1985, rol N° 28, el Tribunal Constitucional de Chile, se pronunció respecto al Principio de Igualdad consagrado en el artículo 19 N° 2 de la Constitución Política de la República. Este fallo estableció los estándares básicos que debe cumplir una norma para observar la referida Garantía Constitucional, transformándose en un precedente para pronunciamientos posteriores. Hasta el día de hoy, el Tribunal ha mantenido un criterio único y uniforme sobre la materia.

El dictamen indicado, afirmó que la igualdad ante la ley *“consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y que no deben concederse privilegios ni imponerse obligaciones a unos que no beneficien o graven a otros que se hallen en condiciones similares”*.

Luego, citando al autor Segundo Linares Quintana en su obra Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional Argentino y Comparado, agrega que: *“No se trata, por consiguiente, de una igualdad absoluta sino que ha de aplicarse la ley en cada caso conforme a las diferencias constitutivas del mismo. La igualdad supone, por lo tanto, la distinción razonable entre quienes no se encuentren en la misma condición; por lo que ella no impide que la legislación contemple en forma distinta situaciones diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda*

a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas, o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo”.

En la misma sentencia, el Tribunal explica que: *“los vocablos “diferencia” y “discriminación”, que utiliza el artículo 19 en sus números 2 y 22, son calificados “con el adjetivo “arbitrario”, para explicitar que el principio de la igualdad que se consagra en las garantías constitucionales no es absoluto y que se permiten las diferencias o discriminaciones no arbitrarias”.*

De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a lo largo del tiempo, se pueden extrapolar cuatro criterios que permiten identificar si una norma transgrede u observa el Principio de Igualdad Constitucional, a saber:

- i. Identificación de la existencia efectiva de que las situaciones son distintas y que a cada una se le otorga un tratamiento diferente.
- ii. Finalidad del legislador para establecer las distinciones y sus tratamientos.
- iii. Razonabilidad de la discriminación.
- iv. La distinción debe ser tolerable para el destinatario.

6. ANÁLISIS DE LA EXCEPCIÓN A LA OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN FRENTE AL PRINCIPIO DE IGUALDAD

6.1. Tratamiento diferenciado para la determinación del Impuesto Adicional

Como se ha mencionado durante este trabajo, de conformidad con la normativa recientemente modificada por las Leyes Nos. 20.780 y 20.899, existe un tratamiento tributario distinto para los retiros, remesas o distribuciones de dividendos, que efectúe una empresa acogida al Régimen de Tributación semi integrado, establecido en el artículo 14 B de la Ley del ramo, a sus propietarios domiciliados o residentes en un país que cuente con un convenio suscrito y vigente con Chile, para evitar la doble tributación internacional y, a sus dueños domiciliados o residentes en una país extranjero sin un tratado de este tipo con Chile.

En efecto, según prescribe el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, los contribuyentes sujetos a Impuesto Adicional, residentes en un país que mantenga vigente un Convenio para evitar la doble tributación internacional con nuestro país, tendrán derecho a utilizar el 100% del crédito por Impuesto de Primera Categoría, pagado por la empresa, en contra de los impuestos finales determinados.

Por el contrario, si no existe un instrumento internacional entre ambos estados, los propietarios tendrán derecho a utilizar solo el 65% del crédito por Impuesto de Primera Categoría, pagado por su empresa, contra el Impuesto Adicional determinado; debiendo, restituir el 35% de dicho tributo, a título de débito fiscal, el cual, para todos los efectos legales, será considerado un mayor Impuesto Adicional determinado.

Se puede por tanto establecer como hecho cierto que, existe un tratamiento distinto entre los contribuyentes de Impuesto Adicional residentes o domiciliados en un país con el cual Chile tiene un Convenio para evitar la doble tributación internacional y los mismos sujetos, pero residentes o domiciliados en un estado sin tratado con Chile. Se puede asentar además, que este tratamiento diferenciado genera un impacto considerable en la carga tributaria de los contribuyentes de Impuesto Adicional; la que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, será siempre menor en los casos en que exista un Convenio para evitar la doble tributación entre ambas naciones.

Ahora bien, para determinar si dicha distinción constituye una transgresión al Principio Constitucional de Igualdad ante la Ley, se debe primeramente identificar, si se trata de una discriminación arbitraria o, por el contrario, si los motivos que tuvo el legislador para otorgar un tratamiento diferenciado en estos casos, se encuentran razonablemente justificados. En otras palabras, se debe examinar si es razonable y suficiente justificación, por parte del legislador, el establecimiento de un tratamiento tributario diferente para estas rentas por el solo hecho de existir entre los Estados partícipes, un Convenio para evitar la doble tributación internacional.

6.2. Fundamentos de la discriminación

Para efectos de este análisis, y determinar los fundamentos que tuvo el legislador para efectuar esta distinción de trato, es ineludible, primero que todo, remitirse a la historia fidedigna de la Ley N° 20.780 y de la Ley N° 20.899.

La ley N° 20.780 modificó los incisos primero, segundo y tercero del artículo 63 de la ley sobre Impuesto a la Renta, incluyendo la excepción a la obligación de restituir parte del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa, pero solo respecto de los contribuyentes sujetos a Impuesto Adicional con residencia o domicilio en un país con el cual Chile tuviere, suscrito y vigente, un Convenio para evitar la doble tributación internacional, en el que se hubiere acordado la aplicación del Impuesto Adicional, contemplado en la legislación interna, siempre que para su determinación, se deduzca el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa.

Al respecto, cabe señalar que el Mensaje Presidencial del Proyecto de la Ley N° 20.780 contemplaba solo la modificación del inciso segundo, sin mención a la obligación de restitución. Tanto ésta como su excepción fueron incluidas mediante la indicación número sesenta del Vicepresidente de la República durante el Segundo Trámite Constitucional, la cual fue aprobada con modificaciones por unanimidad de los miembros de la comisión del Senado y; luego por la Cámara de Diputados, en el Tercer Trámite Constitucional, con 103 votos a favor, 5 en contra y

2 abstenciones. No hubo, sin embargo, discusión en ninguna de las cámaras u en otra instancia sobre la introducción de estas enmiendas o el motivo de ellas.

Por su parte, la Ley N° 20.899 introdujo modificaciones menores a los incisos segundo y tercero del artículo 63 y agregó la norma transitoria que amplía excepcionalmente, y solo hasta el 31 de diciembre de 2019, los casos en que no procederá la obligación de restitución; disponiendo que se aplicará también a los convenios con las características ya señaladas, que aún no se encuentren vigente, siempre que hubieren sido suscritos con anterioridad al primero de enero de 2017.

El Proyecto de la Ley N° 20.899, contenido en el Mensaje Presidencial incorporaba en su texto estas modificaciones, pero no explicitaba los fundamentos que el ejecutivo tuvo para ello. Las reformas fueron aprobadas íntegramente por el Senado y la Cámara de Diputados, no siendo un tema debatido o analizado durante de la tramitación de este Proyecto de Ley las razones que justificaban la norma.

Por lo tanto, no habiendo el legislador plasmado el fundamento de la desigualdad que impuso, al establecer el otorgamiento de un mayor crédito contra el Impuesto Adicional para ciertos sujetos y, uno menor para otros, se deberá analizar si tal distinción es o no razonable o justificada. Al efecto, el Tribunal Constitucional ha entendido que: *“la razonabilidad es el cartabón o estándar que permite apreciar si se ha infringido o no el derecho a la igualdad ante la ley asegurado por el artículo 19 N° 2° de la Carta Fundamental”*.¹

¹Sentencia del Tribunal Constitucional, 08 de abril de 2010, considerando vigésimo noveno, Rol N° 1365/2009.

6.3. Razonabilidad de la discriminación

Con el objeto de evaluar la razonabilidad o justificabilidad de la discriminación objeto de este trabajo, se analizará cómo hubiese operado la norma sin la inclusión de la excepción a la obligación de restitución, así como sus efectos y consecuencias.

Para lograr lo anterior, primero se debe entender cómo tributan los sujetos pasivos del Impuesto Adicional residentes o domiciliados en un país que mantenga un convenio vigente para evitar la doble imposición con Chile.

A este respecto, se destaca que la gran mayoría de tratados firmados por Chile siguen el modelo instaurado por la OECD, por lo que nos remitiremos, en lo pertinente, a su estudio.

El artículo 10 del Modelo de convenio para evitar la doble tributación internacional de la OECD, hace mención a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, los cuales pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, pueden de la misma forma ser sometidos a tributación en el Estado Contratante en que resida la sociedad pagadora del dividendo, siempre que los impuestos pagados no excedan los porcentajes de aplicación señalados en los distintos Tratados.

A continuación, se presentan las tasas máximas a aplicar que contempla cada uno de los Convenios para evitar la doble tributación suscritos por Chile con otras naciones.

Tabla III: Convenios para evitar la doble tributación suscritos y vigentes²

País	Participación Mayor al 25%	Regla General	Cláusula Chile
Argentina	10%	15%	Protocolo
Brasil	10%	15%	Protocolo
Canadá	10%	15%	Artículo 10
Colombia	0%	7%	Artículo 10
Corea	5%	10%	Artículo 10
Dinamarca	5%	10%	Artículo 10
Ecuador	5%	15%	Artículo 10
Italia	5%	10%	Artículo 10
Japón	5%	15%	Artículo 10
Noruega	5%	15%	Protocolo
Perú	10%	15%	Protocolo
Portugal	10%	15%	Artículo 10
Rusia	5%	10%	Protocolo
Sudáfrica	5%	15%	Artículo 10

²De acuerdo a lo señalado en los convenios se establece que el impuesto no podrá exceder de los porcentajes señalados en los recuadros, en la medida que cumplan el requisito de participación en la sociedad pagadora del dividendo.

País	Participación Mayor al 20%	Regla General	Cláusula Chile
Croacia	5%	10%	Protocolo
España	5%	10%	Artículo 10
Irlanda	5%	15%	Artículo 10
Malasia	5%	15%	Protocolo
México	5%	10%	Protocolo
Reino Unido	5%	15%	Artículo 10
Suecia	5%	10%	Artículo 10

País	Participación Mayor al 10%	Regla General	Cláusula Chile
Australia	5%	15%	Artículo 10
Bélgica	0%	15%	Artículo 10

País	Regla General	Cláusula Chile
Austria	15%	Artículo 10
China	10%	Protocolo
Francia	15%	Artículo 10
Nueva Zelandia	15%	Artículo 10
Paraguay	10%	Artículo 10
República Checa	15%	Artículo 10
Suiza	15%	Artículo 10
Tailandia	10%	Artículo 10

Tabla IV: Convenios para evitar la doble tributación suscritos y no vigentes³

País	Participación Mayor al 25%	Regla General	Cláusula Chile	Fecha de Suscripción
Uruguay	5%	15%	Artículo 10	01-04-2016
Estados Unidos	5%	15%	Protocolo	04-02-2010

³De acuerdo a lo señalado en los convenios se establece que el impuesto no podrá exceder de los porcentajes señalados en los recuadros, en la medida que cumplan el requisito de participación en la sociedad pagadora del dividendo.

Por otro lado, se debe además, tener en consideración que todos los Convenios para evitar la doble tributación, suscritos por nuestro país, tienen incorporada la denominada “Cláusula Chile”, que aplica en reemplazo del artículo 10 del modelo de convenio de la OECD.

Esta cláusula establece que Chile aplicará la tasa del Impuesto Adicional, en conformidad a la legislación interna, en vez de la imposición señalada en el artículo 10 ya citado, en la medida que el Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad sea deducible contra el Impuesto Adicional determinado.

Para Chile, aplicar el concepto de limitaciones al pago de impuesto en el Estado pagador del dividendo o aplicar la Cláusula Chile, genera una diferencia considerable respecto a la carga impositiva de los contribuyentes de Impuesto Adicional, toda vez que, la observancia del primer concepto no lleva aparejada la no deducción del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa.

Lo anterior, puede advertirse nítidamente en el ejemplo de la tabla V siguiente, en la que se ha cuantificado el efecto impositivo de ambas situaciones. En efecto, allí se comparará la carga tributaria entre los contribuyentes de Impuesto Adicional, que tributan en conformidad con la Cláusula Chile y aquellos que determinan su tributo según la limitación del pago del impuesto en el Estado pagador del dividendo.

Tabla V: Comparativo carga tributaria de los contribuyentes de Impuesto

Adicional con y sin la aplicación de la Cláusula Chile⁴

Registro	CDTI sin Cláusula Chile (IA con Tasa 5%)	CDTI sin Cláusula Chile (IA con Tasa 15%)	CDTI con Cláusula Chile (IA con Tasa 35%)
Remesa Bruta	730	730	730
Incremento	270	270	270
Base Imponible	1.000	1.000	1.000
Impuesto Adicional	50	150	350
Crédito por IDPC Pagado	-270	- 270	- 270
IA a Pagar o Devolución	-220	- 120	80
Carga Tributaria Total (IDPC e IA)	50	150	350
Remesa Neta	1.220	1.120	920

Por consiguiente, si se considera el reparto de dividendos según la determinación del impuesto establecido en el Convenio para evitar la doble tributación –sin la implementación de la Cláusula Chile–, se genera para el contribuyente, una solicitud de devolución de impuestos; incluso aplicando la tasa más alta estipulada, que equivale al 15%⁵. Esto se debe a que, acorde a la normativa chilena que se funda en un sistema integrado de tributación, el Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad debe ser utilizado como crédito contra el monto del impuesto final determinado. En el ejemplo, utilizando la tasa del 15%

⁴Para 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 lo dispuesto en el inciso segundo del artículo cuarto transitorio de la Ley N° 20.780. Esto es, tasa del 27% y factor 0,369863.

⁵Ver tabla III.

contemplada en el Convenio para evitar la doble tributación, supondría una devolución de impuestos del Fisco chileno a favor del contribuyente de \$ 120; mientras que al aplicar la tasa del 5%, la devolución alcanza los \$ 220. A ello, debe añadirse la circunstancia de que en el primer caso, el contribuyente extranjero recibiría una remesa de \$ 1.120 y, en el segundo, \$1.220.

Para evitar esta situación de que Chile en vez de cobrar el Impuesto Adicional, devuelva el monto por concepto de Impuesto de Primera Categoría, es que se incorporó la Cláusula Chile en todos los Convenios para evitar la doble tributación suscritos por nuestro país. Por su parte, los Estados accedieron a este acuerdo, atendido a que nuestro sistema de tributación tiene la característica de ser integrado, a diferencia de las otras Naciones.

En el mismo ejemplo, en la tabla V, se aprecia de forma clara cómo la implementación de la Cláusula Chile genera un efecto impositivo positivo de \$ 80, lográndose el objetivo principal de los tributos, esto es, la recaudación fiscal, no el perjuicio fiscal, que sería el resultado de aplicar la tasa de los Convenios para evitar la doble tributación.

En el caso específico del Impuesto Adicional, la norma que le da el carácter de integración a nuestro sistema tributario, es el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta en relación a los artículos 20 y a 14 del mismo cuerpo normativo. Al respecto, cabe mencionar que tanto en su antigua redacción, como en la vigente (con las reformas tributarias de las Leyes Nos. 20.780 y 20.899 en vigor), prescribe que, a los contribuyentes de Impuesto Adicional, que obtengan rentas de aquellas

señaladas en el artículo 58 y 60 inciso primero de la misma Ley, esto es, retiros, remesas y distribuciones de dividendos, se les otorgará un crédito por el Impuesto de Primera Categoría pagado.

La primera diferencia entre el antiguo y actual texto de la norma citada, radica en que anteriormente la deducción era del 100%, mientras que actualmente, como se ha reiterado, la deducción es de solo el 65% si la empresa que envía las remesas se encuentra acogida al régimen de tributación semi integrado estipulado en el artículo 14 B) del mismo cuerpo legal. La regla del 100% se mantiene para las sociedades que tributan según el régimen integrado del artículo 14 A, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

La segunda discrepancia está dada por la excepción de deducir el 100% del crédito y no solo el 65%, que contempla el artículo vigente.

Tal como señaló en el análisis de la Cláusula Chile, para que esta pueda ser aplicada, en subsidio del artículo 10 del modelo de convenio de la OECD, es necesario que el crédito que se otorgue por Impuesto de Primera Categoría en contra del Impuesto Adicional determinado, sea deducible en su totalidad y no parcialmente, que es lo que sucede con la nueva redacción del artículo 63 cuando la empresa que remesa se encuentra acogida al régimen semi integrado del artículo 14 B. En consecuencia, en estas situaciones no sería posible aplicar la Cláusula Chile, debiendo entonces utilizar la tasa del convenio y la restitución que señala el artículo 63.

A continuación, en la tabla VI se compara el impacto impositivo de la determinación de la carga tributaria de los contribuyentes de Impuesto Adicional, considerando el régimen general de restitución, sin la aplicación de la excepción a la obligación de restitución y con la excepción.

Tabla VI: Comparativo carga tributaria de los contribuyentes de Impuesto Adicional con y sin la obligación de restitución

Registro	Obligación de Restitución (IA con Tasa 5%)	Obligación de Restitución (IA con Tasa 15%)	Sin obligación de Restitución (IA con Tasa 35%)
Remesa Bruta	730	730	730
Incremento	270	270	270
Base Imponible	1000	1.000	1.000
Impuesto Adicional	50	150	350
Crédito por IDPC Pagado	-270	- 270	- 270
Restitución del 35% del Crédito por IDPC	95	95	-
IA a Pagar o Devolución	- 125	- 25	80
Carga Tributaria Total (IDPC e IA)	145	245	350
Remesa Neta	1.125	1.025	920

Como se aprecia en la tabla VI precedente, utilizando la tasa más alta del CDTI y operando la restitución al resultar inaplicable la cláusula Chile, se genera

una devolución de impuestos por parte del Estado de Chile a favor del contribuyente de \$ 25, y una remesa neta de \$ 1.025, produciéndose el mismo efecto que se quiso evitar con la implementación de la Cláusula Chile.

Por el contrario, al asegurar la aplicabilidad de la Cláusula Chile y, por ende, eliminando la restitución, se produce una imposición positiva, debiendo el contribuyente pagar \$ 80, por concepto de Impuesto Adicional, cumpliéndose así la finalidad más importante de los tributos, que es la recaudación fiscal.

De esta forma, habiendo analizado lo que hubiere ocurrido de no implementarse la excepción a la obligación de restitución y las consecuencias que hubiere traído para la recaudación fiscal del Estado chileno, se puede apreciar que los motivos que tuvo el legislador para integrar la excepción es clara, y sus fundamentos justificados razonablemente.

Finalmente y por las razones esgrimidas anteriormente, la diferencia establecida por el legislador, referida al derecho al crédito del 100% del Impuesto de Primera Categoría pagado, para aquellos contribuyentes domiciliados o residentes en países con los cuales Chile mantiene Convenio para evitar la doble tributación, específicamente en su excepción de restituir el 35% de dicho tributo, fue incorporada en consonancia a nuestra Carta Fundamental y en especial armonía y congruencia con el Principio de Igualdad. En consecuencia, se estima constitucional la norma consagrada en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda vez que otorga un trato discriminatorio, más no arbitrario, a situaciones diferentes.

6.4. Distinción tolerable para los destinatarios

El Tribunal Constitucional, en sentencia dictada en la casusa Rol N° 1.365–09–INA, expresó: “*el juicio de igualdad que se viene realizando respecto de los preceptos legales reprochados en estos autos no sería completo si no se considerara un último criterio –también enfatizado por la jurisprudencia de este Tribunal-, que se refiere a que la distinción que dichos preceptos introducen sea tolerable para el destinatario*”. Más adelante, agregó que “*un derecho es afectado en su ‘esencia’ cuando se le priva de aquello que le es consustancial de manera tal que deja de ser reconocible*”.

Al efecto, es dable señalar que la diferencia que establece el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es tolerable para los contribuyentes a los cuáles afecta.

Respecto de los contribuyentes residentes o domiciliados en países con los que Chile hubiere suscrito un CDTI quedan afectos a la misma tributación que tenían antes de la entrada en vigencia del nuevo texto del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y, en ningún caso, quedan en una posición de inferioridad en relación a los contribuyentes residentes o domiciliados en Chile.

Por su parte los contribuyentes residentes o domiciliados en un país sin CDTI con Chile se encuentran en idéntica situación tributaria que los contribuyentes

nacionales⁶, quiénes –nacionales y extranjeros sin CDTI–, tienen la opción, siempre que cumplan con las exigencias legales, de acoger a las empresas en las cuáles tienen radicadas sus inversiones al régimen de renta atribuida estipulado en el artículo 14 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Régimen en el cuál no se contempla la obligación de restituir parte del impuesto de primera categoría pagado por la empresa, pudiendo entonces, siempre deducir el 100% del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa en donde se encuentra la inversión.

En consecuencia, la discriminación estipulada en el artículo 53 de la Ley sobre Impuesto a la Renta es tolerable para todos sus destinatarios, esto es para aquellos que se ven beneficiados con la norma en estudio y aquellos a los cuáles la norma no favorece.

⁶ Ver Tabla I.

7. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA DISCRIMINACIÓN ESTABLECIDA

Como se ha señalado en este estudio, algunos de los propósitos de suscribir Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, es facilitar el comercio, las inversiones transfronterizas y dar una señal de cooperación económica entre los Estados contratantes.

En consecuencia, es necesario referirse que tanto la obligación de restitución como su excepción establecida por Ley, impactan directamente en la eficiencia de asignación de los recursos de los Estados Contratantes, toda vez que dichas incorporaciones producen que los contribuyentes residentes o domiciliados en un país con el que Chile no tiene un Convenio para Evitar la Doble Tributación tengan una carga tributaria superior a la de aquellos domiciliados o residentes en países con los cuales Chile sí mantiene un Tratado con estas características.

Asimismo, es relevante mencionar que dicho incremento en la carga impositiva podría llegar a provocar un desincentivo del flujo de capitales, ya que puede resultar menos atractivo para los residentes o domiciliados de países con los cuales Chile no tiene suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación invertir en nuestro país. Lo anterior en razón de que los contribuyentes generalmente son motivados a invertir en el exterior sólo cuando los ingresos netos percibidos para el mismo excedan los ingresos que hubieran sido percibidos si la inversión se hubiera realizado en el país de la residencia.

No obstante lo anterior, el contribuyente de Impuesto Adicional tiene la opción de invertir en empresas que puedan acogerse al régimen de tributación atribuido o semi integrado, dependiendo de los intereses particulares de cada contribuyente. En otras palabras, el legislador da la alternativa al contribuyente, de optar en caso de que se le genere una carga tributaria superior en el régimen semi integrado, acogerse al régimen de renta atribuida, independiente de su calidad jurídica.

De igual modo, la incorporación de la excepción de restitución del 35% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad para aquellos contribuyentes domiciliados o residentes de países con los cuales Chile tiene suscrito un Convenio para evitar la doble tributación, puede resultar atractivo para que los países que en la actualidad no tienen Convenios para Evitar la Doble Tributación con Chile se vean inclinados en negociar y suscribir Tratados con nuestro país.

8. CONCLUSIONES

El artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que se le otorga un crédito equivalente al monto del Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad, a aquellos contribuyentes de Impuesto Adicional por las rentas señaladas en los artículos 58 y 60 inciso primero del mismo cuerpo legal. Sin embargo, deberán restituir el 35% del crédito, a título de débito fiscal, como un mayor Impuesto Adicional determinado por el contribuyente.

No obstante, dicha restitución no es aplicable cuando los contribuyentes de Impuesto Adicional sean domiciliados o residentes en un país con el cual Chile haya suscrito un Convenio para evitar la doble tributación. Por tanto, se genera una discriminación en la carga tributaria entre contribuyentes gravados con Impuesto Adicional acogidos al régimen de tributación del artículo 14 B de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Esta discriminación generará una deficiencia en la asignación de los recursos y un desincentivo del flujo de capitales, toda vez que resulta menos atractivo invertir cuando la carga tributaria es mayor, ya que los contribuyentes invierten en otros países cuando el beneficio es superior que el invertir en el mismo país de la residencia.

Sin embargo, el legislador da la alternativa para este tipo de contribuyentes de optar ya sea en el régimen de renta atribuida o semi integrada, dependiendo de los intereses de cada contribuyente en particular y por tanto tienen la opción de

elegir por un régimen que tiene una carga tributaria menor, como es el caso del régimen de renta atribuida cuando son contribuyentes no domiciliados o residentes en un país con el cual Chile tiene un Convenio para evitar la doble tributación.

No obstante, puede resultar atractivo para que los países que en la actualidad no tienen convenios para evitar la doble tributación con Chile puedan negociarlos y de esta manera poder invertir en el país con cargas impositivas menores, y así poder acogerse a la excepción de restitución establecida en el artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Ahora bien, a pesar de que la discriminación a simple vista implica directamente una mayor carga tributaria para los contribuyentes de Impuesto Adicional no domiciliados ni residentes en países con Convenios para evitar la doble tributación, en relación a aquellos que con los cuales Chile haya suscrito Convenios para evitar la doble tributación, el análisis demostró que esta brecha es menor a consecuencia del establecimiento de la excepción.

Al respecto, el Principio de Igualdad Tributaria y la Jurisprudencia Constitucional, establecen que deben ser gravados de igual forma aquellos sujetos que se encuentren en la misma situación y desigualmente a aquellos que se encuentren en situaciones diferentes.

Asimismo, se señala que el concepto de diferencia o discriminación es utilizado con el adjetivo “arbitrario” y por tanto el concepto de Principio de Igualdad en materia tributaria no es absoluto y se entiende que se permiten diferencias o discriminaciones mientras éstas no sean arbitrarias.

En el caso en estudio, se concluye que la discriminación establecida en el artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, consistente en la excepción a la obligación de restitución, no es arbitrario, sino más bien razonable. Los motivos que justifican el establecimiento de esta diferencia radican en que de no existir, la tributación para este grupo de contribuyentes no implicaría el pago del Impuesto Adicional, si no más bien una devolución en su favor por parte del Fisco chileno. Esto se produciría porque al no poder otorgar el 100% del Impuesto de Primera Categoría como crédito contra el Impuesto Adicional, se inhibiría la aplicación de la Cláusula Chile, generando que se apliquen las tasas establecidas en el artículo 10 del modelo de Convenio de tributación internacional de la OECD.

Lo anterior, generaría en primer lugar una brecha más alta entre las cargas tributarias de los contribuyentes de impuesto adicional. En segundo lugar, una parte de los CDTI suscritos por Chile quedarían sujetos a una nueva negociación, mientras que el resto, al aplicar el artículo 10, vulnerarían el carácter de integración en que se encuentra fundado nuestro sistema tributario, así como el objetivo principal propio de los tributos.

Por otro lado, se hace presente que la discriminación establecida no afecta los derechos esenciales de los contribuyentes sobre los cuáles recae, toda vez que los residentes domiciliados en países con los que Chile hubiere suscrito un CDTI no quedan en una posición inferior o diferente a la que se encontraban antes de la entrada en vigencia del nuevo texto del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ni en una posición inferior en relación a los contribuyentes residentes.

En la misma línea argumentativa, los contribuyentes residentes o domiciliados en un país sin CDTI con Chile se encuentran en idéntica situación tributaria que los contribuyentes nacionales; y en ambos casos –nacionales como extranjeros sin CDTI–, se debe tener presente que éstos tienen la opción, siempre que observen las exigencias legales, de acoger sus inversiones al régimen del artículo 14 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta, régimen en el cuál no se contempla la obligación de restituir parte del impuesto de primera categoría pagado por la empresa, pudiendo entonces, siempre optar por el cien por ciento del crédito por impuesto de primera categoría pagado por la empresa en donde se encuentra la inversión.

De esta forma, el análisis realizado cumple con los criterios del Tribunal Constitucional Chile para determinar la constitucionalidad del artículo 63 de la Ley sobre Impuesto en la Renta en razón del principio de Igualdad: (1) la norma identifica la existencia de dos situaciones distintas y a cada una de ellas le otorga un tratamiento diferente; (2) si bien el legislador no dejó en claro sus fundamentos para el establecimiento de la discriminación, éstos pueden ser inferidos; (3) la discriminación establecida se encuentra razonablemente justificada; y (4) la distinción es tolerable para sus destinatarios.

En consecuencia, la diferencia establecida por el legislador relacionada a la excepción de restitución del 35% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la sociedad, en razón de la existencia de un Convenio para evitar la doble tributación no vulnera el Principio Constitucional de Igualdad Tributaria, toda vez que es lícito

otorgar un trato discriminatorio a contribuyentes en distintas situaciones, mientras ésta no sea de carácter arbitrario.

9. BIBLIOGRAFÍA

ASTE, C. 2016. Curso sobre Derecho Tributario y Código Tributario. Santiago, Editorial Legal Publishing.

ASTE, C. 2016. Reforma Tributaria. Comentada y Explicada. Santiago, Editorial Legal Publishing.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL Historia de la Ley N° 20.899.

BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL Historia de la Ley N° 20.780.

CASTILLO, J. 2012. Aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación a los Vehículos de Inversión Colectiva. En: MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado. Una Perspectiva de Iberoamérica. Santiago, Editorial Librotecnia.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 2014. Ley 20.780: Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta en Chile, 24 de septiembre de 2014.

CHILE. Ministerio de Hacienda. 2016. Ley 20.899: Simplifica el Sistema de Tributación a la Renta y perfecciona otras disposiciones Legales Tributarias, 08 de febrero de 2016.

Convenios entre la República de Chile y otros Estados para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y la elusión fiscal.

FIGUEROA, J. E. 1895. Las Garantías Constitucionales del Contribuyente en la Constitución Política de 1980. Santiago, Editorial Jurídica.

LANG, M. 2013. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Viena, Linde Verlag.

MASBERNAT, P. 2012. Análisis y Crítica de la Doctrina Nacional Relativa a los Principios Materiales de la Tributación en Chile. En: MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. Problemas Actuales de Derecho Tributario Comparado. Una Perspectiva de Iberoamérica. Santiago, Editorial Librotecnia.

MASBERNAT, P. 2012. El Desarrollo de los Principios Constitucionales Tributarios de Carácter Material en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Revista de Derecho, Universidad Católica del Norte 19.

MASSONE, P. 1997. La Doble Tributación Internacional y los Convenios para Evitarla. Valparaíso, Editorial Edeval.

MASSONE, P. 2016. Principios de Derecho Tributario. Santiago, Editorial Legal Publishing.

NOGUEIRA, H. 2013. La Igualdad ante los Tributos en el Derecho Constitucional Chileno.

PÉREZ, A., Abundio. Manual de Código Tributario. Santiago, Editorial Legal Publishing.

Rol N° 28, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 53, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 167, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 219, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 280, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 986–07–INA, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 1.262–08–INA, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 1.365–09–INA, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 1.535–09–INA, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

Rol N° 2.854–15–INA, Tribunal Constitucional de Chile. Disponible en <http://www.tribunalconstitucional.cl/sentencias> [Última actualización 01.02.2017].

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 49, de 2016, instruye sobre las modificaciones efectuadas por las Leyes Nos. 20.780 y 20.899 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales, relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación sobre renta efectiva en base a contabilidad completa, vigentes a contar del 1° de enero de 2017. Santiago, 2016.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Circular N° 57, de 2009, sobre beneficiario efectivo y normas antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Tributación y para prevenir la evasión fiscal con relación a los impuestos a la renta y sobre el patrimonio suscritos por Chile. Santiago, 2009.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. Oficio N° 1.985, de 2015, sobre efectos respecto de las disposiciones del artículo 63, inciso 3°, de la Ley Sobre Impuesto a la Renta que regirán a contar del 1 de enero de 2017, del cambio de país de residencia por parte de inversionistas extranjeros, desde un país con el que Chile no tenga convenio de doble tributación vigente hacia uno con el que exista un convenio vigente. Santiago, 2015.