



**“EFECTOS EN LA TRIBUTACION PARA LAS PERSONAS NATURALES
TRATANDOSE DE LAS RENTAS DEL TRABAJO:
UN ANALISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA”**

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA**

SUB-TEMA 2:

**Tributación de las rentas del trabajo aplicado en sociedades de
profesionales en primera y segunda categoría, bajo la perspectiva de la equidad
tributaria.**

Alumno: Claudio Hermosilla Hermosilla

Profesora Guía: Aída Gana Galarce

Santiago, Marzo 2021

Dedicatoria y Agradecimientos

Le dedico esta tesis a mi amor, compañera de vida, partner y amiga, mi señora Natalia Morgan, por acompañarme y amar al mismo, tiempo todo este largo camino recorrido juntos.

También se lo dedico a mi familia, principalmente a mi madre Mirta, hermanos Francisco y Ernesto, a mi abuela Isabel y a mis tíos Walter y Ramón que viven todos en familia.

A la familia de mi señora Natalia por facilitarme todas las comodidades posibles para poder hacer mi tesis cuando tuve que ir a visitarlos a la región donde vivían. A mi Suegro y Suegra y a sus respectivas parejas, a mi cuñado y a su señora por servir de momento de distensión para pasar más de alguna jornada estresante.

A mi amigo y compañero de tesis de este grandioso Magister Claudio Pavez junto con el cual componemos al mejor grupo de estudio y amigos de este Magister, Alfonso Barnetche, Marco Apablaza, Néstor Mondría, Guillermo Pinto, Leonardo Osses, Bayron Quintanilla y José Garcés. Gracias por todos los momentos vividos.

Finalmente agradecer a mi profesora guía Aida Gana por darme el apoyo y orientación que me entrego a lo largo de toda la investigación.

TABLA DE ABREVIATURAS

SIGLA	DESCRIPCIÓN
DL	Decreto Ley
Covid-19	Corona Virus Disease año 2019
LIR	Ley de Impuesto a la Renta
IGC	Impuesto Global Complementario
IA	Impuesto Adicional
IDPC	Impuesto de Primera categoría
APV	Ahorro Previsional Voluntario
OCDE	La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
CET	Centro de Estudios Tributarios
CEP	Centro de Estudios Públicos
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
SII	Servicios de Impuestos Internos
UF	Unidad de Fomento
ART.	Artículo
EI	Empresario Individual
EIRL	Empresa Individual de Responsabilidad Limitada
EP	Establecimiento Permanente
SP	Sociedad de Personas
SPA	Sociedad por Acciones
SA	Sociedad Anónima
PPM	Pagos Provisionales Mensuales
14A	Artículo 14 letra A) de la LIR
14D3	Artículo 14 letra D) N°3 de la LIR
14D8	Artículo 14 letra D) N°8 de la LIR

RESUMEN EJECUTIVO

Esta investigación trata sobre la inequidad tributaria actual, que es producida en las sociedades de profesionales que tienen la opción de tributar en primera categoría, y que de esta forma, logran acceder a diversas erosiones que son propias del régimen de este régimen, logrando una menor carga tributaria en comparación con otra sociedad de profesionales acogida a la tributación de la segunda categoría, que aún habiendo obtenido el mismo ingreso y desembolsar la misma cantidad de egresos, estará afectada a una tributación mayor.

El estudio revelará las principales inequidades existentes que producen una menor tributación en los regímenes 14A Régimen General y el régimen 14 D N°3 ProPyme General, en comparación con la mayor tributación que se evidenciará en los regímenes 14 D N° 8, y el que opte por la tributación en Segunda Categoría optando por rebajar sus gastos efectivos. Para lo anterior, se efectuarán ejercicios cuantitativos simples de entender, que revelarán la cantidad de impuestos finales a los cuales se vería afecto dependiendo del régimen de tributación por el cual se decida optar.

Finalmente, se formularán interesantes conclusiones que propondrán restringir a un determinado contribuyente el ingreso a la primera categoría, como también, se expondrán diversas mejoras que contribuirán a una mejor equidad tributaria que permitirá a las distintas categorías contar con elementos que les permitan equiparar el efecto en la tributación con los impuestos finales, sin que el Fisco vea postergada la recaudación de impuestos.

ÍNDICE

1.) INTRODUCCIÓN	7
1.1 Planteamiento del Problema	7
1.2 Objetivo General	11
1.3 Objetivos Específicos	11
1.4 Hipótesis	12
1.5 Metodología	13
2. ESTADO DEL ARTE	14
2.1 Métodos para Recaudar Impuestos en Chile	14
2.2 Historia de los Sistemas Tributarios en Chile y la Inequidad	15
2.3 Erosiones Tributarias y su efecto en la Equidad Tributaria	18
2.4 La Equidad Tributaria como meta en los Sistemas Tributarios	20
2.5 Un camino a la Equidad Tributaria	23
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO	25
3.1 Definición de Renta y su Clasificación en Primera y Segunda categoría	25
3.2 Impuestos Finales de los contribuyentes y otras definiciones	28
3.3 Equidad Tributaria Horizontal	29
3.4 El Rol del sistema integrado en Chile	29
3.4.1 Sistema Desintegrado Clásico	29
3.4.2 Sistema de Tributación Integrado	30
3.5 Erosiones y Evasión en los sistemas de Tributación	32
3.6 Sistemas tributarios en la OCDE	34
3.7 Uso de Sistemas Tributarios en el Mundo	36
3.8 Rentas del Capital y Rentas del Trabajo a lo largo de la Historia	37
3.9 Estructura Tributaria existente entre 1974 y 1983	38
3.10 Ley 18.293, el nacimiento del FUT	40
3.11 La Reforma del Primer Gobierno de Michelle Bachelet, Ley 20.780	44
3.11.1 Ley 20.780/20.899, Art. 14 letra A) – Renta Atribuida	47
3.11.2 Ley 20.780/20.899, Art. 14 Letra B) – Parcialmente integrado	47
3.12 Ley 21.210 Modernización Tributaria	48

3.13 Marco Regulatorio Profesionales Independientes	51
4. DESARROLLO	54
4.1 Datos Generales y Supuestos aplicados:	54
4.2 Primer Escenario: Desestimar la posibilidad de diferir o postergar el impacto en impuestos finales	59
4.3 Segundo Escenario: Acogerse a la posibilidad de diferir o postergar el impacto en impuestos finales	64
5. CONCLUSIÓN	69
6. BIBLIOGRAFIA	75

ÍNDICE DE TABLAS

TABLA	PAGINA
Tabla I: Clasificación de los Países según su sistema Tributario	37
Tabla II: Estructura Tributaria Vigente en 1973	39
Tabla III: Regímenes Tributarios, infografía	48
Tabla IV: Ingresos Supuestos	55
Tabla V: Gastos Supuestos	57
Tabla VI: Resultados Supuestos	58
Tabla VII: Determinación IDPC 1er Escenario	61
Tabla VIII: Determinación de Base IGC 1er Escenario	62
Tabla IX: Carga Efectiva de Tributación 1er Escenario	63
Tabla X: Determinación IDPC 2do Escenario	65
Tabla XI: Determinación de Base IGC 2do Escenario	66
Tabla XII: Carga Efectiva de Tributación 2do Escenario	67

1.) INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

Hoy en día la sociedad se ve afectada por una crisis mundial producto de una pandemia (Covid-19), la que ha generado diversos problemas de tipo económico en relación con las distintas industrias y comercios, los que se han visto afectados por una contracción en el mercado. Cabe señalar que esta crisis también ha tenido una repercusión en las rentas derivadas del trabajo, generando circunstancias en las cuales muchas personas han perdido sus empleos y se han visto en la necesidad de emprender actividades o negocios para poder hacer frente a sus propias necesidades. Dicho lo anterior, es importante destacar que las medidas y recursos que el Estado ha destinado para sostener esta crisis son financiadas mayoritariamente con los ingresos originados de los respectivos tributos a los cuales son sometidos los diferentes contribuyentes.

Nuestra legislación tributaria grava las rentas de las empresas y personas de acuerdo con lo establecido en la ley sobre Impuesto a la Renta (contenida en el artículo 1º del DL 824 de 1974), en adelante también “la LIR”, donde encontramos los diferentes impuestos a los que se ven afectados los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile, entre ellos, serán revisados y analizados en este estudio los que gravan las rentas de primera y segunda categoría.

En las rentas de primera categoría encontramos la tributación que afecta los ingresos que provienen de la explotación del capital, cuyo impuesto es determinado por las respectivas utilidades generadas por el desarrollo de las actividades, que se encuentran señaladas en el artículo 20 LIR con tasas que varían desde un 27%, 10% (Ley 21.210)

o incluso estar exento del referido impuesto. El Impuesto de Primera Categoría se integra con los impuestos personales que afectan al propietario socio o accionista, dependiendo del régimen tributario al cual se acoja un contribuyente, de acuerdo con lo descrito en el artículo 14 de la LIR.

Por otro lado, están las rentas provenientes del trabajo, conforme lo establecido en el artículo 42 N° 1 de la LIR, que corresponden a las rentas originadas de una actividad laboral ejercida por una persona en forma dependiente, tales como sueldos, salarios, pensiones, y rentas accesorias o complementarias a las anteriores, las que se afectan por un tributo de carácter individual que se aplica con tasas de tipo progresivas, vale decir, en la medida que aumenta la base imponible también se incrementa la respectiva tasa de impuesto, el tributo es enterado en arcas fiscales en forma mensual sobre rentas percibidas.

Por otro lado, definiremos como rentas del trabajo independientes, las realizadas por personas naturales que desempeñan actividades en que prevalece el esfuerzo físico, intelectual, el conocimiento y la experiencia por sobre cualquier bien de capital utilizado para producir la renta, y por medio del cual se busca percibir un pago o retribución por estos servicios. Dichas actividades usualmente son desarrolladas por medio de prestadores y/o profesionales que actúan en forma independiente o a través de una sociedad de profesionales en la cual participen a lo menos dos individuos que busquen desarrollar una misma actividad.

Asimismo, debemos mencionar el Impuesto Global Complementario (IGC), el que grava todas las rentas obtenidas por una persona natural residente o domiciliada en Chile,

siempre que éstas no provengan exclusivamente del ejercicio de actividades laborales (dependientes). Esto significa que afectarán a individuos que perciben ingresos por actividades laborales independientes, retiros o dividendos en calidad de socio o accionista o dueño de empresas, por arriendos o inversiones.

De acuerdo a lo anterior expuesto, en el desarrollo de este trabajo de investigación dejaremos en evidencia que la LIR¹ permite que un grupo de personas que se constituyen como una sociedad de profesionales y que poseen rentas originadas del trabajo, utilicen una opción que permitirá que sus rentas puedan ser gravadas como rentas de capital y pueda optar por acogerse a tributar por las normas de la primera categoría (art. 20 N.º5 de la LIR), pudiendo elegir un régimen tributario, tasas distintas, optar a créditos contra el impuesto y, como consecuencia de esto, llegar incluso a suspender parte o el total de su tributación de los impuestos finales (Global complementario y/o Adicional). La variable por exponer será la situación de la persona que, en conjunto con otra de similares características profesionales, pueda utilizar una estructura jurídica diferente a la antes mencionada: que se constituya como sociedad de profesionales, tributando por las normas de la segunda categoría, pero con la opción que permite la ley, de acogerse a la tributación en primera categoría, considerando que los ingresos nacen exclusivamente de rentas del trabajo².

Siguiendo la línea del párrafo anterior, resultara interesante evidenciar el efecto que se produce al comparar la tributación de dos personas que deciden constituir una sociedad de profesionales y que optan por tributar en primera categoría versus otras dos

¹ Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1º del DL 824 de 1974.

² Circular N.º 21 de 1991, Capítulo III, Letra D. Establece que una sociedad de profesionales pueda optar por acogerse a las normas de la tributación de la primera categoría.

personas diferentes que desempeñen la misma actividad del trabajo y estructura societaria, pero que eligen la segunda categoría, bajo régimen de gastos efectivos, cuya tributación final recaea directamente en el Impuesto Global Complementario del prestador del servicio, con un esquema de tramos de tasa progresiva.

En virtud del planteamiento expuesto, es importante dar a conocer los motivos que permiten que estos contribuyentes con un mismo ingreso, de igual fuente u origen (trabajo) y con similar estructura societaria, resulten con una tributación distinta, producto de las erosiones que desvirtúan las bases tributarias que afectan el concepto de equidad tributaria horizontal.

De acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, se hace imprescindible hacer un análisis de los principales efectos que provocan esta diferencia en la carga impositiva y exponer cuales serían las erosiones tributarias que se generan en la conformación de las bases imponibles de ambas sociedades, en cada uno de los regímenes tributarios disponibles, y sus efectos posteriores en las rentas finales. Dicho lo anterior, resulta interesante hacer el estudio que nos permita concluir y evidenciar las debilidades que actualmente contiene nuestra legislación tributaria chilena y así exponer ideas y soluciones que contribuyan a resguardar nuestro sistema tributario y contar con mayores recursos para la economía.

1.2 Objetivo General

El principal objetivo de este trabajo es analizar, desde una perspectiva tributaria, los efectos desiguales que la normativa permite, respecto de la tributación de las rentas del trabajo, abriendo una opción para que los contribuyentes puedan tributar conforme las reglas aplicables a las rentas de primera categoría, evitando de esta forma la tributación en segunda categoría. De acuerdo con lo anterior, evidenciaremos la desigualdad que se genera en las cargas tributarias de impuestos finales (IGC e IA), cuestión que permite a los contribuyentes planificar su carga tributaria. Lo anterior, teniendo en consideración la clasificación específica que hace la LIR respecto a las actividades que se gravan en su Art. 20 como rentas del capital y las correspondiente al Art. 42, como rentas del trabajo.

1.3 Objetivos Específicos

De acuerdo con lo señalado, plantearemos los objetivos específicos que darán respuesta a lo indicado en el objetivo general. Para el cual presentaremos en detalle los diferentes propósitos:

- a.) Analizar los efectos en la carga tributaria de contribuyentes con rentas del trabajo, efectuando una comparación de dos contribuyentes, que optaron por constituirse como sociedad de profesionales, para tributar conforme las reglas aplicables a la segunda categoría. Se analizará la carga tributaria, comparando la opción de tributar en la primera categoría, con tasa de hasta un 27%, y como sociedad de profesionales, en segunda categoría, bajo el régimen de gastos efectivos, lo cual no quedará afecto a IDPC, atribuyendo la totalidad de sus rentas a los socios,

afectando directamente la base imponible del IGC.

- b.) Evidenciar las erosiones tributarias que se producen en los diferentes regímenes de Primera Categoría, a las cuales un contribuyente de Segunda Categoría no puede optar, afectando la equidad tributaria.
- c.) Establecer una opinión crítica al respecto de las desigualdades que la propia ley entrega al contribuyente en los casos expuestos y proponer alternativas, desde una perspectiva constructiva que pueda ser objeto de discusión y de posible solución que contribuyan a una mejor equidad tributaria.

1.4 Hipótesis

El siguiente estudio tiene como objetivo dar a conocer el disímil efecto tributario que se produce en la tributación de una sociedad de profesionales, acogida a la primera categoría, comparándola con otra sociedad de misma constitución jurídica pero acogida a la segunda categoría, la cual evidenciara importantes diferencias aun cuando estas obtienen un mismo tipo de ingreso y que desarrollan un mismo tipo de actividad generadora de rentas, en particular provenientes del trabajo. Analizaremos los efectos que se generan en las cargas tributarias de cada persona, considerando que una de ellas puede optar a tributar conforme lo hacen las rentas de primera categoría (Art. 20 LIR), en comparación con el común de este sector que conforme las reglas aplicables a los ingresos de la segunda categoría (Art. 42 LIR).

La normativa actual facilita a las personas que perciben rentas del trabajo, la opción de elegir entre una tributación en primera o en segunda categoría, situación que la ley entrega en la medida que se desenvuelvan a través de un vehículo jurídico, esto es,

estructurándose como sociedad de profesionales, pudiendo optar a tributar como una empresa generadora de rentas del capital y, de alguna medida, suspender la tributación con impuestos personales. Dicho lo anterior, se podría identificar un arbitraje permitido por la norma, puesto que se plantea una opción de tributación como rentas de capital, figura que se contrapone con la definición de rentas del trabajo, donde prevalece el conocimiento y el intelecto de la persona.

Por otra parte, considerando la existencia de los diferentes regímenes tributarios definidos en el Art. 14 A y 14 D de la LIR, en la última reforma tributaria (Ley 21.210), y la posibilidad de configurar una sociedad de profesionales que opta por tributar con el Impuesto de Primera Categoría, se debe revisar e identificar si en algunos de estos nuevos regímenes se logra una tributación similar a la de un contribuyente afecto a la segunda categoría que opta por gastos efectivos, y de esta forma permita equilibrar la balanza en términos de equidad tributaria, para aquellas rentas que provienen del trabajo.

1.5 Metodología

La investigación estará fundada en un análisis de carácter dogmático, ya que, por lo indicado en los objetivos específicos, estos se enfocarán respecto a la actual normativa (Ley 21.210), comparando con ejercicios de tipo cuantitativos, estableciendo las diferencias que se producen y sustentan esta problemática.

A través de una metodología de investigación deductiva, con un estudio de las leyes tributarias existentes, demostraremos las diferentes erosiones que se producen y que tienen un efecto negativo en la equidad tributaria.

2. ESTADO DEL ARTE

De acuerdo con lo señalado en la hipótesis y los objetivos planteados, es importante mencionar los estudios en los cuales se formula la investigación. Lo que expondremos a continuación será un compilado de opiniones fundadas a lo largo de la historia y de las muchas reformas tributarias que ha vivido nuestro país, en las que se extraerán ideas centrales de esta investigación, ya que abordan opiniones sobre cómo combatir la inequidad, y también los problemas que han dejado algunas reformas que han creado nuevas inequidades que perjudican a los contribuyentes de las rentas del trabajo. Para lo anterior, citaremos estudios y publicaciones de orden económico y tributario, que expondrán fundamentos importantes a considerar para la investigación.

A continuación, se mencionan otros estudios y publicaciones que guardan directa relación con lo planteado.

2.1 Métodos para Recaudar Impuestos en Chile

Una publicación, escrita por el economista José Yáñez ³, indica una opinión respecto a las formas que tiene el Estado para recaudar recursos: *“Para aumentar la recaudación tributaria y mejorar la eficiencia y equidad del sistema, se deberían revisar todas las erosiones, eliminando las que no se justifican y reduciendo el beneficio de algunas de ellas, no descartando la creación de otras. Muchas de ellas han perdurado en el tiempo,*

³ José Yáñez, 2020, “Como aumentar la recaudación tributaria”. Diario Financiero. p. 1

siendo consideradas como un derecho adquirido. Por lo tanto, nadie se atreve a cambiar o eliminar su contenido.” Es importante destacar dos de los puntos que José Yáñez en su publicación:

1.- El impacto que tienen las erosiones respecto a la base tributaria, las cuales han perdurado a lo largo del tiempo y nadie se atreve a cambiar o eliminar su contenido.

2.- Como consecuencia de las erosiones en las bases imponibles, se genera un impacto en la carga tributaria, produciendo suspensión o un menor pago de impuesto.

Considerando los puntos descritos por el autor, se destacan los elementos centrales del artículo, respecto a las erosiones tributarias, suspensión del impuesto o el pago de un menor impuesto, lo que tiene una afectación directa en la equidad tributaria horizontal.

Por último, para terminar de analizar el punto descrito por el autor, se menciona la eficiencia con la que deben contar los sistemas, que aseguren una tributación más simple y correcta, para que de esta forma se contribuya a una mejor recaudación.

2.2 Historia de los Sistemas Tributarios en Chile y la Inequidad

De acuerdo con el estudio de Hernán Cheyre, que explica la estructura tributaria de Chile desde el año 1974 hasta el año 1983, el sistema tributario en ese periodo se basó en un modelo desintegrado, es decir, no había un sistema de integración total o parcial de los impuestos pagados por las empresas y los impuestos finales de las personas. Lo anterior significaba una doble tributación para los contribuyentes, afectando

seriamente la inversión y el ahorro en la economía chilena. En ese sentido el estudio⁴ señala:

En primer término, debe destacarse que aun cuando el impuesto a la renta no tenía cobertura general, su misma estructura era distorsionadora. El hecho de que el Impuesto de Primera Categoría tuviera tasas distintas según estuviera constituida la empresa, lograba únicamente desincentivar artificialmente la creación de sociedades bajo determinadas formas legales y discriminaba en forma abierta en contra del capital invertido en bancos y compañías de seguros.

En el caso del Impuesto de Segunda Categoría, su estructura penalizaba la formación de empresas de profesionales, en tanto éstas quedaban afectas a una tasa mayor que los profesionales independientes.

Según lo expuesto, y comparando los hechos actuales con lo ocurrido históricamente, podemos mencionar que desde el año 1973 al año 1983, el diseño tributario que se mantenía durante esos periodos permitía que se produjeran las mismas desigualdades, aún más marcadas que las que se producen en la actualidad. Ejemplo de esto son los contribuyentes de primera categoría que presentaban diferentes tasas de impuestos, dependiendo de su estructura jurídica o de su actividad. Dicho lo anterior, es importante precisar que subsisten desigualdades, pues no se ha logrado disminuir la brecha que existe entre la carga tributaria efectiva que soportan las rentas del trabajo y las que provienen del capital, básicamente por la deducción de gastos e imputación de créditos que no benefician a los trabajadores, como acontece con las entidades que desarrollan

⁴ Hernán Cheyre, 1984, Estudios Públicos N°21/1986, p.7

actividades empresariales.

Así como también existía desigualdad en las rentas de primera categoría, el sistema tributario existente en el año 1973 era inequitativo respecto a las rentas de los profesionales independientes, quienes presentaban distintas tasas, versus las tasas progresivas que tenían los contribuyentes que obtenían rentas bajo dependencia y/o subordinación.

En lo económico, había una clara discriminación entre sectores, lo que distorsionaba la asignación de los recursos. En cuanto a su potencial como instrumento para redistribuir ingresos, el sistema tributario se había desvirtuado por completo, debido en gran parte a la amplia gama de franquicias, exenciones y tratamientos especiales existentes.

Continuando con el estudio de Hernán Cheyre del año 1984, nos parece interesante mencionar cómo en dicho año era aún más grave la desigualdad de tasas, incluso entre rentas del trabajo ya que, al compararlas entre dos personas con un mismo ingreso y tipo de renta, pero cuya única diferencia radicaba en que una de esas personas tenía una porción de rentas del capital y cuyo Impuesto Global Complementario era mucho menor que la tasa mayor marginal del Impuesto de Segunda Categoría de la persona asalariada, se producía nuevamente otra desigualdad ante una misma renta. Sobre lo anterior, podemos citar al mismo autor⁵:

“Sin embargo, aun en el marco de la legislación básica había problemas al respecto. pese a que tanto los ingresos provenientes del trabajo como del capital estaban afectos a una escala tributaria progresiva, en el caso del Impuesto de Segunda Categoría

⁵ Hernán Cheyre, 1984, Estudios Públicos N°21/1986, pp 8-9

aplicado a las remuneraciones, la tasa marginal más alta excedía a la del Impuesto Global Complementario. De esta forma, para un mismo nivel de ingreso, según fuera el origen de este, el monto pagado por concepto de impuesto podría diferir, en perjuicio de los asalariados. En todo caso, el problema recién mencionado ocurría no sólo porque las tasas marginales diferían, ya que también se hubiera presentado con tasas iguales. De hecho, el estar dividido el régimen tributario en cédulas, sobre las cuales existe un impuesto global de tipo progresivo, que no es estrictamente complementario, el monto total pagado por concepto de impuestos depende en definitiva de cómo estén divididas las rentas totales entre ingresos provenientes del capital e ingresos provenientes del trabajo.

Así, por ejemplo, si se considera el caso de dos personas que recibían un mismo ingreso total, pero una de ellas lo obtenía solamente del trabajo y la otra en partes iguales entre capital y trabajo, la primera de ellas pagaba más impuesto que la segunda. Este problema se elimina en la medida que la estructura del impuesto global incluya la totalidad de los ingresos, gravándose complementariamente aquellos ingresos que pagaron una tasa diferente en los impuestos de categoría”.

2.3 Erosiones Tributarias y su efecto en la Equidad Tributaria

Otro estudio que avala lo comentado en los párrafos anteriores es el desarrollado en el Capítulo 3 “Un cuarto de siglo de reformas fiscales”, de La Transformación Económica de Chile (Felipe Larraín- Rodrigo Vergara)⁶, en la cual, en el punto X del apartado, habla sobre los temas que están pendientes en materias tributarias y señala:

⁶ Felipe Larraín- Rodrigo Vergara, 2013, p. 103

“La distorsión más importante está en las personas, cuyas actuales tasas marginales son excesivamente elevadas. Este hecho es contrario al espíritu pro-ahorro del sistema tributario chileno. Aunque hay diversos mecanismos para evitar llegar a esas elevadas tasas, estos son, por lo general, contrarios al objetivo de simplicidad que debería tener todo sistema impositivo. Asimismo, en el sistema tributario chileno se producen inequidades, dependiendo del trabajo que se realice”.

En el párrafo anterior, el autor deja entrever que hay mecanismos para evitar llegar a las tasas más altas del Impuesto de Segunda Categoría. El autor intenta revelar que las personas están creando un sinnúmero de sociedades con el fin de acceder a los beneficios y exenciones que se presentan en la primera categoría y de esta forma discriminar la tributación que se produce en los empleados y aprovecharse de la suspensión de los impuestos finales.

Luego, los autores exponen que los independientes pueden formar sociedades y reducir significativamente su carga tributaria. Sobre ese aspecto indican los autores:

“Quizás una de las críticas más relevantes al sistema tributario que nació en esta época y que, en términos generales, se mantiene vigente hasta la actualidad, es que se trata de un sistema complejo. En efecto, en este proliferan exenciones, rebajas, topes, etc., que lo complican mucho más allá de lo necesario. De ahí que las propuestas de reforma tributaria pongan especial énfasis en aquellos elementos destinados a eliminar dichas complejidades. Dentro del mismo espíritu, la gran diferencia en el tratamiento tributario de empresas y personas, si bien puede tener efectos positivos en el ahorro corporativo, ha llevado a la creación de un gran número de sociedades para reducir la carga

tributaria. Esto discrimina a los empleados, que reciben un sueldo afecto al impuesto al ingreso personal, y favorece a los independientes, que pueden recibir sus ingresos a través de sociedades”.

Una vez expuesto lo anterior, y rescatando lo mencionado por los autores, nos parece curioso y de gran relevancia el hecho de que llevemos años de reformas y cambios en la legislación tributaria, y no se hayan tocado estas inequidades, las cuales además de ser injustas para los contribuyentes que obtienen rentas del trabajo, son parte de la menor recaudación de tributos de la economía chilena. Lamentablemente, la ley permite que estas figuras sean utilizadas por las personas que poseen rentas del trabajo, y las transforma en figuras completamente legales, enmarcándolas dentro de los parámetros que fija la Ley.

Los estudios históricos de los autores citados en los párrafos anteriores de este apartado evidenciaron desigualdades al momento de gravar las rentas producidas por el trabajo, ya que se mencionó en más de alguna vez, que las personas tienen la opción de tributar en la primera categoría y verse beneficiados con las variadas erosiones que ofrece el sistema y que provocan inequidad tributaria. Dicho lo anterior, parece prudente nombrar algún estudio que hable sobre estas erosiones y logremos comprender cuál es el efecto tributario de ellas en la tributación.

2.4 La Equidad Tributaria como meta en los Sistemas Tributarios

Un estudio de Claudio Agostini en el año 2013, titulado “Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile”⁷, nos revela importantes opiniones. Al igual

⁷ Claudio Agostini, Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile. 2013,

que los economistas y autores de los estudios citados en los párrafos anteriores, afirma que para una mejor recaudación tributaria y que esta sea más equitativa, los impuestos se deben calcular sobre una base amplia, la cual debe estar libre de erosiones que la deterioren. En el estudio se plantea la eliminación de los regímenes especiales que decreten exención en la base imponible del Impuesto de Primera Categoría (como lo fue el 14 bis y 14 quáter). Más aún, el autor también plantea que, para haber una perfecta equidad tributaria, los ingresos deben ser tratados de igual forma: sueldos, dividendos, retiros, ganancias de capital y otras utilidades, deberían estar asociadas a una misma tasa progresiva.

Luego, nos parece importante exponer la siguiente conclusión de forma textual⁸ debido que consideramos que nuestro trabajo de investigación recoge tales ideas e idealmente contribuirá a la comprensión del estudio en cuestión:

“En principio el impuesto al ingreso en Chile tiene equidad horizontal producto de la igualdad de tasas y tramos en los impuestos de Segunda Categoría y Global Complementario y de la integración de Primera Categoría con Global Complementario. Sin embargo, diferentes exenciones y regímenes especiales destruyen la equidad horizontal y generan ineficiencias al abrir espacios de elusión y distorsionar decisiones de inversión y de estructura organizacional de los agentes económicos. En particular, estas ineficiencias e inequidades son causadas por la tributación en base a retiros para algunos tipos de empresa, los regímenes tributarios especiales en algunas zonas geográficas, el sistema tributario de renta presunta para algunos contribuyentes en

⁸ Claudio Agostini, 2013, Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile. p. 9

sectores económicos específicos y el tratamiento preferencial de las ganancias de capital”.

De acuerdo con el párrafo anterior, el autor plantea que una persona que percibe sólo ingresos por concepto de sueldo podría llegar a estar afecto a una tasa marginal de hasta un 40%, en cambio, una persona que constituyó una empresa y perciba ingresos de ella, pagará sólo un 17% (en ese año tributario AT2010) mientras no haga retiros. Incluso la brecha podría ser aún mayor si la empresa se acoge al régimen especial de tributación con impuestos finales sobre utilidades retiradas, ya que no soportará tales impuestos hasta que se retiren los rendimientos como dividendos. Ante la situación anteriormente descrita, el autor no escatima en expresar los efectos que esta desigualdad provoca, indicando⁹:

“Esta brecha tributaria genera obviamente incentivos para crear empresas con el sólo propósito de reducir el pago de impuestos, dejando por ejemplo todos los ahorros personales como utilidades retenidas libres de impuesto. Si todas las utilidades se distribuyeran, este mecanismo no generaría ningún problema de equidad tributaria horizontal”.

Por último, para finalizar las citas de este autor, es importante revelar su opinión sobre el nivel al cual ha llegado la inequidad tributaria y la forma en que ésta se produce. Él expone lo siguiente¹⁰: *“La inequidad estaría limitada a la ganancia financiera por postergar el pago de impuestos. Sin embargo, existen muchas formas legales de retirar las utilidades de las empresas como si fueran gasto o disfrazando retiros de utilidades*

⁹ Claudio Agostini, 2013, Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile. p. 12

¹⁰ Claudio Agostini, 2013, Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile p.12

como reinversión, por lo que la inequidad horizontal no sólo permanece en el tiempo, sino que es de una magnitud bastante mayor”.

Dicho lo anterior, podemos hacer notar que el legislador sí se ha encargado de corregir, o al menos frenar estas iniciativas de planificación que provocan una menor carga tributaria en las personas, mediante la incorporación de normas especiales antielusivas y finalmente una norma general antiabuso. Por otra parte, la administración tributaria, específicamente el SII, el 30 de noviembre del año 2016 publicó el primer catálogo de esquemas tributarios que podrían ser considerados elusivos. Este catálogo provocó una sensación de advertencia en las personas y empresas y, de cierta forma, orientó a los contribuyentes a evitar esos esquemas a fin de evitar el reproche fiscal.

2.5 Un camino a la Equidad Tributaria

Nos queda por señalar que en la reforma del año 2014 (Ley 20.780) hubo un breve acercamiento a dar solución a las problemáticas expuestas por los autores citados, ya que en abril de dicho año, se presentaba el primer borrador de la reforma tributaria que incluía como principal cambio la eliminación del FUT y la creación de un régimen tributario de renta atribuida (14 A)¹¹, que permitía asignar la base imponible de primera categoría a la tributación final del propietario, socios o accionistas de las empresas y, de esta forma, se lograría dar un paso hacia la equidad tributaria, ya que evitaba la suspensión de la tributación en impuestos finales. De esta manera los dueños de las empresas ya no dispondrán del beneficio de tributar cuando perciban retiros o

¹¹ La Ley 20.780 la describe en su artículo 14A, régimen el cual consistía en un régimen de renta atribuida el cual provocaba la tributación total de la base imponible, en el mismo ejercicio en el cual se produce, a los impuestos finales de sus propietarios con el 100% de crédito por el impuesto pagado por la empresa.

distribuciones. Sin embargo, la Cámara de Diputados y la Cámara Alta, aprobaron una opción que incorpora la creación de un nuevo régimen (14 B)¹², que logra permitir la suspensión de la tributación de impuestos finales.

La actual reforma llamada “Modernización Tributaria”, mediante la promulgación de la Ley 21.210, agregó modificaciones importantes en el mismo Art. 14 LIR, ya que creó los nuevos regímenes del artículo 14D, llamados Propyme General y Propyme Transparente, que están orientados a los pequeños y medianos contribuyentes, destacando el régimen Transparente, un sistema de renta atribuida simplificada, exenta del IDPC, que atribuye el total de sus rentas a los socios o accionistas, y que cumple la función de integrar las rentas de primera categoría, originadas en la explotación del capital, con la de los impuestos finales. A pesar de no resultar gravadas las rentas con el Impuesto de Primera Categoría, si tal entidad recibe repartos de utilidades desde otras sociedades, el crédito por IDPC se reconoce y se imputa contra los respectivos impuestos finales.

¹² La Ley 21.210 la describe en un nuevo artículo 14A, manteniendo los mismos lineamientos establecidos en el régimen de tributación 14B, de la Ley 20.899.

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

Para facilitar el entendimiento del contenido de la investigación, es importante conocer los conceptos que se ven involucrados en este estudio, los que enmarcan el análisis de la tributación de las rentas del trabajo y su efecto en la equidad tributaria, bajo el análisis de la tributación de sociedades de profesionales, y sus alcances en la tributación en primera y segunda categoría

Como primer concepto, es imperativo abordar la definición de Renta, señalando su clasificación y exponiendo los diversos sistemas de tributación que se han implementado durante los últimos años y su impacto desde una perspectiva de la equidad. Junto a lo anterior, continuaremos con una descripción general respecto al actual sistema de tributación, un análisis desde la integración o desintegración del impuesto, indicando las diversas definiciones de autores que discuten el tema y el impacto que genera en la equidad horizontal.

3.1 Definición de Renta y su Clasificación en Primera y Segunda categoría

Por otra parte, dentro del mismo punto relacionado con el marco teórico y normativo, se darán a conocer los efectos tributarios que ha tenido la legislación tributaria respecto a la carga impositiva que tiene un contribuyente que obtiene rentas del trabajo. Para lo anterior, es necesario tener presente la definición normativa del concepto de renta¹³:

¹³ Art. 2 LIR N°1. Fue modificada por la Ley 21.210, la cual definía ingresos incluyendo el concepto

“(...) los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

Bajo este concepto, la LIR establece una clasificación de los contribuyentes, identificándolos, ya sea, en primera o en segunda categoría, de acuerdo con el tipo de rentas o ingresos que obtengan, definidas de la siguiente forma:

Primera Categoría: De las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras¹⁴.

Segunda Categoría: De las rentas del trabajo¹⁵.

En términos generales, tratándose de contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas, bienes raíces no agrícolas, que obtengan rentas de capitales mobiliarios¹⁶, rentas de la industria, del comercio, de la minería, de la explotación de riquezas del mar y otras actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, sociedades administradoras de fondos mutuos, asociaciones de ahorro y préstamos, sociedades de inversión o capitalización, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones, rentas obtenidas por corredores, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores, agentes de seguros,

“atribuyan”, dejando únicamente, “perciban o devenguen”.

¹⁴ Art. 20 LIR N° 1, 2, 3, 4, 5 y 6, se definen las actividades afectas a dicha tributación.

¹⁵ Art. 42 N° 1 y 2 LIR

¹⁶ Hasta antes de la entrada en vigencia de la ley 21.210 se traaba d erendimientos consistentes en intereses, pensiones, bonos, dividendos, depósitos en dinero o rentas vitalicias, sin embargo actualmente se definen como activos o instrumentos de naturaleza mueble corporales o incorporales, que consistan en frutos derivados del dominio, posesión o tenencia a título precario de dichos bienes.

colegios, academias, institutos de enseñanza, clínicas, hospitales, laboratorios, empresas de diversión y esparcimiento, etc., son todas clasificadas por la LIR como rentas de capital, enterando el impuesto de Primera Categoría, conforme a las normas que el texto señala.

Cuando se trata de rentas como sueldos, salarios, dietas, gratificaciones, participaciones, montepíos, pensiones, gastos de representación u honorarios que se obtienen como ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales, ocupación lucrativa, etc., son clasificadas por la LIR como rentas de Segunda Categoría, aplicando un impuesto diferente a aquel señalado para la Primera Categoría, y con propios procedimientos de cálculo¹⁷.

Según lo indicado en el reporte tributario del CET Universidad de Chile¹⁸, en resumen, la LIR reconoce dos tipos de rentas, las que provienen del capital y aquellas que provienen del trabajo, dependiendo del elemento que predomina para su obtención, entendiendo entonces, por rentas de capital, aquellas rentas que se producen por medio de una inversión, explotación o uso de un bien de capital¹⁹, mientras que, por rentas del trabajo, aquellas en donde predomina el esfuerzo físico y/o el intelecto de las personas por sobre el capital. Cabe señalar que ambas rentas tienen un efecto directo en impuestos finales, ya sea por la vía de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, dependiendo del domicilio o residencia de quien las recibe.

¹⁷ Art. 52 LIR.

¹⁸ Javier Jaque, CET U CHILE, Reporte Nro. 24 – marzo 2012. p 2.

¹⁹ Conforme el artículo 2 de la ley 18.634, se entiende por Bien de Capital, lo siguiente: aquellas máquinas, vehículos, equipos y herramientas que estén destinados directa o indirectamente a la producción de bienes o servicios o a la comercialización de estos.

3.2 Impuestos Finales de los contribuyentes y otras definiciones

Conforme lo dispuesto por el artículo 52 y siguientes de la LIR, se entiende por Impuesto Global Complementario (en adelante IGC), un impuesto personal, global, progresivo y complementario, que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile, sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría.

Por otro lado, se entenderá por Impuesto Adicional²⁰ (en adelante IA), de acuerdo al artículo 58 N° 1 de la LIR, aquel que se aplica a las personas naturales que no tengan ni domicilio ni residencia en Chile y las sociedades o personas jurídicas constituidas fuera del país, incluso a las que se constituyan con arreglo a las leyes chilenas y fijen su domicilio en Chile, que tengan en Chile cualquiera clase de establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes.

Entre otras definiciones, podemos encontrar en la LIR²¹ la de empresa para los efectos de aplicar las reglas del artículo 14 del mismo cuerpo legal. También el concepto de empresa ha sido tratado por reiterada y uniforme jurisprudencia²² como un todo constituido por el capital y el trabajo, encaminado a la realización de actividades mercantiles, industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos. Dentro de ella estarán la EI, EIRL, EP, las comunidades, SP, SPA y SA, sin perjuicio de incorporar entidades sin fines de lucro o derechamente sin personalidad jurídica, en la medida que desarrollen actividades empresariales.

²⁰ José Fajardo, Compendio Tributario 2020, artículo 58 LIR.

²¹ Art. 14 letra H) LIR.

²² Oficios 1311 y 706, 2018. Oficio 550, 2017. Oficio 3919, 2000.

Por otra parte, se define como propietarios el titular de la EI o de la EIRL, el contribuyente del Art. 58 N°1 (IA), el socio, accionista o comunero. Del mismo modo se consideran propietarios a los usufructuarios de los derechos cuando corresponda.

A lo anterior también se define como renta con tributación cumplida, las rentas o cantidades que fueron gravadas en su oportunidad con los impuestos a la renta contenidos en la LIR y en otras leyes.

3.3 Equidad Tributaria Horizontal

Entenderemos por Equidad Tributaria Horizontal²³ lo siguiente: con un impuesto al ingreso óptimo, personas con igual ingreso pagan lo mismo en impuestos, independiente de las fuentes de sus ingresos.

3.4 El Rol del sistema integrado en Chile

El sistema tributario chileno tiene la característica principal de ser un sistema integrado, el cual protege la equidad horizontal entre diferentes fuentes de ingreso. Entendiendo que dos personas que obtienen el mismo ingreso deberían pagar el mismo monto de impuestos independientemente de la procedencia de sus rentas.

3.4.1 Sistema Desintegrado Clásico

Para poder rescatar una definición de lo que sería llamado un sistema desintegrado, nos adentramos en un estudio del CEP CHILE²⁴, donde podemos destacar lo siguiente:

²³ José Yáñez, 2015, Tributación: Equidad y/o Eficiencia

²⁴ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018, p. 1, CEP N°481.

“En un sistema desintegrado clásico (o desintegrado) las rentas del capital tributarán generalmente más que otros ingresos porque pagan el impuesto corporativo y luego el impuesto a los dividendos, sin la existencia de crédito. Ello implica gravar doblemente la inversión (el capital), lo que tiene un efecto negativo sobre ésta”.

Podemos vislumbrar que este sistema presenta falencias cuya corrección, según los autores, pasa por gravar con menores tasas los dividendos distribuidos, lo que implica un tratamiento preferencial poco equitativo tributariamente con respecto a otras rentas. También se menciona que, en estos sistemas, para contribuir al ahorro de las economías, se les permitía a las empresas no tributar por las utilidades que no fueran retiradas, y que, por lo tanto, se entiendan reinvertidas. Por otra parte, se les permitía a los propietarios de las empresas ingresar algunos gastos personales como gasto de la empresa y de esa forma rebajar la base tributaria. Ambas situaciones no estaban disponibles para todos los contribuyentes y ello no preservaría el principio de equidad tributaria.

3.4.2 Sistema de Tributación Integrado

Haciendo un análisis respecto de las diferentes opiniones entregadas, toma absoluta relevancia la importancia de un sistema integrado que resguarde la equidad horizontal. Así, la renta del capital y la del trabajo debieran pagar el mismo impuesto si existe la misma renta. Vale decir, que la renta que genere la empresa sea atribuida o asignada a sus socios, para que estas rentas culminen su tributación. Si no es así, el pago se iguala cuando la renta de la empresa sea distribuida, y luego queda disponible para el consumo. En cambio, en un sistema desintegrado, donde la tasa de impuesto a los

dividendos es la misma que a las rentas personales, las rentas de capital tributarán más que las rentas del trabajo, debido a que pagan el impuesto de la empresa y luego el personal, pero sin el respectivo crédito. Por tanto, esta figura afecta directamente la equidad horizontal y tiene un efecto negativo sobre la inversión. En el análisis los autores (CEPCHILE)²⁵ indican que para que todas las fuentes de ingreso se encuentren afectas a una misma estructura tributaria, la clave es que el sistema esté completamente integrado, de modo que la tasa del contribuyente final sea la misma, independiente de la fuente del ingreso. De esta forma puede lograrse la equidad horizontal.

En el sistema tributario chileno, el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa es un crédito imputable contra impuestos finales (IGC o IA), donde quedan afectos a estos últimos los socios, en la medida que las utilidades son retiradas, no así de las utilidades que se mantienen reinvertidas en la entidad generadora de las mismas. El sistema integrado de impuestos ha tenido algunas críticas al respecto, primero porque las rentas de capital terminan pagando menos impuesto que otras rentas, considerando que las utilidades no retiradas sólo han pagado el impuesto de primer nivel o corporativo por la empresa, rompiendo el principio de equidad horizontal. Una segunda crítica es que incentiva la evasión o elusión, debido a que es atractivo desde una mirada tributaria dejar las utilidades dentro de las empresas y buscar las alternativas de utilizarlas sin que se materialicen como un retiro de utilidades o reparto de dividendos, según sea el caso.

²⁵ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018.

3.5 Erosiones y Evasión en los sistemas de Tributación

En el mismo documento se hace referencia a diversas problemáticas asociadas a un sistema tributario integrado o desintegrado y que explican de qué forma se producen inequidades tributarias:

“En este sentido, los regímenes especiales (o paralelos) para las empresas chilenas romperían la equidad horizontal puesto que las rentas del capital tendrían tratamientos distintos de acuerdo con el tipo de sociedad conformada por la empresa aun cuando los ingresos sean los mismos desde el punto de vista de las personas o dueños de esas empresas”²⁶.

Del texto se desprende que la existencia de regímenes paralelos de tributación, a los existentes en los actuales sistemas de tributación integrados, rompen con el principio de equidad tributaria, debido a que en primera categoría se han creado regímenes especiales de tributación, con tasas distintas y preferenciales para algún sector en especial, como por ejemplo, una empresa de transporte que decida acoger su empresa de transporte de carga terrestre a un régimen de renta presunta y de esta forma tributar por una base menor a la obtenida.. También es importante mencionar que, desde el punto de vista de la tributación de las personas, los tratamientos tributarios serán distintos aun cuando los ingresos sean los mismos.

El estudio también señala:

“Por el contrario, tratar tributariamente todas las fuentes de ingreso del mismo modo

²⁶ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018, p. 4, CEP N°481.

*genera ganancias de eficiencia en cuanto a la fiscalización y recaudación, y contribuye con la equidad horizontal*²⁷.

De lo anterior, los autores destacan que, si la meta u objetivo fuese preservar la equidad tributaria, los ingresos de distintas fuentes tendrían que estar afectas a la misma tasa de impuestos en la tributación final.

Haciendo alusión al párrafo anterior, los autores mencionan un término que es de especial relevancia a la hora de hacer más eficiente la fiscalización y recaudación de los impuestos, y este término es el llamado retención de impuestos.

La retención de impuestos es utilizada como un mecanismo del SII para disminuir fuertemente la evasión, ya que, en el caso de los sistemas integrados de tributación, cobra especial relevancia el hecho de que sean las empresas las obligadas a retener en una primera instancia los impuestos que luego servirán de crédito a los dueños de las empresas. Misma situación ocurre con las retenciones efectuadas a los profesionales independientes a los cuales se les efectúa una retención de impuestos por los servicios prestados²⁸. Lo propio acontece con el pago de retenciones efectuadas a las sociedades de profesionales que tributan conforme las reglas de la segunda categoría. Referente a lo anterior, los autores señalan que si no existiera esta herramienta (la retención), la evasión sería mucho mayor en el caso de que se le traspasara la obligación a la persona de pagar sus impuestos.

²⁷ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018, p. 5, CEP N°481.

²⁸ Conforme al artículo 84, letra b) en concordancia con la Ley 21.133, Quedo fijada en un 17%. En la actualidad, la retención de impuestos pactada es de un 10,75% y se declara en el mes en que fue desembolsado el pago.

Bajo el mismo análisis que se presenta en el estudio, así como en las empresas hay incentivo al ahorro, como, por ejemplo, la reinversión de utilidades²⁹, también existen incentivos al ahorro para las personas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría e Impuesto Global Complementario, como, por ejemplo, el incentivo existente el ahorro previsional voluntario (APV), el cual se presenta como una forma de erosionar la base imponible de los contribuyentes. Sin embargo, tenemos que comparar los montos tope a utilizar como beneficio tributario al ahorro permitidas en ambas categorías (14 Ter letra E, en comparación con el APV) las cuales son de gran diferencia³⁰.

Tanto en un sistema integrado (en base devengada o de caja) como en uno que no lo es, el incentivo es el mismo: se evade impuesto a nivel de la empresa y, por lo tanto, también a nivel personal. La forma de evitarlo es contar con normas claras y con mayor fiscalización. En otro orden, se critica el sistema debido a que las rentas de las sociedades de inversión se pueden diluir entre los distintos miembros de la familia e incluso con terceros, lo que reduce la carga tributaria promedio y se rompe la equidad horizontal, ya que los trabajadores dependientes no lo pueden hacer. Nuevamente, esta es una crítica válida, pero nada tiene que ver con la integración del sistema. De hecho, lo mismo sucede en un sistema desintegrado.

3.6 Sistemas tributarios en la OCDE

Respecto al mismo tema, la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico

²⁹ La referida al Art. 14 letra E), en la Ley 21.210 y 14 ter letra C) en la ley 20.899.

³⁰ El tope para el beneficio del art. 14 letra E) es de un máximo de UF5.000 anuales. El tope de beneficio tributario del APV es de UF600 anuales.

(OCDE), estable seis tipos de sistemas tributarios³¹:

Sistema clásico: Entenderemos por sistema clásico de tributación el que se genera por la tributación separada de la empresa y los propietarios sin tener acceso a crédito por los impuestos pagados por la empresa. La OCDE menciona que los impuestos provenientes de ingresos de capital no necesariamente deberán ser iguales a los impuestos por las rentas del trabajo.

Sistema clásico modificado: Este sistema mantiene el mismo comportamiento que el sistema clásico, ya que tanto las utilidades de la empresa como los ingresos de sus propietarios, tributan en forma separada, pero se le asigna una tasa preferencial a los dueños o accionistas por los retiros o dividendos percibidos con el fin de cumplir con la tributación en impuestos finales.

Sistema de imputación total: Este sistema de tributación llamado comúnmente como sistema integrado, se encarga de relacionar el impuesto pagado por la empresa con los impuestos finales de sus propietarios ya que estos podrán imputar contra sus impuestos personales, la totalidad del impuesto pagado por la empresa como un crédito disponible. En la historia, este sistema comenzó a tener presencia desde el año 1984 con la ley 18.293 con la incorporación del FUT. También ha estado presente como sistema de tributación en la reforma tributaria de la ley 20.780/20.899; en sus artículos 14 A, y 14 TER, hasta la reciente dictación de la ley N° 21.210, específicamente en sus artículos 14 D) N° 3 y 14 D) N° 8.

Sistema de imputación parcial: Al igual que el sistema integrado, el propietario tendrá

³¹ Centro de estudios públicos, N.º 481, mayo 2018

disposición de un porcentaje del crédito por el impuesto pagado por la empresa para el desembolso de sus impuestos personales. Si bien, se visualiza una semi-integración entre los impuestos corporativos y la de los propietarios, existe un porcentaje que el propietario debe restituir al fisco. También ha estado presente como sistema de tributación en la reforma tributaria de la ley N° 20.780 y N°20.899, en sus artículos 14 B), hasta la reciente dictación de la ley N° 21.210, en su artículo 14 A).

Sistema de total excepción del impuesto a los dividendos: Es un sistema en el cual no hay un impuesto final a los propietarios, sino que el impuesto que finalmente se entera es el pagado por las utilidades de la empresa, es decir, los propietarios de las empresas no pagan impuestos por los dividendos recibidos transformándolo en un sistema desintegrado con impuesto cero a las personas por los dividendos percibidos. Cabe recalcar que hoy en día en nuestro país, no contamos con un régimen que se asemeje a lo descrito anteriormente.

Sistema de inclusión parcial: Es un sistema bajo el cual una parte de los retiros o dividendos recibidos por los propietarios o accionistas tributarán con impuestos finales, y la otra fracción no se integrará, pero ésta si formara parte de la base afecta a impuestos personales. Este sistema está presente como en el caso de las rentas exentas de impuesto de primera categoría, ya que al propietario se le asigna un crédito proporcional, respetando el 100% del ingreso como parte de su base imponible en impuestos finales.

3.7 Uso de Sistemas Tributarios en el Mundo

Considerando al grupo de países que forma parte de la OCDE, en la tabla II se muestra

el sistema tributario al estuvieron afectos cada uno de ellos durante el 2017. De un total de 34 países de esta muestra de la OCDE, hay trece que tienen un sistema denominado clásico (desintegrado), mientras que cinco han adoptado un sistema tributario de imputación total (completamente integrado). El resto ha adoptado sistemas intermedios, algunos de los cuales pueden ser equivalentes, como veremos más adelante, a un sistema integrado como el que existía en Chile previo a la reforma de 2014.

TABLA I: Clasificación de los Países según su Sistema Tributario

Sistema Clasico	Sistema Clasico Modificado	Imputación Total (Integrado)	Imputación Parcial (Parcialmente Integrado)	Total Excepción del Impuesto a los Dividendos	Sistema de Inclusión Parcial	Otro
Austria	Dinamarca	Australia	Corea	Estonia	Finlandia	Hungría
Belgica	Japón	Canada	Reino Unido		Francia	Noruega
Republica Checa	Polonia	México			Luxemburgo	
Alemania	Portugal	Chile			Turquia	
Islandia	Suiza	Nueva Zelanda				
Israel	Estado Unidos					
Italia	Grecia					
Holanda						
Eslovenia						
Suecia						
Eslovaquia						
Irlanda						
España						

3.8 Rentas del Capital y Rentas del Trabajo a lo largo de la Historia

En el caso de las rentas de capital podemos advertir el concepto de integración que existe entre las rentas, debido a que el socio, dueño o comunero puede aprovechar el crédito contra sus impuestos finales por el Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa. En cambio, a las rentas del trabajo o de los profesionales independientes les afecta el Impuesto Global Complementario o Adicional, lo cual se encuentra regulado en los Títulos III y IV de la LIR.

Es importante mencionar otra diferencia que existe entre las rentas de capital y del trabajo, y es que el Impuesto de Primera Categoría, para su aplicación considera tanto las rentas percibidas como las devengadas, en cambio, en las rentas de los profesionales independientes sólo se debe considerar, para efectos del Impuesto Global Complementario, cuando las rentas sean percibidas en virtud de lo dispuesto en el N.º 2 del Art. 42 LIR.

Para conocer las diferencias y los impactos en las bases tributarias respecto a los dos tipos de renta que señala la norma, contaremos la historia sobre cómo se han regulado los impuestos con las diferentes implementaciones de los regímenes tributarios, y evidenciaremos las consecuencias en la equidad tributaria. Para ello tomaremos la normativa existente para la implementación de cada régimen tributario, llegando hasta la incorporación y sus efectos en las mismas rentas, identificando si existen los problemas de equidad tributaria en la ley N° 21.210 año 2020.

3.9 Estructura Tributaria existente entre 1974 y 1983

Según lo indicado por el autor Hernán Cheyre³², haciendo referencia al año 1973, la estructura tributaria vigente en nuestro país en dicha época se podía resumir basándose en lo siguiente:

Según lo registrado en la Tabla II, podemos apreciar una diferencia de tasas para las rentas de capital como las del trabajo. Respecto a las rentas de primera categoría, existía una aplicación de tasas muy diferente respecto de una misma base, asociada particularmente a su actividad comercial o bien a su estructura jurídica (sociedades

³² Hernán Cheyre, año 1984.

anónimas o de personas), donde se identifica una afectación a la equidad horizontal por el lado de las bases imponibles de primera categoría.

TABLA II: Estructura Tributaria	
Impuestos	Tasa
I A la renta	
a) Primera categoría	17%
Tasa general	35%
Sociedades anónimas	40%
Sueldo patronal	5,5%
b) Segunda categoría	
Sueldos y salarios	Escala progresiva entre 0 y 65%
Profesionales individuales	7%
Profesionales asociados	12%
Directores	30%
c) Global complementario	Escala progresiva entre 0 y 65%
Adicional	40%
Habitacional	7%
Ganancias de capital	20%
II A la propiedad	
Bienes Raíces	Tasas múltiples
Patrimonial	Escala progresiva
III A las ventas y servicios	
Tasa general a nivel productor	17,5%
Tasa general a nivel comercio minoristas	4%
Sobretasa a productos específicos	Variable entre 8% y 50%
IV Timbres y estampilla	Amplia variedad

Lo anterior provocaba que las empresas podían optar a constituirse por sociedades de personas en vez de crear una sociedad anónima, pudiendo, de esta manera, ser gravadas con una menor tasa de impuesto, por lo tanto, vemos afectada directamente las bases tributarias.

Por otra parte, el impuesto a la renta de segunda categoría tenía diferencias en sus tasas, de acuerdo con el tipo de profesional que desempeñaba su labor, evidenciando de esta forma que un profesional independiente tendría una tasa fija del 7% o 12% (en el caso de estar asociado con otro profesional), mientras que una persona que percibía sueldo o salario tenía una tributación progresiva cuyas escalas iban desde un 0% a un 65%. Lo anterior significaba en la época una importante inequidad tributaria, conforme

a que dos personas que percibían un mismo ingreso estaban afectas a tasas distintas, lo cual afectaba profundamente a la equidad horizontal de las tributaciones de las rentas del trabajo.

Por otro lado, podemos distinguir que las rentas que actualmente se clasifican como rentas de primera categoría, no se encontraban afectas a una misma tasa de impuesto. En el año 1974 poseían distinta forma de tributación, como, por ejemplo, el caso de los ingresos habitacionales, que se encontraban gravados a una tasa del 7%, versus las ganancias de capital, que estaban gravadas con un 20%. Actualmente están afectas a una misma tasa de Impuesto de Primera Categoría, incluso considerando que existen variadas exenciones tributarias, las cuales son expuestas en los regímenes de renta presunta y el Art. 107 de la LIR, que plantea formas de tributación en base a presunción de base imponible e ingreso no renta, respectivamente.

3.10 Ley 18.293, el nacimiento del FUT

Cabe destacar que hasta el año 1983 Chile llevaba un sistema tributario desintegrado, el cual separaba completamente la tributación del contribuyente de primera categoría respecto al de segunda, y se producía un efecto de doble tributación que, en dicho año, iba en contra de lo que necesitaba la economía chilena para favorecer la capitalización. Desde el año 1974 se implementaron diversas modificaciones, las cuales estuvieron enfocadas en eliminar de forma paulatina los regímenes sustitutos a los cuales tenían acceso los contribuyentes, dejando de esta forma a todos los sectores bajo un mismo tratamiento general. Además, se implementaron cambios que a la fecha se encuentran vigentes, como lo es la corrección monetaria que permitía reajustar el capital propio

tributario, como también los activos y pasivos exigibles, logrando de esta forma que las empresas tributaran únicamente por los incrementos reales de patrimonio y no sobre una base ficticia, eliminando las distorsiones propias de la inflación.

Sin embargo, este sistema tributario no estaba abordando un problema que existía en la época, que era la inversión y el ahorro, producto del fenómeno de doble tributación que producía este sistema. Por consiguiente, en el año 1984, con la Ley N° 18.293, se incorporó al sistema tributario chileno, un sistema de tributación integrado que solucionaría este problema de inversión y ahorro, trayendo consigo las siguientes ventajas y desventajas.

En el año 1984, con la Ley N.º 18.293³³, nació el Fondo de Utilidades Tributarias denominado (en adelante FUT), como una forma de diferenciar las rentas percibidas y devengadas por las empresas y las rentas retiradas por los dueños.

Antes de esta normativa los propietarios declaraban los tributos de las empresas bajo el Impuesto de Primera Categoría y en los impuestos personales de los socios o accionistas, en segunda categoría, es decir, sobre el Global Complementario personal y/o Adicional, de las rentas devengadas por la empresa independiente de su distribución, reparto o remesas. Sobre lo anterior es importante señalar que no era un sistema integrado de rentas, debido a que el impuesto que pagaba la empresa (IDPC) no otorgaba un crédito para el pago de los impuestos finales, vale decir, no generaba un efecto de provisión en el pago del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, generando una doble tributación de utilidades. En el mismo artículo, los

³³ (Rodrigo Cerda, Juan Luis Correa, Francisco Parro, José Peñafiel. 2014)

autores señalan que este nuevo régimen tributario es una verdadera revolución, dando nacimiento al registro de control de utilidades y créditos, denominado FUT, régimen que se crea para resolver los problemas económicos que sufría el país, en virtud de una economía muy desestabilizada, diseñado bajo una forma de estimulación a la inversión y la creación de empleo. Se recoge el principio de base percibida, vale decir, que los socios o accionistas tributarán en impuestos finales, en Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, en la medida que las rentas fueran retiradas. En caso contrario, las utilidades quedarían acumuladas, con el objetivo de ser reinvertidas en la empresa. Este régimen tributario tiene una característica principal, dando como resultado a un sistema integrado de tributación. Con la incorporación del FUT, se estableció una nueva y única forma de tributación, permitiendo que las empresas tuvieran utilidades acumuladas, motivando y facilitando a las empresas a la inversión, pudiendo tener flujos internos y así no acudir con financiamiento de terceros.

El sistema tributario que comenzó a regir con la publicación de la Ley N° 18.293, indicaba que mientras las utilidades no fueran retiradas, no se afectaría en los impuestos personales (IGC o IA). Por consiguiente, una tributación sobre la base de la renta percibida incrementa los fondos internos disponibles para la inversión en proyectos rentables y, con esto, aumentan las posibilidades de inversión respecto de un régimen en base a renta devengada. Si un sistema tributario con base a renta devengada mantuviera la integración de los impuestos como principio tributario, el incentivo a la inversión anteriormente descrito sólo sería relevante para empresas que generan flujos de utilidades grandes. Esto porque, en dicho escenario, las empresas cuyos dueños tributan a una tasa de Global Complementario promedio mayor a la tasa

del impuesto corporativo, serían las que se beneficiarían (en el sentido de un menor pago de impuestos) al reinvertir utilidades.

El segundo incentivo a la inversión del FUT, existe incluso en un mundo en que las empresas no tienen restricciones de acceso al mercado de capitales. Éste se origina al resolver un problema de “injusticia tributaria” que existe en un régimen que basa la tributación en la renta devengada y que, adicionalmente, considera tasas marginales crecientes para los impuestos personales (Global Complementario), tal como sucedía en el sistema anterior al año 1984.

En términos prácticos, para este nuevo régimen tributario fue necesario establecer un método de control de las utilidades acumuladas y los respectivos créditos asociados, que estaban pendientes de tributación por parte de los dueños, a través de los retiros o distribución de dividendos. La ley N° 18.093, no estableció un mecanismo para mantener estos registros, por lo tanto, el SII se pronunció a través de la Resolución Exenta N° 891 de 1985³⁴, en la cual creó el registro de renta líquida imponible de primera categoría y de utilidades tributables, para todos los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría, que determinen sus rentas efectivas mediante contabilidad completa.

Esta nueva ley incorporó grandes cambios en la tributación de las rentas del trabajo ya que eliminó el sistema de tributación en cédulas³⁵ y establece a las rentas definidas en

³⁴ La Resolución Exenta N° 891 de 1985 Establece obligación de determinar la renta imponible de primera categoría de la ley de la renta y las utilidades tributarias y otras partidas en los libros o documentos que indica

³⁵ Se denomina tributación en cedulas a los grupos de rentas que componían un determinado tipo de ingreso y por las cuales tenían una tasa diferente cada una de ellas de acuerdo a su clasificación. Por ejemplo, se les aplicaba tasas distintas a los asalariados, a los dividendos, a los servicios profesionales, a los intereses, etc.

el Art. 42 N°2 con la tributación en el IGC, aplicando de esta forma un impuesto progresivo a todas las rentas del trabajo. Por el lado de las tasas de impuesto a aplicar en la tributación personal por medio del IGC, estas disminuyeron de un 65% a un 58% en el año 1984, y fue bajando gradualmente hasta un 40% en el año 2004, la cual se mantuvo hasta el año 2017.

Cabe señalar que la Ley N.º 18.985 del 28 de junio de 1990 reconoció la existencia del FUT, cuya normativa fue indicada por el SII en la Resolución Exenta N° 2.154 de 1991, que establece la obligación de determinar la renta líquida imponible de primera categoría de la Ley de la Renta y las utilidades tributables.

3.11 La Reforma del Primer Gobierno de Michelle Bachelet, Ley 20.780

El 01 de abril del año 2014, el gobierno de Michelle Bachelet presentó a la Cámara de Diputados el primer proyecto de reforma tributaria (la cual posteriormente sería la promulgada, con algunas modificaciones, en la ley N° 20.780), en la cual se propone una tributación atribuida en las empresas, provocando la tributación en impuestos finales de los socios o accionistas, con ello tendríamos un sistema integrado en un 100%, induciendo, de esta forma, a que desapareciera la inequidad tributaria existente y que se gatillara la tributación de los dueños de las empresas al momento de generarse la renta en la unidad productora de la misma, esto es, al mismo tiempo en que se determina la base imponible de primera categoría.

Lo anterior tenía una sola complejidad: estudios realizados por el SII desde el 2009 (Jorrat) hasta el 2014, demostraban que las empresas en promedio retiraban o distribuían tan solo un 30% de sus utilidades y, por ende, suspendían la tributación de

ese otro 70%. En términos simples, si una empresa obtenía una base imponible de \$100, pagaría \$21 (tasa at 2015 = 21%), y el socio o accionista tributaría por un máximo de 40% de la base imponible, es decir, por \$40, pudiendo ocupar el impuesto pagado por la empresa para el pago de sus impuestos finales, lo que como línea final representaría una carga personal de 19%, es decir \$19. Considerando lo expuesto por Jorrat, que el empresario sólo retire o distribuya un 30% de las utilidades, el socio o accionista tendría una carga personal de \$5,7, lo anterior considerando que los \$30 que se retiraron pagaron un IDPC de 21%, el cual el socio o accionista lo puede utilizar para el pago de sus impuestos finales. Es decir, podrá utilizar \$6,3 para pagar el 40% de su Global Complementario (considerando tasa marginal máxima del 40%) que da como resultado un total de \$12 a los cuales se les pueden deducir los \$6,3 dando como resultado final de carga de tributación \$5,7. Por ende, esos posibles 13,3% de diferencia que se recaudarían por el solo hecho de promulgar la Ley y atribuir el 100% de las rentas, llevó al gobierno a establecer otro régimen paralelo llamado en su momento régimen de tributación parcialmente integrado.

Bajo la Ley 20.780 / 20.899, se estableció unas de las primeras reformas que sustituye al régimen de tributación que mantenía el país hasta el ejercicio comercial 2016. Nos referimos al sistema de control de utilidades y créditos denominado Fondo de Utilidades Tributables (FUT), registro, como se ha mencionado anteriormente, bajo una estructura de un sistema integrado, afectando a impuesto finales en la medida que existiera retiro o distribución de dividendos.

Ese primer avance a una reforma tributaria, contenido en la ley publicada el 29 de septiembre del 2014, trajo consigo diferentes cambios en la forma de determinar las

rentas, además de la propuesta de un sistema con características diferentes a lo que se estaba acostumbrado a operar. Esta normativa fue simplificada por la Ley 20.899, dejando en uso dos sistemas tributarios alternativos, definidos en el Art. 14 de la LIR, quedando establecidos como el régimen 14 letra A) y el régimen 14 letra B). Al respecto se señaló³⁶:

“Una de las principales modificaciones de la reforma tributaria implementada por la Ley 20.780 y modificada por la Ley 20.899, en términos muy generales, dice relación con el momento en que la renta empresarial se afectará con los Impuestos Global Complementario o Adicional.

“Esta reforma estableció la derogación explícita de seguir controlando el fondo de utilidades tributables (en adelante “FUT”), estableciendo al respecto dos formas de afectación de la renta con los impuestos personales.

Importante es destacar que, esta reforma tributaria mantuvo la integración de los impuestos establecida en el artículo 20 LIR”.

En líneas generales, se plantean las características de ambos regímenes tributarios, respecto a las normas que comenzaron a regir a partir del 01 de enero del 2017. Cabe señalar que el Art. 14 de la LIR, inciso 2º al 6º, en términos ordinarios, queda estructurado de la siguiente manera:

Letra A)³⁷, establece el régimen para contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al IPDC con imputación total de créditos

³⁶ Manuel Montes, 2017, Reporte Tributario N°89 Cetuchile. p 1.

³⁷ Art. 14 letra A), Ley 20.780/20.899

en los impuestos finales.

Letra B)³⁸, establece el régimen para contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al IPDC con deducción parcial de créditos en los impuestos finales.

3.11.1 Ley 20.780/20.899, Art. 14 letra A) – Renta Atribuida

La “renta atribuida” es aquella que se le asigna total o parcialmente al propietario, comunero, socio o accionista respecto de su participación sobre las utilidades de la empresa, resultantes al término del ejercicio las cuales estarán afectas a IDPC. Dicho impuesto, podrá ser imputado totalmente contra los impuestos finales como crédito a los socios o accionistas. Es importante destacar que para este régimen no es necesario que exista el desembolso real del dinero para que se provoque la tributación en los propietarios, una vez atribuidas las rentas a los socios o accionistas, éstas se entenderán como rentas con tributación cumplida.

3.11.2 Ley 20.780/20.899, Art. 14 Letra B) – Parcialmente integrado

El sistema de renta semi-integrado consiste en que las utilidades tributarias obtenidas por la empresa (RLI), serán extraídas de la empresa en virtud de los retiros o pagos de dividendos efectivos que se realizan en favor de los socios o accionistas. Vale decir, es el mismo mecanismo de tributación de retiros y dividendos aplicados en el tiempo del FUT. Para tales efectos, los socios se podrán dar de crédito el 65% del Impuesto de Primera Categoría, considerando que deben restituir el 35% del monto del referido

³⁸ Art.14 letra B), Ley 20.780/20.899

crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor Impuesto Global Complementario determinado.

Importante es destacar que, junto con el nacimiento de los regímenes tributarios Art. 14 A) y 14 B), el régimen del Art. 14 Ter, incorporado como sistema a partir del 01 de enero del 2015, tiene una actualización en sus requisitos, señalando que las empresas que estén conformadas por contribuyentes exclusivamente afectos al IGC, podrán optar por eximirse del Impuesto de Primera Categoría (IDPC). En la tabla III se muestra una infografía general respecto a los regímenes tributarios, información elaborada por el Servicio de Impuestos Internos (SII), respecto a la determinación de la base tributaria, segmento de contribuyente que pueda optar a alguno de los regímenes tributarios, tipo de contabilidad y la afectación en impuestos finales (IGC o IA).

TABLA III: Regímenes Tributarios - Infografía		
Renta Atribuida Art. 14 A	Semi Integrado Art. 14 B	Tributación Simplificada Art. 14 Ter Letra A
Regimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación total de crédito del IDPC a los socios	Regimen de tributación en base a contabilidad completa con imputación parcial de crédito del IDPC a los socios	Regimen simplificado que libera al contribuyente de algunas obligaciones tributarias.
Cualquier Segmento	Cualquier Segmento	Micro, Pequeñas y Medianas empresas
No hay Limites de Ingreso	No hay Limites de Ingreso	Promedio de los últimos 3 años comerciales no superior a 50.000 UF
Contabilidad Completa Obligatoria	Contabilidad Completa Obligatoria	Libro de Caja, obligatorio para los contribuyentes
Las rentas se entienden atribuida a los socios en su totalidad.	Las distribuciones, retiros o remesas, en general, definen su tributación en la fecha que ocurren, se imputa en esa oportunidad y en el orden cronológico.	Las rentas se entienden atribuida en su totalidad por los socios, de acuerdo a su porcentaje de participación.

3.12 Ley 21.210 Modernización Tributaria

El 24 de febrero del año 2020 se publicó en el Diario Oficial la nueva reforma tributaria, llamada “Modernización Tributaria”, la que tiene el principal objetivo de simplificar y modernizar el sistema tributario que existía anteriormente. Una de las modificaciones

que más llaman la atención es la referente a los nuevos regímenes a los cuales las empresas podrían acogerse. Los nuevos regímenes tributarios son los siguientes:

Régimen General: Este régimen tributario (14 A) es de similares características al indicado en el Art. 14 letra B) de la reforma de la Ley 20.899, y se encontrarán acogidos a este régimen todos los contribuyentes de primera categoría que, en promedio de los últimos 3 años, hayan percibido un monto mayor a 75.000 UF, o bien, que se trate de sociedades de inversión o rentista de capitales mobiliarios. Claramente este régimen está orientado a las grandes empresas. En cuanto a su sistema de tributación, la base imponible de este régimen se compone de acuerdo con lo que se dicta en los artículos 29 al 33 de la LIR y la base imponible resultante de ese cálculo, será gravada con un IDPC del 27%. Dicho impuesto puede ser utilizado por los socios o accionistas para el pago de sus impuestos finales, siempre y cuando se realicen retiros o distribuciones de dividendos, pero con un castigo de un 35% de la proporción de crédito que les corresponda. En términos simples, si una empresa tiene como base imponible \$100, el impuesto resultante será de \$27. En caso de que los socios o accionistas, retiraran o distribuyan el 100% del resultado tributario, los dueños solo podrán ocupar \$17,55 para el pago de sus impuestos finales, ya que \$9,45 corresponde al 35% de restitución que se menciona en líneas anteriores lo cual representa una suerte de “castigo”.

Régimen Propyme: El siguiente régimen fue propuesto especialmente pensando en las pequeñas y medianas empresas, ya que plantea importantes cambios en la forma en la cual estos contribuyentes deben determinar su base imponible. Dentro del régimen Propyme se plantean 2 regímenes; el Propyme General, y el Propyme Transparente. El régimen Propyme General está estipulado en el artículo 14 letra D) en

el numeral 3), el cual plantea un IDPC de un 25% y la posibilidad de los socios y /o accionistas de hacer uso del 100% del IDPC pagado por la empresa, al momento de efectuar retiros o distribuciones. Podrán optar a la tributación de este régimen los contribuyentes cuyos ingresos anuales promedio de los últimos 3 años no superen las 75.000 UF o bien su capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no supere las 85.000 UF. Es importante destacar que la Ley 21.210 modificó la forma en cómo los contribuyentes acogidos a este régimen deben determinar su base imponible, ya que para obtener su base se indicó que se deben considerar los ingresos percibidos, y descontar egresos pagados, esto es, los costos y gastos en los que efectivamente haya incurrido en el periodo, además de la posibilidad de llevar a gasto el total en este año, el saldo acumulado en existencias y en activo fijo de la compañía.

Habiendo explicado, en rasgos simples, los dos primeros regímenes, es importante indicar que tanto el régimen General como el Propyme General, poseen la opción de deducir de su base imponible el 50% de su base imponible libre de retiros o distribuciones, es cual busca incentivar el ahorro en las empresas. Lo anterior se basa en lo indicado en el Art. 14 letra E) de la misma ley.

Por último, se instauró el régimen Propyme Transparente, el cual está exento del IDPC, y su base imponible, es determinada de igual forma que el régimen Propyme General, con la salvedad de que los ingresos no renta sí debe computarlos dentro de los ingresos del año, provocando extrañamente la tributación de estos ingresos en el Global Complementario de los dueños, ya que, el monto resultante como base imponible deberá ser atribuida en un 100% de acuerdo a la participación de sus socios o accionistas y, por ende, someterse a la tributación de impuestos finales. Dicho lo

anterior, podemos apreciar que este régimen es idéntico al anterior 14 TER de la Ley 20.899.

La reforma introdujo un sinnúmero de cambios, que sin lugar a duda provoca un cambio significativo a la hora de determinar las bases imponibles y la carga tributaria respectiva de los contribuyentes de Primera categoría como de segunda categoría.

3.13 Marco Regulatorio Profesionales Independientes

En virtud de la problemática que se plantea en este trabajo, es fundamental señalar la normativa que se regula a los profesionales independientes y aquellas sociedades de profesionales³⁹. Es importante mencionar y definir su forma de tributación, debido que son rentas del trabajo que se encuentran definidas en el Art. 42 N.º 2 de la LIR.

La Circular 21 de 1991, que contiene las instrucciones administrativas sobre la materia, establece la forma que debe operar un profesional independiente que preste servicios profesionales y cuáles son las condiciones que deben tener aquellos prestadores de servicios que desean desarrollar sus labores a través de un vehículo jurídico mediante la creación de una sociedad de profesionales, configurándose bajo las condiciones y solemnidades necesarias para la originación de una nueva entidad jurídica con su propia personalidad jurídica⁴⁰. Por otro parte, en el Oficio N.º 3.103, de fecha 05.11.1996, se expresa que las sociedades de profesionales son sociedades de personas que se dedican exclusivamente a prestar servicios o asesorías profesionales, por intermedio de sus socios o asociados o con la colaboración de dependientes que

³⁹ Circular N.º 21 del SII, 1991

⁴⁰ Art. 54, Código Civil. Establece que las personas son naturales o jurídicas.

coadyuven a la prestación del servicio profesional, vale decir, que pueden ser otros profesionales de misma especialidad a la de los socios o que sea afín o complementaria a la de dichas personas.

Dentro de la misma Circular N.º 21 del SII 1991, se señala expresamente cuáles son las condiciones que deben tener las sociedades de profesionales y qué tipo de rentas predominan en la prestación del servicio profesional. Por otra parte, aquellas sociedades de profesionales que desarrollen cualquiera de las actividades descritas en el Art. 20 de la LIR, aun cuando se trate de aquellas meramente rentísticas a que se refieren los N.º 1 y 2 del Art. 20 de la LIR, no quedarán clasificadas como contribuyentes de segunda categoría. Lo anterior se desprende del Oficio N.º 101 de 1998. Por consiguiente, respecto a este punto, la normativa es clara en definir que una sociedad de profesionales que se dedique a la explotación de alguna actividad de capital no podrá categorizarse como una sociedad de profesionales de segunda categoría y, por lo tanto, deberá regirse por la normativa que regula las actividades de primera categoría.

Respecto a la tributación de este tipo de sociedades de profesionales, según lo dispuesto en el Art. 42 N.º 2 de la LIR⁴¹, aquellas sociedades de profesionales podrán declarar su renta en la primera categoría, siempre y cuando ejerza su opción presentando una declaración ante el SII dentro de los 3 primeros meses del año comercial respectivo. Dichas sociedades emitirán boletas de honorarios sin considerar montos por concepto de retención y acogiéndose a toda la normativa que afecta a las

⁴¹ José Fajardo, Compendio Tributario 2020, Art. 42 N.º 2 LIR.

rentas de primera categoría y por ende a los sistemas de tributación establecidos en el artículo 14 LIR.

Por otro lado, las sociedades de profesionales podrán declarar sus rentas conforme a las rentas de segunda categoría. Dichas sociedades deberán emitir boletas de honorarios las cuales deberán considerar montos por concepto de retención, que podrán ser asignadas a los socios para el pago de sus impuestos finales, debido a que este tipo de sociedades no está afecto al IDPC. La base imponible de las sociedades de profesionales afectas a la segunda categoría será determinada considerando el total bruto de sus ingresos, pudiendo optar a dos mecanismos de deducción de gastos; nos referimos al método de gastos presuntos o gastos efectivos⁴². Los gastos presuntos establecen la posibilidad de rebajar en cada año de la base tributable, un 30% de los ingresos declarados con un tope máximo a deducir de 15UTA. Por otra parte, los gastos efectivos serán considerados todos los que cumplan los requisitos y condiciones señaladas en el artículo 31 LIR. A lo anterior y en revisión de la literatura, podemos evidenciar las diferentes opciones que la normativa plantea para aquellas rentas donde predomina el trabajo, pudiendo elegir la tributación directamente en Impuesto Global Complementario, como en el caso del prestador independiente, o en su defecto, elegir utilizar una estructura jurídica a través de una sociedad de profesionales, donde estará la alternativa de tributación optando por acogerse a las reglas aplicables a las rentas de la primera categoría o quedarse sometidas a las reglas de la segunda categoría, ambas opciones completamente reguladas por la Ley.

⁴² Circular 53, 2020. Establece que los gastos efectivos a deducir en las sociedades de profesionales serán las que estén efectivamente pagadas en el ejercicio correspondiente.

4. DESARROLLO

En este capítulo se desarrollará la hipótesis planteada, buscando demostrar que se produce inequidad tributaria al comparar la tributación de dos personas que deciden constituir una sociedad de profesionales y que optan por tributar en primera categoría, versus otras dos personas diferentes, que desarrollan la misma actividad del trabajo y estructura societaria, pero que eligen la segunda categoría bajo régimen de gastos efectivos.

Para lo anterior, evaluaremos dos supuestos. El primero de ellos será el escenario en el cual los socios de las sociedades de profesionales retiren toda su utilidad y de esta forma desestimar la posibilidad de diferir el impacto del impuesto personal. El segundo supuesto, consistirá en hacer uso de la posibilidad de diferir el impacto del impuesto personal asumiendo que los socios viven y gastan únicamente el monto asignado como sueldo y deciden no realizar retiros de utilidades en el periodo.

4.1 Datos Generales y Supuestos aplicados:

En esta línea, se considera para los efectos de este ejercicio a dos personas naturales de profesión contadores auditores, que acuerdan y deciden prestar sus servicios mediante una sociedad de profesionales y ejercen su derecho de tributar bajo las normas de la primera categoría. Solo para efectos comparativos y con miras a medir los resultados de forma cualitativa, se evaluará la tributación en los tres nuevos regímenes de tributación que instauró la nueva Ley de Modernización Tributaria y que

entró en vigencia el año 2020⁴³. Es decir, se evaluará el impacto tributario del impuesto de primera categoría en los regímenes 14A, el cual es denominado Régimen General, luego se evaluará su efecto en el régimen 14D3, llamado Pro-Pyme General y por último se evaluará el mismo efecto en el régimen 14D8, llamado Pro-Pyme Transparente.

Por otro lado, estaremos comparando la tributación de los individuos del párrafo anterior, con la resultante de otros dos individuos, distintos a los anteriores, pero que ejercen la misma profesión y actividad, es decir, al igual que en el caso anterior, estas nuevas personas son contadores auditores y desarrollan actividades de asesoría a personas y empresas para obtener su renta. Sin embargo, estas nuevas personas deciden ejercer su opción de tributar en la segunda categoría y optar por rebajar gastos efectivos de su base imponible. Será importante considerar que la participación societaria de los socios en las sociedades propuestas será de un 50% cada una.

Ya mencionamos en la parte introductoria de esta investigación, que, en ambas parejas de individuos, obtendrán el mismo ingreso anual como se puede apreciar en el siguiente cuadro:

Tabla IV: Ingresos Supuestos				
Escenarios y Regimen Tributario	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
Ingreso Anual	192,000,000	192,000,000	192,000,000	192,000,000
PPM Pagados (1er año de ejercicio)	1,920,000	480,000	384,000	22,080,000

Se advierten también las tasas del impuesto de primera categoría vigentes para el AT

⁴³ Ley 21.210, 24 de febrero del 2020, se promulga la llamada Ley de Modernización Tributaria.

2021 en cada uno de los regímenes y sus ingresos anuales los cuales para efectos del desarrollo de la tesis, se encontrarán completamente pagados para que dicha variable no afecte nuestro ejercicio⁴⁴, y como ya se logra apreciar, en los regímenes 14D8 y en el de Segunda Categoría, no se ven afectados a dicho impuesto, ya que la propia Ley, en el caso del régimen Pro-Pyme transparente, se encarga de eximirlo del IDPC, y en el otro caso, simplemente no corresponde aplicar el IDPC, por tratarse de una categoría distinta.

Finalmente, en la última fila del recuadro, se visualiza una diferencia en la tasa para el entero de los pagos provisionales mensuales⁴⁵ resultantes en cada uno de los regímenes, ya que si utilizamos el supuesto consistente en tratarse del primer ejercicio en cuestión, en el régimen 14A, resulta obligado a pagar el 1% del valor neto de sus ventas, el régimen 14D3 resulta obligado a pagar un 0,25% del neto de sus ventas, en el régimen 14D8 resulta beneficiado con una tasa de 0,20% del neto de sus ingresos, y finalmente, vemos como el contribuyente acogido al régimen de Segunda Categoría, resulta retenido o bien, obligado a enterar⁴⁶ un 11,5% de sus valor neto de renta.

⁴⁴ Artículo 14 Letra D numeral (3)(f)(i)(ii), Ley 21.210. Define que serán parte de la base imponible los ingresos, costos y gastos que se encuentren efectivamente pagados en el ejercicio. En caso de no encontrarse bajo esa condición, se deberá anular su efecto en la base imponible, deduciendo de la base los ingresos no pagados, y agregando los costos o gastos no desembolsados en el periodo.

⁴⁵ Artículo 84 LIR. Los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar declaraciones anuales de Primera y/o Segunda Categoría, deberán efectuar mensualmente pagos provisionales a cuenta de los impuestos anuales que les corresponda pagar.

⁴⁶ Conforme al artículo 84, letra b) en concordancia con la Ley 21.133, Quedo fijada en un 17%. En la actualidad, la retención de impuestos pactada es de un 11,50% y se declara en el mes en que fue desembolsado el pago.

Otro elemento que consideraremos en nuestro estudio consiste en que, para el correcto desarrollo de las actividades, los individuos utilizan y asignan los siguientes gastos mensuales los cuales, para efectos de nuestros ejercicios, se encontraran completamente pagados dentro del periodo:

Escenarios y Regimen Tributario	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
INGRESOS MENSUAL	16,000,000	16,000,000	16,000,000	16,000,000
Ingreso Anual	192,000,000	192,000,000	192,000,000	192,000,000
PPM Pagados (1er año de ejercicio)	1,920,000	480,000	384,000	22,080,000
GASTOS:				
Arriendo Oficina Mensual	500,000	500,000	500,000	500,000
Gasto Común Mensual	70,000	70,000	70,000	70,000
SUELDO EMPLEADOS:				
Sueldo Remuneración Empresarial Afecta a IUSC	6,000,000	6,000,000	6,000,000	6,000,000
Sueldo Remuneración Empresarial Costo Empresa	7,200,000	7,200,000	7,200,000	7,200,000
Sueldo Empleados	1,200,000	1,200,000	1,200,000	1,200,000
Servicios Básicos	50,000	50,000	50,000	50,000
Gastos de Administración y Oficina	60,000	60,000	60,000	60,000
TOTAL GASTOS MENSUALES	9,080,000	9,080,000	9,080,000	9,080,000
TOTAL GASTOS ANUALES	108,960,000	108,960,000	108,960,000	108,960,000

Del cuadro, es importante mencionar que para efectos del gasto que podrá rebajar la empresa por concepto de sueldo empresarial⁴⁷, es el que se menciona en la fila “Sueldo Remuneración Empresarial Costo Empresa, es el cual se compone del total de haberes⁴⁸ del socio, más los gastos que son aportados por la empresa. Y, por otra parte, hay que considerar que la renta que estuvo afecta al Impuesto Único de Segunda Categoría, mes a mes, y cada uno de los socios, fue de \$3.000.000, los cuales sumados

⁴⁷ Artículo 31 N°6 de la LIR. Con la entrada de la Ley 21.210, se elimina el tope legal que regulaba el sueldo asignado a los dueños de las empresas.

⁴⁸ Artículo 41, Código del Trabajo. Define por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especie avaluables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del trabajo. No serán consideradas remuneración, las asignaciones de movilización, perdida de caja, desgaste de herramientas, colación, viáticos, indemnizaciones, entre otras mencionadas en dicho artículo. El artículo 42 del mismo código, detalla los tipos de remuneraciones.

entre ambos representan el monto indicado en el cuadro por \$6.000.000.

Expuestos los ingresos, costos y gastos asociadas a la operación podemos deducir y afirmar que el resultado tributario de nuestro ejercicio será como se indica en el siguiente cuadro resumen, por cada uno de los regímenes:

Tabla VI: Resultados Supuestos				
Escenarios y Regimen Tributario	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
Ingreso Anual	192,000,000	192,000,000	192,000,000	192,000,000
Total Gastos Anuales	-108,960,000	-108,960,000	-108,960,000	-108,960,000
Base Tributaria 1era Categoría	83,040,000	83,040,000		
Base Asignada al Socio para IGC			83,040,000	83,040,000
Impuesto de 1era Categoría	22,420,800	8,304,000	EXENTA SE ASIGNA AL GLOBAL DEL LOS SOCIO	N/A SE ASIGNA AL GLOBAL DEL LOS SOCIO
Credito PPM	1,920,000	480,000		
Pago (Devolución) de Impuestos	20,500,800	7,824,000	-	-

Como se aprecia en la Tabla VI, en los 4 escenarios alternativos propuestos se logra llegar a la misma base tributable, ya sea afectas al IDPC o asignada a los socios de la sociedad de profesionales en régimen 14D8 y el de Segunda Categoría que serán afecta al IGC.

Por su parte el cuadro muestra que el régimen 14D8, dispone de una exención del IDPC y el monto pagado durante el año por concepto de pagos provisionales mensuales debe ser asignado a los socios de dicha sociedad para el posible pago de IGC o bien, si así fuese el caso, solicitar su devolución, situación que en la actualidad a nivel de flujo en los socios, es bastante atractiva ya que dichos desembolsos fueron pagados por las empresas y llegan como flujo directo para los fines de pagar los impuestos finales que correspondan.

Finalmente, la sociedad que decide optar por tributar en la segunda categoría no

soportará un IDPC dado que no corresponde tributar en dicha categoría y tributarán directamente con impuestos finales, y sus pagos provisionales mensuales serán asignados, al igual que en el régimen 14D8, a sus socios.

Dicho esto, y habiendo definido los supuestos aplicables a los 2 escenarios a los cuales enfrentaremos la tributación personal de los individuos en cuestión, procederemos a exponer los resultados cuantitativos de nuestro estudio que expondrán y validarán las hipótesis planteadas en la investigación⁴⁹ y podremos visualizar algunas de las inequidades tributarias que se presentan en la tributación de las rentas del trabajo.

4.2 Primer Escenario: Desestimar la posibilidad de diferir o postergar el impacto en impuestos finales

Utilizando los supuestos generales mencionados en el punto anterior sobre los ingresos, costos y gastos que tendrán estos contribuyentes, y considerando el primer escenario en el cual los socios tienen la postura de tributar en impuestos finales por la totalidad de los ingresos generados en las sociedades de profesionales propuestas, se hace interesante observar cómo se comporta la tributación en cada uno de los escenarios y cuál es el impacto real a nivel del pago efectivo que desembolsará cada uno de los socios. A este desembolso de impuestos, para efectos de este desarrollo lo llamaremos como “Carga Efectiva de Tributación”.

Cuando hablamos de diferir o postergar el impacto tributario en impuestos finales, nos

⁴⁹ 1) Demostrar que se produce Inequidad tributaria al comparar la tributación de dos personas que deciden constituir una sociedad de profesionales y que optan por tributar en primera categoría, versus, otras en la segunda categoría, bajo régimen de gastos efectivos. 2) Dentro de los nuevos regímenes del artículo 14D de la Ley 21.210, ver algún régimen en el cual sea semejante la tributación al contribuyente de segunda categoría

referimos a la posibilidad que puede ejercer un determinado contribuyente a postergar la tributación de una determinada base impositiva, o bien, elegir cuando tributar por ella. Un ejemplo de lo anteriormente expuesto es lo que ocurre con los regímenes 14A, y 14D3, ya que si bien, son regímenes de primera categoría y afectas a tasas de impuesto de un 27% y 10% respectivamente⁵⁰, a su favor cuentan con la opción de acogerse a invertir sus utilidades en su mismo negocio⁵¹, sin tener que tributar en dicho periodo por un IDPC, ni mucho menos, gatillar alguna tributación en IGC o IA. Muy por el contrario, al régimen del artículo 14 D) N° 8, no le es permitido realizar este tipo de rebajas a su base imponible, provocando una tributación inmediata con impuestos final debido a que, si bien este régimen tributario está exento del IDPC, el resultado tributario es asignado a sus socios en el mismo ejercicio de su generación. En ese orden de cosas, opera una suerte de atribución de rentas semejante a lo que acontecía en el régimen del derogado artículo 14 ter de la LIR, vigente hasta el 31.12.2019.

Ahora bien, lo que sucede en la segunda categoría es más dramático, ya que si bien, los socios se acogen a la posibilidad de deducir sus gastos efectivos, no cuentan con algún mecanismo de diferimiento o de postergación en el reconocimiento de la renta, lo que supone una inequidad de trato que se refleja en la carga total efectiva que soportarán en el periodo en que generan las rentas.

Con el fin de neutralizar la posibilidad de diferimiento, o postergación de algún impuesto generado en algunas empresas, mostraremos el resultado de la tributación por la

⁵⁰ La ley 21.256 redujo la tasa a 10% para contribuyentes 14 letra D (3 años comerciales: 2020 al 2022)

⁵¹ Artículo 14 Letra E, Ley 20.210. Establece un incentivo al ahorro para empresas con ingresos brutos anuales de hasta UF100.000. Solo se permite rebajar el 50% de la base imponible de primera categoría que está libre de retiros con tope de UF5.000.

totalidad de los ingresos percibidos, ya sea, mediante la percepción de un sueldo empresarial asignado a cada uno de los socios, como también la opción de retirar el total de las rentas generadas, esto es, desestimar la posibilidad de diferir y postergar el impacto en impuestos finales. El siguiente cuadro nos revela la base imponible que es posible determinar cuando ocurre el escenario en el que los socios retiran la totalidad de sus rentas:

Escenario Jurídico	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
BASE 1ERA CATEGORIA:				
Base Tributaria 1era Categoría	83,040,000	83,040,000	83,040,000	83,040,000
Base Asignada al Socio para IGC				
Beneficio Art. 14 Letra E	-	-	N/A	N/A
Impuesto de 1era Categoría	22,420,800	8,304,000	EXENTA	N/A
Credito PPM	-1,920,000	-480,000	SE ASIGNA AL GLOBAL DE LOS SOCIOS	SE ASIGNA AL GLOBAL DE LOS SOCIOS
Pago (Devolución) de Impuestos	20,500,800	7,824,000	0	0

Es importante destacar de la Tabla VII, que el régimen 14A, y el régimen 14D3, no pudieron ejercer la opción de rebajar la base imponible de primera categoría, dado que ambos tipos de contribuyentes decidieron retirar la totalidad de las utilidades generadas en la base imponible, y como se explicó en nuestro marco teórico, el beneficio de rebajar el 50% solo es aplicable para aquella porción de base imponible que no fue afectada con retiros, y en este caso, los socios decidieron retirar la totalidad de la renta generada. Ahora bien, el siguiente cuadro muestra la base de tributación de los socios en impuestos finales:

Tabla VIII: Determinación de Base IGC 1er Supuesto				
Escenario Jurídico	Sociedad de Profesionales en Régimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Régimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Régimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Régimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
BASE IGC				
Retiro Socio 1	41,520,000	41,520,000	41,520,000	41,520,000
Sueldo 1	36,000,000	36,000,000	36,000,000	36,000,000
SUB-TOTAL BASE IGC SOCIO 1	77,520,000	77,520,000	77,520,000	77,520,000
Retiro Socio 2	41,520,000	41,520,000	41,520,000	41,520,000
Sueldo 2	36,000,000	36,000,000	36,000,000	36,000,000
SUB-TOTAL BASE IGC SOCIO 2	77,520,000	77,520,000	77,520,000	77,520,000

Hasta el momento, hemos podido evidenciar que ante un escenario en el cual los socios de las sociedades afectas al IDPC, replican el actuar de la tributación afecta a la segunda categoría retirando todos los ingresos, se logra equiparar las bases y estamos ante un escenario de equidad tributaria horizontal en impuestos finales ya que todos los socios de las distintas categorías de regímenes obtienen la misma base y se han propuesto a tributar por el total de sus rentas tal y cual lo propone el artículo 42 de la LIR para las rentas del trabajo.

Sin embargo, en este escenario podremos ver que hay contribuyentes a los cuales les va a afectar el uso de los créditos para el pago de IGC ya que tienen la obligación de reintegrar el 35% de los créditos a los cuales tienen derecho sus socios, ello acontece en el régimen del artículo 14 A) de la LIR. En el siguiente cuadro, podemos visualizar de mejor forma el efecto mencionado, además de la carga efectiva de tributación en cada uno de los regímenes:

Tabla IX: Carga Efectiva de Tributación 1er Escenario				
Escenario Jurídico	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
IGC SOCIO 1 (1)	12,852,045	12,852,045	12,852,045	12,852,045
Creditos: Socio 1				
Credito IDPC	11,210,400	4,152,000	0	0
Restitución IDPC (2)	-3,923,640	0	0	0
Credito IUSC	2,110,557	2,110,557	2,110,557	2,110,557
Credito Asignado a Socio 1			192,000	11,040,000
Total Creditos Disponibles	9,397,317	6,262,557	2,302,557	13,150,557
PAGO (DEVOLUCION) IGC SOCIO 1	3,454,727	6,589,487	10,549,487	-298,513
IGC SOCIO 2 (3)	12,852,045	12,852,045	12,852,045	12,852,045
Creditos: Socio 2				
Credito IDPC	11,210,400	4,152,000	0	0
Restitución IDPC (4)	-3,923,640	0	0	0
Credito IUSC	2,110,557	2,110,557	2,110,557	2,110,557
Credito Atribuido a Socio 2			192,000	11,040,000
Total Creditos Disponibles	9,397,317	6,262,557	2,302,557	13,150,557
PAGO (DEVOLUCION) IGC SOCIO 2	3,454,727	6,589,487	10,549,487	-298,513
CARGA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN (1)+(2)+(3)+(4)	33,551,369	25,704,089	25,704,089	25,704,089

La Tabla IX, nos muestra que los socios de la sociedad de profesionales acogida a la segunda categoría obtendrán devoluciones de impuestos, sin embargo, estos son producto del pago provisional mensual pagado por la empresa (\$22.080.000 asignado según el porcentaje de participación que es 50% cada socio), que es asignado a sus socios para el pago de impuestos finales.

Por otro lado, como se puede visualizar en la Tabla IX en la última fila llamada Carga Efectiva de Tributación, será el indicador que mantendremos en vista ya que nos permite evidenciar cual es el impacto tributario a nivel de impuestos finales. Este indicador es el resultante para este escenario supuesto, del IGC determinado para cada socio, más, la restitución a la cual estuviera obligado a enterar el socio al momento de realizar un retiro, y en el cual podemos visualizar en la Tabla IX que se trata del caso de los socios acogidos al régimen 14A, en el cual están obligados a restituir un 35% del

crédito proveniente del IDPC pagado por la empresa.

Por lo tanto, para este caso supuesto podemos vislumbrar la respuesta a una de las hipótesis de investigación⁵², ya que bajo el escenario en el que los socios retiran el total de la base tributaria de la empresa, se igualarían las Cargas Efectivas de Tributación de los socios de la segunda categoría con la de los socios de los regímenes 14D3 y 14D8 ya que serían equitativos a nivel de impuestos finales al tributar por todos los ingresos generados y el régimen 14A, se ve afectado por una obligación de restituir un 35% del impuesto pagado por la empresa el cual, a todas luces, tiene características de impuesto final.

4.3 Segundo Escenario: Acogerse a la posibilidad de diferir o postergar el impacto en impuestos finales

Con el fin de poder evidenciar la inequidad tributaria generada al comparar la tributación en impuestos finales de los socios que se constituyeron en las distintas categorías, evaluaremos el siguiente supuesto que consiste en aplicar la posibilidad de diferir el impacto del impuesto personal asumiendo que los socios viven y gastan únicamente el monto asignado como sueldo y deciden no realizar retiros de utilidades resultantes en el periodo.

Ya habíamos mencionado en párrafos anteriores lo que produce contar con el incentivo al ahorro que contempla el artículo 14 letra E de la LIR, y a continuación podremos visualizar cómo afecta en la base imponible del IDPC:

⁵² 2) Dentro de los nuevos regímenes del artículo 14D de la Ley 21.210, ver algún régimen en el cual sea semejante la tributación al contribuyente de segunda categoría.

Tabla X: Determinación IDPC 2do Escenario				
Escenario Juridico	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
BASE 1ERA CATEGORIA:				
Base Tributaria 1era Categoría	83,040,000	83,040,000		
Base Asignada al Socio			83,040,000	83,040,000
Beneficio Art. 14 Letra E	-41,520,000	-41,520,000	N/A	N/A
Nueva Base IDPC	41,520,000	41,520,000		
Impuesto de 1era Categoría	11,210,400	4,152,000	EXENTA	N/A
Credito PPM	1,920,000	480,000	SE ASIGNA AL GLOBAL DEL LOS SOCIO	SE ASIGNA AL GLOBAL DEL LOS SOCIO
Pago (Devolución) de Impuestos	9,290,400	3,672,000	0	0

Podemos visualizar, en los regímenes 14A y 14 D3, que el beneficio del artículo 14 Letra E de la LIR, provocó una rebaja de hasta el 50% de la base imponible determinada y, por consiguiente, un menor pago en igual porcentaje del IDPC determinado por dichas empresas. Lamentablemente aquí ya estamos evidenciando una asimetría tributaria ya que no se está otorgando el mismo beneficio a los otros 2 regímenes, el 14D8 y el de Segunda Categoría acogido a gastos efectivos. Por un lado, el régimen 14D8 al estar exento del IDPC, no le resulta aplicable una deducción que sirve para efectivamente, rebajar la base imponible afecta a dicho impuesto. Y en el caso del régimen de segunda categoría, no resulta aplicable simplemente por el hecho de que dicho beneficio rebaja la base imponible del IDPC y ya bien sabemos que esta categoría no está afecta a dicho impuesto. Por lo tanto, del análisis propuesto, podemos destacar que se responde otra de las hipótesis planteadas en la investigación⁵³ ya que se

⁵³ 1) Demostrar que se produce Inequidad tributaria al comparar la tributación de dos personas que deciden constituir una sociedad de profesionales y que optan por tributar en primera categoría, versus, otras en la segunda categoría, bajo régimen de gastos efectivos.

producen erosiones tributarias que no están presentes en todas las categorías.

A nivel de bases de IGC determinado para los socios en los distintos regímenes, se obtuvieron los siguientes resultados donde ya podemos ver otra diferencia:

Escenario Juridico	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
BASE IGC				
Retiro Socio 1	-	-	41,520,000	41,520,000
Sueldo 1	36,000,000	36,000,000	36,000,000	36,000,000
SUB-TOTAL BASE IGC SOCIO 1	36,000,000	36,000,000	77,520,000	77,520,000
Retiro Socio 2	-	-	41,520,000	41,520,000
Sueldo 2	36,000,000	36,000,000	36,000,000	36,000,000
SUB-TOTAL BASE IGC SOCIO 2	36,000,000	36,000,000	77,520,000	77,520,000

Podemos visualizar que ante la opción de poder elegir cuánto retirar de las utilidades de la empresa, se verá un efecto en las bases imponibles afectas al IGC, resultando ser mayores las bases de los regímenes que cumplen la suerte de tener que atribuir o bien asignar el resultado tributario de sus sociedades para tener que tributar en impuestos finales. Los regímenes 14A y 14D3 se benefician de una menor base afecta a impuestos finales producto del beneficio de poder postergar la tributación, ya sea mediante el uso de la opción de no retirar utilidades, como también, el hecho de poder rebajar la base imponible afecta al IDPC.

Resulta tremendamente inequitativo a nivel tributario, que una misma renta y de una misma actividad del trabajo no pueda contar con alternativas de al menos poder optar por diferir los impuestos resultantes, o al menos, una parte de ellos. Sobre todo, considerando que tanto el régimen del artículo 14D8 y como también el régimen de

Segunda Categoría son regímenes que definen y reconocen la tributación de impuestos finales, no así, los del artículo 14A y 14D3 que quizás nunca se lleguen a tributar.

En el siguiente cuadro, ya podemos evidenciar la forma en la que producto de la composición y erosiones con las que cuenta un determinado régimen tributario, perjudica la equidad tributaria:

Tabla XII: Carga Efectiva de Tributación 2do Escenario				
Escenario Jurídico	Sociedad de Profesionales en Regimen General 14A	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme General 14D3	Sociedad de Profesionales en Regimen Pro-Pyme Transparente 14D8	Sociedad de Profesionales en Regimen de Segunda Categoría, Gastos Efectivos
Tasa Vigente en IDPC	27%	10%	N/A	N/A
IGC SOCIO 1 (1)	2,110,557	2,110,557	12,852,045	12,852,045
Creditos: Socio 1				
Credito IDPC	0	0	0	0
Restitución IDPC	0	0	0	0
Credito IUSC	2,110,557	2,110,557	2,110,557	2,110,557
Credito Asignado a Socio 1			192,000	11,040,000
Total Creditos Disponibles	2,110,557	2,110,557	2,302,557	13,150,557
PAGO (DEVOLUCION) IGC SOCIO 1	0	0	10,549,487	-298,513
IGC SOCIO 2 (3)	2,110,557	2,110,557	12,852,045	12,852,045
Creditos: Socio 2				
Credito IDPC	0	0	0	0
Restitución IDPC	0	0	0	0
Credito IUSC	2,110,557	2,110,557	2,110,557	2,110,557
Credito Atribuido a Socio 2			192,000	11,040,000
Total Creditos Disponibles	2,110,557	2,110,557	2,302,557	13,150,557
PAGO (DEVOLUCION) IGC SOCIO 2	0	0	10,549,487	-298,513
CARGA EFECTIVA DE TRIBUTACIÓN (1)+(2)+(3)+(4)	4,221,115	4,221,115	25,704,089	25,704,089

Como se puede visualizar en la Carga Efectiva de Tributación, los regímenes 14A y 14D3 generan un menor impacto a nivel de tributación producto de las erosiones existentes en dichos regímenes, como lo es el beneficio del artículo 14 Letra E y la opción de elegir y postergar la tributación de impuestos finales. Es importante destacar que si bien, en el escenario expuesto anteriormente (retiro total de utilidades) mencionamos que la carga efectiva de tributación estaría compuesta por el IGC determinado más la obligación de restitución que tiene el régimen general (14A) como

no se ha efectuado retiros, no habrá una mayor carga tributaria ya que aún no se ha producido dicha acción, por lo tanto, esta restitución estará postergada hasta el momento en el cual el socio realice un retiro, y ya se dijo, que tal vez ese retiro nunca llegue a producirse.

Por lo tanto, para este caso supuesto podemos diferir que ante un escenario de no retiro, se igualarían las Cargas Efectivas de Tributación de los socios de la segunda categoría con la de los socios del régimen 14D8 ya que serían equitativos a nivel de impuestos finales al tributar por todos los ingresos generados. Y por otro lado los regímenes 14A, y 14D3 se ven beneficiados por erosiones tributarias presentes únicamente en la tributación de sus regímenes de la primera categoría, lo cual lo hace profundamente inequitativo ya que ante un mismo nivel de ingresos y una misma actividad generadora de rentas como es el trabajo, se ve afectada su tributación únicamente por la elección de un régimen tributario distinto. Lo anterior valida en plenitud lo propuesto por las hipótesis planteadas, ya que se evidencian asimetrías de tributación bastante notorias.

5. CONCLUSIÓN

A través de toda la investigación, buscamos responder la pregunta de si se produce inequidad tributaria al comparar la tributación de dos personas que deciden constituir una sociedad de profesionales y que optan por tributar en primera categoría, versus otras 2 personas diferentes, que desempeñen la misma actividad del trabajo y estructura societaria, pero que eligen la segunda categoría bajo la modalidad de reconocimiento de gastos efectivos.

A partir de las hipótesis planteadas, considerando el efecto real en la carga tributaria efectiva, hemos validado que sí existe inequidad tributaria dado que la presión fiscal en el actual marco regulatorio vigente, dependerá del régimen por el cual se opte por tributar, ya que como se expresó en el desarrollo de la investigación, existen algunas erosiones tributarias que permiten postergar o suspender la tributación en impuestos finales, como fue ejemplificado en los regímenes 14A y 14D3 en el uso del beneficio del artículo 14 Letra E de la LIR, o bien, el beneficio que les otorga la ley de poder elegir la cuantía del retiro que los socios desean percibir y sobre el cual tributarán, situación que los otros regímenes expuestos, estos son el 14D8 y el régimen de segunda categoría, no cuentan con algún mecanismo similar que les permita postergar o diferir su tributación en impuestos finales.

Otro de los objetivos planteados en la investigación es la de proponer mejoras, o restricciones, si fuesen necesarias de aplicar, para que exista equidad tributaria.

Como mencionamos en la parte introductoria, una sociedad de capital, generadora de ingresos provenientes de la explotación de la inversión original reflejada en los aportes

de los socios y de los bienes de capital destinados al desarrollo de las funciones o actividades propias del objeto social, más específicamente del giro efectivo, justifica su tratamiento como entidad tributaria de la primera categoría. Sin embargo, no ocurre lo mismo tratándose de la incorporación a un régimen de primera categoría de una sociedad de profesionales, la que únicamente da cuenta de la participación de dos o más socios que ejecutan el trabajo, dado que ellas realizan actividades en que prima un esfuerzo personal físico o mental.

Distinto sería el caso en el cual, estas personas necesiten realizar una inversión en la contratación de personal de apoyo o calificado para el desarrollo de sus trabajos, o al tener que realizar una inversión en equipos y maquinaria específica, quizás en esta situación estemos frente a una sociedad que necesita de capital y se justificaría la incorporación a dichos regímenes.

Por lo tanto, la primera propuesta que contribuye a una mejor equidad tributaria es:

- 1.) Si una sociedad de profesionales quiere optar por regímenes existentes en las rentas del capital y acogerse a optar por la tributación de la primera categoría, debe existir una validación anterior que exija la presencia de inversión en contratación de trabajadores, o bien, inversión en bienes de capital, ya sean, equipos, vehículos, o bienes de capital que sirvan y estén relacionados directamente con el desarrollo de la actividad y destinados a producir una renta.

Otra de las conclusiones importantes que se logró desprender de esta investigación, es que se visualiza una equidad tributaria, cuando ocurre el supuesto de que los socios que tributan en la primera categoría, en los regímenes 14A y 14D3, deciden desestimar

la posibilidad de diferir el impacto del impuesto personal mediante la ejecución del retiro total de la renta producida por la sociedad. Logramos visualizar que, en todos los regímenes de tributación, ya sea en los analizados en la primera categoría, con el analizado en segunda categoría, se obtienen cargas efectivas de tributación iguales, salvo el régimen 14A, que posee una obligación de restituir el 35% del crédito producido por el IDPC pagado por la empresa, situación que, a todas luces, hace pensar que dicha restitución, al momento de ser retirada, se comporta como un impuesto final.

En la investigación, se desarrollaron 2 supuestos, en los cuales, en uno de ellos, toda la utilidad que generada por la empresa era retirada por los socios, y en el otro supuesto, los socios optan por no retirar las utilidades y de esta forma postergan la tributación en impuestos finales, y, además, optan por la utilización del beneficio del artículo 14 Letra E y pueden rebajar la base imponible del IDPC. En ambos escenarios, logramos visualizar que la sociedad acogida al régimen del artículo 14D8, lograba la misma carga efectiva de tributación que producía la sociedad que decidió acogerse a la segunda categoría bajo la opción de deducir gastos efectivos, por lo tanto, logramos resolver y validar otra de las hipótesis planteadas en la investigación, la cual era determinar si, dentro de los nuevos regímenes del artículo 14D de la Ley 21.210, ver algún régimen en el cual sea semejante la tributación al contribuyente de segunda categoría.

La conclusión del párrafo anterior nos lleva a pensar en las siguientes dos preguntas con miras a proponer una nueva idea que nos permitan brindar una mejor equidad tributaria:

¿Proponemos una restricción a incorporarse directamente al régimen del artículo 14D8, a la sociedad de profesionales que decida acogerse a las normas de la primera categoría? o, ¿Proponemos algunas variantes en los regímenes 14D8 y régimen de segunda categoría, que permitan igualar el efecto de la carga efectiva de tributación?

Esta investigación siempre irá por el lado de proponer nuevas alternativas e innovar en lograr mejoras que puedan provocar una mejor equidad tributaria, en vez de restringirla, ya que es normal pensar que aquellas personas que cuenten con más recursos y tengan al alcance una mejor educación tributaria o bien cuenten con asesores calificados, puedan ver de mejor forma qué camino seguir para tributar de la forma más correcta posible. Por lo tanto, siguiendo este camino de la innovación y la propuesta de nuevas ideas que nos lleven a una mejor equidad tributaria, se propone:

- 2.) Incorporar un nuevo sistema de “gasto propuesto” por el SII, que sea simplificado y flexible, para los regímenes 14D8 y de Segunda Categoría, que les permita elegir en el momento de la declaración del impuesto, distintas modalidades de gasto; un gasto presunto del 30% a todo evento, o, en el caso de que el contribuyente pueda respaldar mediante su contabilidad un mayor gasto efectivo que se cuente con la opción de utilizar este mayor gasto efectivo. Y en el caso que el contribuyente no tenga los medios para determinar ese mayor gasto efectivo, que sea el SII quien proporcione este “gasto propuesto”, el cual será extraído por la información de bases de datos interna que cuenta el SII del contribuyente.

Dicho gasto propuesto debe ser determinado por el SII, con la información registrada en el libro de compras, libro de honorarios, sueldos e imposiciones

registradas en PreviRed, y la opción de poder registrar otros gastos no facturados, mediante la realización de una declaración jurada de gastos, que no sean registrados ni en el SII, ni en PreviRed, como, por ejemplo, patentes municipales, arriendos, finiquitos, entre otros).

De esta forma se elimina la barrera de conocimiento a nivel tributario que tienen los contribuyentes de estas dos categorías, que buscan simplificar su tributación y no llevar contabilidad y que, además, les permita en el mismo momento del envío de su declaración, elegir con cual modalidad de gastos optar. También podríamos asimilar que el beneficio de gastos presuntos a todo evento del 30% de los ingresos obtenidos, realizara una función similar a la del incentivo al ahorro del artículo 14 Letra E que rebaja la base imponible del IDPC.

Finalmente, en esta investigación se propondrá una última idea que podría contribuir a una mejor equidad tributaria. En ese sentido, en el régimen de artículo 14A y en el del 14D3 podría darse el caso de que sus socios nunca realicen el retiro del ingreso que decidieron no retirar, y, por ende, los socios nunca tributarán en impuestos finales por dicho ingreso. Dicho lo anterior, se produce una inequidad tributaria, ya que los contribuyentes del régimen 14D8 y de segunda categoría, dadas las características actuales del actual régimen, reconocen y se les asigna la totalidad de la base imponible de las sociedades, por lo tanto, dado que lo que queremos es aportar con una idea que entregue mayor equidad tributaria, en el sentido de equiparar el beneficio con el que cuenta el régimen 14A y 14D3 de elegir y postergar la tributación de impuestos finales, resultara interesante proponer:

3.) Dar la posibilidad a los contribuyentes del régimen 14D8 y de Segunda categoría, a que puedan diferir la renta que les resulta asignada o atribuida de sus respectivas sociedades en un plazo de 5 años. De esta forma, les permitirá a estos contribuyentes la posibilidad de postergar la tributación en impuestos finales, en un plazo ya definido, y al fisco le permitirá tener la certeza de que dichas rentas sí tributarán en el transcurso del plazo mencionado, esto es, una mera postergación de la tributación final, mas no su exclusión, cumpliéndose de esta forma con la finalidad recaudatoria que empapa nuestro sistema.

Esperamos que esta investigación haya sido del agrado del lector y que haya entregado una mejor visión sobre la inequidad existente hoy en día con respecto a las rentas del trabajo y que las conclusiones hayan dado paso a una nueva perspectiva que permita una mejor equidad tributaria. Esperamos que las hipótesis que fueron planteadas al inicio sean dadas por demostradas en el transcurso del desarrollo de esta tesis, y que haya dado lugar a interesantes conclusiones y reflexiones, que esperamos podamos visualizar o percibir en las futuras leyes o modificaciones que se promulguen en materias tributarias de nuestro país.

6. BIBLIOGRAFIA

Estudios

Yáñez Henríquez, J. (2016). “*Tributación: Equidad y/o Eficiencia*”. Revista de Estudios Tributarios, (12), pág. 223-259. Consultado de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40412/41958>

Cheyre Valenzuela, H. (1986). “*Análisis de las reformas tributarias en la década 1974-1983*”, Estudios Públicos N°21/1986, pp 7-20. Consultado de https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303184330/rev21_HCheyre.pdf

Szederkényi y Vergara, (2018). “Evaluación de los sistemas tributarios: Rol de la Integración.” CEP, N.º 481/2018, pp. 1-5, 103. Consultado de https://www.cepchile.cl/cep/site/docs/20180507/20180507161321/pder481_rvergara.pdf

Agostini González, C. (2013). “*Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile*”. Universidad Adolfo Ibáñez, Escuela de Negocios, enero 2013, pp 1-39. Consultado de https://www.uai.cl/RePEc/uai/wpaper/wp_028.pdf

Jaque López, J. (2012). “*La tributación de los profesionales independientes y la nueva obligación de cotizar*”, Marzo de 2012. Reporte Tributario N.º 24/2012. Consultado de <https://www.cetuchile.cl/reporte/NzA=/reporte-tributario-n-24-marzo-2012>

Montes Zarate, M. (2017). “*Rai de inicio: Análisis de Instrucciones del Suplemento*

Tributario”, Diciembre 2017. Reporte Tributario N.º 89/2017. Consultado de <https://cetuchile.cl/reportetributario/2015/rt89.pdf>

Publicaciones

Yáñez Henríquez, J, 2020. *“Recaudación Tributaria”*. Diario La Tercera, Carta al Director. 09 de Enero 2020.

Yáñez Henríquez, J, 2020. *“Como aumentar la recaudación tributaria”*. Columna DF TAX, Diario Financiero. Jueves 09 de Enero 2020. Esta columna es una de las bases principales de la investigación, ya que trata temas de erosiones y equidad tributaria.

Polanco Zamora, G, 2020. *“Disminuir la evasión y exenciones tributarias para aumentar la recaudación fiscal”*. Diario Financiero, Carta al Director. 03 de Septiembre 2020.

Salazar Vega, E. 2020. *“MEF plantea reducir exoneraciones tributarias y recuperar más dinero de paraísos fiscales”*. Diario Ojo Público, Perú, 07 de Septiembre 2020. Se consultaron algunas publicaciones de otros países de habla hispana que guardaran directa relación con nuestro tema, con el fin de contar con otra opinión al respecto.

Fajardo Castro, J. (2020). *“Multi-Ley 2020”*. Compendio Tributario y Laboral. Chile 2020. Este compendio contiene todas las modificaciones que se introdujeron producto de la nueva Ley 21.210, el cual fue consultado periódicamente para hacer referencia a los distintos artículos de la LIR.

Agencia Tributaria, (2020). *“Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023”*, Madrid, 28 de enero 2020. Consultado de, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf.

Este estudio habla sobre las erosiones e iniciativas que estaría adoptando el estado español para una mejor recaudación y una tributación más equitativa.

Jurisprudencia

Oficio N.º 3.379, del 04 de diciembre de 1996. Javier Etcheverry Celhay, Director del Servicio de Impuestos Internos. El oficio consultado menciona un dictamen a un contribuyente que apelaba a que su actividad era de segunda categoría y por ende tributar como una sociedad de profesionales, sin embargo, el SII expuso sus argumentos que van en la misma línea con una de las conclusiones.

Oficio N.º 2.832, del 15 de septiembre de 2009. Ricardo Escobar Calderón, Director del Servicio de Impuestos Internos. El oficio aplica completamente la normativa dispuesta en la Circular 21/1991 que regula la tributación de las Sociedades de Profesionales y menciona las disposiciones a seguir de los que opten por tributar en la primera categoría.

Oficios 1311, 2018. Del 25 de Junio de 2018. Fernando Barraza, Director del Servicio de Impuestos Internos. Oficio consultado para analizar el concepto de empresa que tiene el SII.

Oficios 706, 2018. Del 13 de Abril de 2018. Fernando Barraza, Director del Servicio de Impuestos Internos. Oficio consultado para analizar el concepto de empresa que tiene el SII.

Oficio 550, 2017. Del 15 de Marzo de 2017. Fernando Barraza, Director del Servicio de Impuestos Internos. Oficio consultado para analizar el concepto de empresa que tiene el SII.

Leyes y Circulares

Ley N°21.210, Moderniza la Legislación Tributaria. Ministerio de Hacienda. Fecha de promulgación 13/02/2020, versión única.

Decreto Ley N°824, Aprueba texto que indica de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Ministerio de Hacienda, Chile. Promulgada 27/12/1974, última versión 05/02/2020.

D.F.L. N.º 1, Trabajo. Código del Trabajo, publicado el 16 de enero de 2003. Promulgado mediante Ley 18.620 el 27 de mayo de 1987 y publicado 06 de julio de 1987.

D.F.L. N.º 1, Justicia. Código Civil, publicado el 30 de mayo de 2000. Promulgado el 14 de diciembre de 1855 y publicado el mismo día.

Circular N.º 21, del 23 de Abril de 1991. *“Materia: Refunde y actualiza instrucciones sobre el sistema de tributación aplicables a los profesionales”*. Servicio de Impuestos Internos. Esta Circular es la que brinda las instrucciones para la tributación de los profesionales.

Circular N.º 53, del 10 de Agosto de 2020. Imparte instrucciones sobre modificaciones introducidas al artículo 21 y 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N.º 11 y 13 del artículo segundo de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de 24 de febrero de 2020