



**“EFECTOS EN LA TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS NATURALES,
TRATÁNDOSE DE LAS RENTAS DEL TRABAJO:
UN ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA”**

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

SUB-TEMA 1:

**Tributación rentas del trabajo aplicado en una sociedad en primera
categoría, bajo la perspectiva de la equidad tributaria.**

Alumno: Claudio Pavez Cuadra

Profesora Guía: Aída Gana Galarce

Santiago, marzo 2020

Dedicatoria y Agradecimientos

Primero agradecer a Dios, por entregarme un nuevo desafío en mi vida, más aún en el camino profesional, donde pude fortalecer las competencias y conocer grandes personas. Dentro de este desafío la vida me puso a prueba, donde tuve que sobrellevar el contagio de Covid y poder culminar este proceso bajo un esfuerzo adicional, fue difícil, pero se logró.

A mi querida familia, mi madre y hermana, que siempre me han apoyado en las metas que me he planteado, con su amor y contención me permiten cumplir mis proyectos y trazar nuevos objetivos en la vida.

En este caminar, una vez más he tenido el privilegio de hacer muy lindas amistades que llevaré por siempre, particularmente a mi compañero y amigo de tesis Claudio Hermosilla, donde trabajamos intensamente para desarrollar este proyecto y por estar presente en mi proceso de afección y recuperación.

Finalmente agradecer a Aida Gana por entregar el apoyo y orientación 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	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

RESUMEN EJECUTIVO

La investigación tiene como objetivo poner en evidencia la inequidad tributaria, que se produce frente a dos personas que obtienen el mismo nivel de ingreso obtenidos por rentas del trabajo. Donde la ley permite que, para contribuyentes del mismo origen de renta, puedan tributar bajo diferentes opciones. El estudio hace énfasis particularmente en la prestación de servicios profesionales, donde se efectúa una comparación de dos contribuyentes, uno que opta por la prestación de su servicio profesional como independiente versus un contribuyente que entrega su servicio profesional a través de una estructura jurídica como empresa.

El estudio expondrá las principales inequidades tributarias que se producen considerando que el prestador del servicio independiente tiene una afectación tributaria considerando que tiene una tributación directa en IGC, además de las mínimas posibilidades de franquicias y/o rebajas tributarias. Por otro lado, revisar los efectos y ventajas que tiene el contribuyente cuando entrega su servicio a través de un vehículo jurídico, pudiendo acogerse a la suspensión de los impuestos finales (IGC o IA), además de optar a gastos efectivos, de acuerdo a la normativa vigente. Para lo anterior, se efectuarán ejercicios cuantitativos prácticos, que evidenciarán las inequidades tributarias en la carga efectiva tributaria para cada contribuyente a nivel de impuestos finales.

Finalmente, se expondrán conclusiones que proponen establecer restricciones, que permita al contribuyente restringir opciones de tributación, de modo que no afecte la equidad tributaria horizontal sin perjudicar la recaudación de impuesto.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	7
1.1 Planteamiento del Problema	7
1.2 Objetivo General.....	10
1.3 Objetivos Específicos	11
1.4 Hipótesis	12
1.5 Metodología	13
2. ESTADO DEL ARTE.....	13
2.1 Métodos para Recaudar Impuestos en Chile	14
2.2 Erosiones Tributarias y su efecto en la Equidad Tributaria	18
2.3 La Equidad Tributaria como meta en los Sistemas Tributarios.....	20
2.4 Un camino a la Equidad Tributaria	23
3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO.....	24
3.1 Definición de Renta y su clasificación en primera y segunda categoría.....	25
3.2 Impuestos Finales de los contribuyentes y otras definiciones	27
3.3 Equidad Tributaria Horizontal	28
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	31
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	48
3.12 Ley 21.210 Modernización Tributaria	49

4. BIBLIOGRAFIA.....72

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	49
Tabla IV: Detalle de Ingresos Supuesto Nro. 1-2	56
Tabla V: Detalle de Gastos Supuesto Nro. 1-2	58
Tabla VI: Base Imponible a IDPC Supuesto Nro. 1	60
Tabla VII: Base Imponible a IDPC Supuesto Nro. 2	62
Tabla VIII: Base e Impto. Finales Supuesto Nro. 1	63
Tabla IX: Base e Impto. Finales Supuesto Nro. 2	65
Tabla X: Carga Efectiva IGC	66

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Planteamiento del Problema

Hoy la sociedad se ve afectada por una crisis mundial producto de una pandemia (Covid-19), lo que ha generado diversos problemas económicos 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 que muchas personas hayan perdido sus empleos y se hayan 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 LIR (contenida en el artículo 1° del DL 824 de 1974), donde encontramos los diferentes impuestos a los que se ven afectados los contribuyentes con domicilio o residencia en Chile entre ellos, los cuales serán revisados y analizados en este estudio, particularmente 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% y tasa de un 10% transitoria (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, de conformidad a 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 obtenidas 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 IGC, impuesto que grava 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 entre otros.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, en el desarrollo de este trabajo de investigación demostraremos que la LIR¹ permite que una persona que obtiene rentas del trabajo utilice diferentes vehículos de estructura jurídica, como por ejemplo, la opción de que una persona pueda constituirse en una SPA, lo cual permitirá que sus rentas puedan ser gravadas como rentas de capital y así optar por acogerse a tributar por las normas de la primera categoría (Art. 20 N°5 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 (IGC y/o IA), entre otros.

Por consiguiente, dado lo expuesto en el párrafo anterior, respecto de las opciones que otorga la LIR, se considera necesario demostrar el efecto que se produce para un contribuyente personal natural que opta por constituirse como sociedad bajo estructura de gastos efectivos, sobre rentas que forman parte de las normas del Art. 42 Nro. 2 de la LIR

¹ Ley de Impuesto a la Renta (LIR)

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

De acuerdo con lo expuesto en el párrafo anterior, se hace imprescindible hacer un análisis de los principales efectos que provoca esta diferencia en la carga impositiva y exponer cuáles serían las erosiones tributarias que se generan en la conformación de las bases imponibles de ambas personas, considerando una misma actividad e igual número de ingresos, pero que se encuentran en distintas categorías. Dicho lo anterior, se considera 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 a 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 un contribuyente con rentas del trabajo (Art. 42 LIR), efectuando una comparación de un contribuyente A), el cual se configura bajo una estructura jurídica ejemplificada en una sociedad de capital (SPA), pudiendo llegar a una tasa de impuesto de hasta un 27%, respecto a un contribuyente B), el cual ejerce su actividad en forma independiente a través de la emisión de las boletas de honorarios, siguiendo los lineamientos que establece el Art. 42 Nro. 2 LIR, optando por régimen de gastos presuntos, llegando a una tasa de tributación de hasta un 40%.
- b. Evidenciar las erosiones tributarias que se producen en los diferentes regímenes de Impuesto 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 para dos personas que obtienen un idéntico 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 ha optado por 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, para 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 primera categoría, 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, un comportamiento estratégico del sujeto gravado, 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 otro 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 A) 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.

Además del uso 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 nuestra hipótesis y los objetivos planteados, es importante mencionar los estudios en los cuales se formula nuestra 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, orientadas mayoritariamente a la recaudación de mayor impuesto, cuestión que por sí sola podría generar problemas de inequidad, debido a que la ley no ha considerado regular las desigualdades tributarias. En consecuencia, citaremos

estudios y publicaciones de importantes profesores e investigadores del ámbito económico y tributario que expondrán fundamentos importantes a considerar para nuestra 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 ², 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, 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 indica 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.

² José Yáñez, 2020, p. 1

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

2.2 Historia de los Sistemas Tributarios en Chile y la Inequidad

De acuerdo al 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 estudio³ 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.

³ Hernán Cheyre, 1984, p.7

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 1974 al año 1983, el sistema 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 en la actualidad subsisten desigualdades y 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 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, 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 IGC 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 autor⁴:

“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 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

⁴ Hernán Cheyre, 1984, (p.8-9)

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”.

2.2 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)⁵, en el cual, señala sobre los temas que están pendientes en materias tributarias y señala:

“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 vislumbrar que hay mecanismos para evitar llegar

⁵ Felipe Larraín- Rodrigo Vergara, 2013, p. 103

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, parece curioso y de gran relevancia el hecho de que llevamos años de reformas y cambios en la legislación tributaria, y no se hayan abordado 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.

2.3 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”⁶, nos revela importantes opiniones. Al igual 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 que una perfecta equidad tributaria, los ingresos deben ser tratados de igual forma: sueldos, dividendos,

⁶ Claudio Agostini, 2013, Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile, p. 12

retiros, ganancias de capital y otras utilidades, deberían estar asociadas a una misma tasa progresiva.

Luego, es importante exponer la siguiente conclusión de forma textual⁷ debido que el trabajo de investigación reconoce tales ideas o 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 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

⁷ Claudio Agostini, 2013, p. 9

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, indicando⁸:

“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 siguiente⁹: *“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 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

⁸ Claudio Agostini, 2013, Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile, p. 12

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

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.

2.4 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 (14A)¹⁰, 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 dividendos. Sin embargo, la Cámara de Diputados y la Cámara Alta, aprobaron una opción que incorpora la creación de un nuevo régimen (14B)¹¹, 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

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

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 con los respectivos impuestos finales.

3. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO

Para facilitar el entendimiento del contenido de nuestra investigación, es importante conocer los conceptos involucrados en este estudio, los que enmarcan el análisis de la tributación de las rentas del trabajo y su efecto en la equidad tributaria. Considerando que analizaremos los efectos que se producen en la tributación de dos personas naturales que perciben el mismo nivel de ingreso y sus consecuencias cuando se opta por una tributación en primera y en 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

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 respecto del concepto de renta.

De acuerdo con la definición de Renta¹²: *"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 otras¹³.

Segunda Categoría: De las rentas del trabajo¹⁴.

En términos generales, tratándose de contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas, bienes raíces no agrícolas, que obtengan rentas de capitales

¹² Art. 2 LIR N°1. Fue modificada por la Ley 21.210, la cual definía ingresos incluyendo el concepto "atribuyan", dejando únicamente "perciban o devenguen"

¹³ Art. 20 LIR N° 1,2,3,4 5 y 6 se definen las actividades afectas a dicha tributación.

¹⁴ Art. 42 N° 1 y 2 LIR

mobiliarios,¹⁵ 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, 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 cálculo¹⁶.

Según lo indicado en el reporte tributario del CET Universidad de Chile¹⁷, en resumen, la LIR reconoce dos tipos de rentas, las que provienen del capital y aquellas que

¹⁵ Hasta antes de la entrada en vigencia de la ley 21.210 se trataba de rendimientos 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.

¹⁶ Art. 52 LIR.

¹⁷ Javier Jaque, CET U CHILE, Reporte Nro. 24 – marzo 2012.

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 capital¹⁸, 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 IGC o IA, dependiendo del domicilio o residencia de quien las recibe.

3.2 Impuestos Finales de los contribuyentes y otras definiciones

Conforme lo dispuesto por el artículo 52 y siguientes de la LIR se entiende 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 imponible determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría.

Por otro lado, se entenderá por IA¹⁹, de acuerdo al artículo 58 de la LIR, aquel que se aplica a las personas naturales que no tengan domicilio o 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,

¹⁸ 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.

¹⁹ José Fajardo, Compendio Tributario 2020, artículo 58 LIR.

oficinas, agentes o representantes.

Entre otras definiciones podemos encontrar en la LIR²⁰ la definición 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 jurisprudencia²¹, 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.

Por otra parte, se define como propietario 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 Horizontal²² lo siguiente: con un impuesto al ingreso óptimo, personas con igual ingreso pagan lo mismo en impuestos, independiente de las fuentes de sus ingresos.

²⁰ Art. 14 letra H) LIR.

²¹ SII, Oficios 1311 y 706, 2018. Oficio 550, 2017. Oficio 3919, 2000.

²² José Yáñez, 2015, Tributación: Equidad y/o Eficiencia

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 CHILE²³, donde podemos destacar lo siguiente:

“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

²³ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018, p. 1, CEP N°481.

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 resguarda 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 generada por la empresa sea atribuida o asignada a sus socios, de modo que estas rentas culminen su tributación. Si no es así, el pago se iguala cuando la renta se reparte, 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)²⁴, 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.

²⁴ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018.

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 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.

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”²⁵.

²⁵ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018, p. 4, CEP N°481.

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 un contribuyente puede acogerse al régimen de renta presunta y optar una tasa diferenciada de tributación. 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 genera ganancias de eficiencia en cuanto a la fiscalización y recaudación, y contribuye con la equidad horizontal”²⁶.

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,

²⁶ Francisco Szerderkenyi y Rodrigo Vergara, 2018, p. 5, CEP N°481.

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 prestados²⁷. 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.

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 utilidades²⁸, también existen incentivos al ahorro para las personas afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría e Impuesto Global Complementario como, el incentivo al 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 letra E, en comparación con el APV) las cuales son de gran diferencia²⁹.

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 las normas claras y con

²⁷ En la actualidad, la retención de impuestos pactada es de un 11,5% y se declara en el mes en que fue desembolsado el pago.

²⁸ La referida al Art. 14 letra E), en la Ley 21.210 y 14 ter letra C) en la ley 20.899.

²⁹ 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.

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 (OCDE), establece seis tipos de sistemas tributarios³⁰:

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.

³⁰ Centro de estudios públicos, N° 481, mayo 2018

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 14A, y 14 TER, hasta la reciente dictación de la ley N° 21.210; específicamente en sus artículos 14D) N°3 y 14D) N°8.

Sistema de imputación parcial: Al igual que el sistema integrado, el propietario tendrá 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 14B), 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, si no 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 tributará 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 tributable 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 totalmente), 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 y el Impuesto Único de Segunda Categoría, 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° 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 con la actual ley N° 21.210 año 2020.

3.9 Estructura Tributaria existente entre 1974 y 1983

Según lo indicado por el autor Hernán Cheyre³¹, 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 anónimas o de personas), donde se identifica una afectación a la equidad horizontal por el lado de las bases imponibles de primera categoría.

³¹ Hernán Cheyre, año 1984.

TABLA II: Estructura Tributaria	
Impuestos	Tasa
I A la renta	
a) Primera categoría	17%
Tasa general	35%
Sociedades anonimas	40%
Sueldo patronal	5,5%
b) Segunda categoria	
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 multiples
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 la 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, 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 tributarán 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 incorpora 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° 18.293³², nació el 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 IDPC y en los impuestos personales de los socios o accionistas, en segunda categoría, es decir, sobre el IGC o IA 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 IGC o IA, generando una doble tributación de utilidades.

³² (Rodrigo Cerda, Juan Luis Correa, Francisco Parro, José Peñafiel. 2014)

En el mismo artículo, los 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 IGC o IA, 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 establece 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 IGC 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, 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 1985³³, 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.

³³ La Resolución Exenta N° 891 de 1985, establece obligación de determinar la renta imponible de primera categoría de la de ley de la renta y las utilidades tributarias y otras partidas en los libros o documentos que indica.

Esta nueva ley incorporó grandes cambios en la tributación de las rentas del trabajo ya que eliminó el sistema de tributación en cédulas³⁴ y establece a las rentas definidas en el Art. 42 N°2 con la tributación en el IGC, aplicando de esta forma un impuesto progresivo a las rentas del trabajo, generando un impacto a nivel del IGC disminuyendo las tasas de un 65% a un 58% en el año 1984, y fue bajando gradualmente hasta un 40% en el año 2004, la que se mantuvo hasta el 2017.

Cabe señalar que la Ley N° 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 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

³⁴ 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 con su clasificación. Por ejemplo, se les aplicaba tasas distintas a los asalariados, a los dividendos, a los servicios profesionales, a los intereses, etc.

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, la esta 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, y 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, llevo al gobierno a establecer otro régimen paralelo llamado en su minuto 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 señaló.³⁵

“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,

³⁵ Manuel Montes, 2017, Reporte Tributario N°89 Cetuchile.

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)³⁶, establece el régimen para contribuyentes obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al IPDC con imputación total de créditos en los impuestos finales.

Letra B)³⁷, 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.

³⁶ Art. 14 letra A), Ley 20.780/20.899

³⁷ Art.14 letra B), Ley 20.780/20.899

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 crédito. Para todos los efectos legales, dicho débito fiscal, se considerará un mayor IGC 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 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: Regimenes 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 ultimos 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 genera, 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 (14A) 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 a lo que establece 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,

esto es, los costos y gastos en los que efectivamente hayan 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 diversos 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.

4.- DESARROLLO Y RESULTADOS

Como respuesta a los objetivos planteados, es necesario efectuar un análisis para aquellos contribuyentes que perciben rentas del trabajo (Art. 42 LIR), con el objetivo de identificar los efectos tributarios y las erosiones que puede presentar la base impositiva y dar una respuesta a las hipótesis planteadas. Se presentará una comparación de los impuestos finales para un contribuyente que presta servicios profesionales en forma independiente, en comparación con un contribuyente que decide conformarse bajo una estructura jurídica, que para los efectos de la descripción de los supuestos será una SPA (sociedad por acciones).

Cabe señalar, que no existe una limitación respecto a un tipo de personalidad jurídica específica para el desarrollo de la actividad, pudiendo ser un empresario individual (EI), empresario individual de responsabilidad limitada (EIRL), sociedad de responsabilidad limitada (SRL), una sociedad anónima (SA) o una SPA. Empresa que se acoge a régimen general de tributación, vale decir, sobre renta efectiva en primera categoría, acogiéndose a las normas que establece la ley para la determinación de la base imponible afecta a impuesto (IDPC).

Cabe destacar que, para el desarrollo del tema, nos referimos a la prestación de servicios profesionales correspondientes a la asesoría tributaria.

Entendiendo que la comparación se sustenta bajo la hipótesis planteada, la que describe la inequidad tributaria que se produce al comparar la tributación de dos personas que tienen el mismo nivel de ingreso los que derivan de la misma fuente. De las cuales una de ellas decide constituirse como una empresa con contabilidad

completa y acogerse a renta de primera categoría, en comparación con otro contribuyente persona natural, que desarrolla la misma actividad del trabajo y emite boletas de honorarios acogido al 30% de gastos presuntos.

Como una forma de dar respuesta a la problemática planteada, se efectuará un análisis comparativo a través del desarrollo de casos numéricos, bajo supuestos de acuerdo con la normativa vigente. Considerando los regímenes tributarios implementados bajo la Ley N°21.210, nos referimos al nuevo Art. 14, particularmente al régimen Art. 14 A) Semiintegrado, Art. 14 D3) Propyme general y el 14 D8), régimen Propyme transparente.

El análisis numérico comprende la determinación de la carga impositiva efectiva, considerando un contribuyente que presta servicios como profesional independiente, el cual, para el desarrollo de su profesión materializa su servicio a través de honorarios, prefiriendo la opción que la norma entrega para este tipo de servicios que derivan completamente de una renta del trabajo (Art. 42, 2 de la LIR), registrando en su IGC el total de las boletas de honorarios emitidas como ingreso e imputando solo el 30% de gastos presuntos con tope (15 UTA).

Lo anterior, se comparará con un contribuyente que presta el mismo tipo de servicio y con la misma calificación de su renta. Contribuyente que opta por la alternativa que la propia ley entrega como forma de tributación, en configurarse como una sociedad de capital bajo el régimen general de tributación. Tomando la elección de crear una sociedad por acciones (SPA), la cual tributará como una sociedad de capital determinando su base imponible de acuerdo con lo establecido en los Art. 29 al 33 de

la LIR y a someterse a las disposiciones de los actuales regímenes tributarios (Ley N° 21.210), adoptando el régimen de tributación que la ley entrega, de acuerdo con su nivel de ingreso de los últimos tres años. Dicha comparación se desarrollará con el objetivo de ver los efectos tributarios a nivel de impuestos finales (IGC).

Para todos los análisis consideramos que la sociedad por acciones (SPA), tiene como participación societaria un único accionista, de manera que facilite la comparación y los resultados. Como una forma que se facilite la comprensión de los diferentes supuestos que se expongan, se precisarán de la siguiente manera. Para el único accionista de la sociedad (SPA), será el contribuyente A) y para el prestador de servicios independiente lo definiremos como el contribuyente B).

4.1 Descripción de los Supuestos

Los supuestos a exponer y desarrollar contemplan el análisis comparativo desde la carga efectiva impositiva de dos contribuyentes que perciben el mismo nivel de ingreso derivado de las rentas del trabajo, bajo dos figuras tributarias completamente validas y definidas por la norma.

Por consiguiente, el primer supuesto de análisis considera que un contribuyente A), al configurar su servicio a través de una sociedad (SPA), se evidencian los efectos en la carga tributaria del contribuyente A), cuando la sociedad se encuentra acogida a los diferentes regímenes de tributación definidos por la Ley N°21.210. Dos elementos principales que considera este primer supuesto, es que el contribuyente A) se le asigna como dividendo la totalidad de la utilidad que obtiene la sociedad, además una remuneración por su gestión como socio de la empresa. Concepto que es considerado

como gasto aceptado por la sociedad (SPA), por lo tanto, forma parte de la determinación de la base imponible para el cálculo del IDPC. El desarrollo del primer supuesto considera una diferenciación de las bases afectas al IDPC respecto a la sociedad, de acuerdo con los diferentes regímenes tributarios (Ley N°21.210), y su efecto a nivel IGC del contribuyente A). Lo anterior bajo el mismo supuesto, contrastando el efecto inmediato que se produce para el contribuyente B) cuando éste decide operar bajo una prestación de servicios como asesor independiente.

El segundo supuesto contempla el mismo análisis señalado anteriormente, solo utilizando una variable diferente para el contribuyente A), que solo tendrá como parte de su base para IGC la remuneración entregada por la sociedad (SPA) y no incluirá dividendos distribuidos por la empresa. Incorporando un elemento adicional respecto a la sociedad (SPA) cuando determine la base imponible afecta al IDPC, pudiendo acogerse al incentivo al ahorro, según el Art. 14 Letra E) de la LIR³⁸, pudiendo disminuir la base imponible en un 50%. De tal modo, nos permita demostrar los efectos que se producen cuando se comparan ambas figuras tributarias.

4.2 Análisis y Resultados Comparativos

Respecto al nivel de ingresos de los contribuyentes, definimos un valor mensual de \$8.000.000.- el cual se encuentra incorporado para el primer y segundo supuesto, como se indica en la siguiente tabla. Podemos distinguir que el contribuyente A), el cual presta

³⁸ Art. 14 letra E) LIR. Beneficio a la reinversión guarda relación con una deducción especial que pueden realizar de manera opcional los contribuyentes, lo que traduce en una disminución de la base imponible afecta a impuesto de primera categoría y por lo tanto en impuesto renta. El monto de la rebaja puede llegar hasta un 50% de la renta líquida imponible reinvertida del contribuyente, tal, que conforme a su cálculo, dicha rebaja no exceda de las 5.000 UF.

su servicio a través de una sociedad (SPA), por la prestación de sus servicios emite un documento tributario como factura exenta de IVA y el contribuyente B), bajo la emisión de las respectivas boletas de honorarios.

TABLA IV Detalle de Ingresos - Supuesto Nro. 1 - 2				
Detalle Ingreso	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
	Ingresos Percibidos o Devengados	Ingresos Pagados	Ingresos Pagados	Ingresos Percibidos o Devengados
Ingreso Mensual	\$ 8.000.000	\$ 8.000.000	\$ 8.000.000	\$ 8.000.000
Ingreso Total	\$ 96.000.000	\$ 96.000.000	\$ 96.000.000	\$ 96.000.000

Para efectos de ambos supuestos se establece el mismo nivel de ingreso que recibe la sociedad (SPA) y el contribuyente que presta servicios en forma independiente. La diferencia se origina por la clasificación del ingreso que debe considerar la sociedad (SPA), para determinar su base tributaria afecta a IDPC. Debido que pueda estar afectada por la clasificación del ingreso que la empresa debe considerar en relación con el tipo de régimen que la sociedad (SPA) deba o pueda acogerse. Vale decir, que para el régimen 14 A) semiintegrado, la norma establece respecto a los ingresos se deben considerar la totalidad de ellos independiente que estos hayan sido percibidos o devengados, por lo tanto, podemos resaltar una similitud respecto al contribuyente B), quien lleva a su base de IGC, en su calidad de profesional independiente la totalidad de los ingresos por honorarios al margen si estos se encuentran percibidos o devengados.

Por otra parte, si la sociedad (SPA), se acoge al régimen de tributación 14 D3) o 14 D8), solo la empresa debe considerar para la determinación de la base de IDPC, aquellos ingresos que se encuentren debidamente pagados. Aquellos adeudados,

tendrán un efecto de deducción en la RLI, que para la distribución de dividendo (totalidad de la utilidad), tendrá un efecto directo en la base de IGC del contribuyente A). Para los análisis y supuestos, se contempla que todos los ingresos se encuentran debidamente pagados.

Respecto al estudio de los gastos por el hecho que el contribuyente A), ha tomado la opción de configurarse a través de una sociedad (SPA), tiene la alternativa de considerar en la determinación de la RLI los gastos efectivos indicados en el Art. 31 de la LIR, actualmente modificado bajo la circular N° 53 SII.³⁹ Cabe destacar, que en este primer supuesto se considera que el contribuyente A), dentro de su calidad de accionista es parte de quienes desarrollan las actividades propias de la sociedad, por lo tanto, se le asigna una remuneración de mercado, el cual puede ser considerado dentro de los gastos efectivos de la sociedad (SPA)

Por otra parte, el segundo supuesto solo considera la remuneración del accionista (contribuyente A), por lo tanto, no considera en la base de IGC dividendos por las utilidades que obtuvo de la sociedad (SPA). Dentro de la misma línea para ambos supuestos, respecto a los a los gastos efectivos que puede imputar la sociedad, se consideran gastos que permiten cubrir los desembolsos necesarios para tener la sociedad operativa. Como el análisis contempla el resultado de la base de IDPC, en relación con los tres regímenes tributarios, se debe mencionar que la norma también

³⁹ Circular Nro. 53 – SII 10 de agosto de 2020

La Ley precisa la definición de “gastos necesarios”, estableciendo que son aquellos que “tengan aptitud de generar renta, en el mismo o en futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio.” Esta modificación amplía el concepto de gastos necesarios, extendiéndolo a todos aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría (IDPC), aunque en definitiva no se generen tales rentas. Asimismo, los desembolsos deben estar asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio de la empresa.

establece una distinción respecto si los gastos se encuentran debidamente pagados o adeudados. Para el caso del régimen Art. 14 A), se consideran todos los gastos independientes de su condición (pagados o adeudados), en cambio para el régimen 14 D3) y 14 D8), se pueden solo considerar aquellos que se encuentren debidamente pagados.

En cambio, para determinar su carga impositiva el contribuyente B) solo puede rebajar del total de sus ingresos un gasto presunto correspondiente al 30% del honorario bruto con un tope de hasta 15 UTA definidos por la ley para este tipo de prestaciones, estableciendo un mero porcentaje de gastos, como una limitación respecto a la asignación de los gastos, considerando que al tributar en forma inmediata sus ingresos está cumpliendo con la obligación tributaria perdiendo la oportunidad de rebajar su carga impositiva en su IGC. Lo anterior queda expresado en los valores que se encuentran descritos en la siguiente tabla.

TABLA V Detalle de Gastos - Supuesto Nro. 1 - 2				
Descripción de Gasto	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA (Gastos Efectivos) Art. 14A Semi-Integrado	Soc. SPA (Gtos. Efectivos) Art. 14D3 General	Soc. SPA (Gtos. Efectivos) Art. 14D8 Transparente	
Gasto Presunto 30% (tope 15 UTA)	Gastos Adeudados o Pagados	Gastos Pagados	Gastos Pagados	Gastos Presuntos 30% \$ 9.185.220
Gastos Adm. - Venta				
Arriendo Oficina	\$500.000	\$500.000	\$500.000	\$ -
Gastos Comunes	\$70.000	\$70.000	\$70.000	\$ -
Servicios Básicos	\$50.000	\$50.000	\$50.000	\$ -
Otros Gastos	\$60.000	\$60.000	\$60.000	\$ -
Gastos Remuneraciones				
Remu. Accionista (contribuyente A)	\$3.600.000	\$3.600.000	\$3.600.000	\$ -
Remu. Otros Colaboradores	\$1.200.000	\$1.200.000	\$1.200.000	\$ -
Total Gasto Mensual	\$5.480.000	\$5.480.000	\$5.480.000	\$ -
Total Gasto Anual	\$65.760.000	\$65.760.000	\$65.760.000	\$ 9.185.220

Como podemos distinguir en la tabla V, los gastos anuales determinados para ambos supuestos, son de un valor de \$65.760.000.- correspondiente a la sociedad (SPA), que para el análisis los gastos fueron debidamente pagados. Al comparar la situación con

el contribuyente B), el cual solo puede imputar el gasto presunto el 30%. Por lo tanto, para efectos de cálculo se determina el gasto presunto sobre los honorarios bruto (\$96.000.000 x 30%) determinando un resultado por un monto de \$28.800.000.- el cual excede el tope máximo definido por la ley correspondiente a 15 UTA. Por consiguiente, podrá contemplar un valor como gasto anual de \$9.185.220.- (tope 15 UTA). Para los efectos de la determinación de topes y otros valores para el desarrollo de supuestos, se considera el valor de UF del 31 de diciembre de 2020 y de la UTM correspondiente al mes de diciembre del 2020, siendo UF 29.070,33 - UTM 51.029 - UTA 612.348.

Podemos revisar el efecto que se genera en la determinación de los gastos, por un lado, vemos que el contribuyente B), ve afectada su base directamente por la sola imputación de los gastos presuntos. Contribuyente que, para el desarrollo de sus actividades como profesional independiente, incurre en gastos necesarios que resultan de la explotación de su conocimiento e intelectos, por cuanto tiene los mismos derechos respecto a imputar sus gastos contra los honorarios que devenga o percibe.

En cambio, el contribuyente A) vemos que presenta una ventaja puesto que, al prestar el mismo servicio a través de un ente jurídico, se ve completamente beneficiado por la creación de la sociedad (SPA), abriendo la posibilidad de imputación de gastos efectivos, en el sentido más amplio que modifico la norma respecto a los gastos contenidos en el Art. 31 LIR (circular Nro. 53 SII). Bajo esta comparación ya podemos identificar una inequidad tributaria. Así, el contribuyente A) se ve favorecido por la disminución de carga impositiva correspondiente a la empresa, debido que le permite determinar una menor base para efectos de pago de impuesto de primera categoría (IDPC), y por consiguiente una distribución de utilidades afectas a IGC. Lo anterior se

expresa en la siguiente tabla comparativa.

TABLA VI Base Imponible e IDPC - Supuesto Nro. 1				
Descripción	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
Tasa IDPC	27%	10%	No aplica	No aplica
Ingresos	\$ 96.000.000	\$ 96.000.000		\$ 96.000.000
Gastos	\$ -65.760.000	\$ -65.760.000		\$ -
Base Tributaria IDPC	\$ 30.240.000	\$ 30.240.000		\$ -
Impuesto Primera Categoría (IDPC)	\$ 8.164.800	\$ 3.024.000	Exenta	
Menos:				
Pagos Provisionales Mensuales (PPM)	\$ -960.000	\$ -240.000	\$ -	\$ -
Pago o (Devolución) de Impuestos	\$ 7.204.800	\$ 2.784.000	\$ -	\$ -

En la tabla anterior podemos distinguir que existe la misma base tributaria afecta al IDPC para la sociedad (SPA), para el régimen tributario 14 A) y 14 D3), quedando exenta del impuesto de primera categoría el régimen 14 D8), por plena disposición de la norma tributaria. Respecto a la tasa de IDPC que debe aplicarse, para el régimen 14A semiintegrado se establece una tasa de un 27%, en cambio, para el régimen Propyme general una tasa rebajada de un 10%, solo por los años comerciales 2021,2022 y 2023, lo anterior en virtud de las medidas que el estado impulso para apoyar a los contribuyentes, por la situación de pandemia que vive el país.

Por consiguiente, vemos que para el régimen 14 A) el monto del IDPC determinado corresponde a un valor de \$8.164.800.- y para el régimen Art. 14 D3) resulta por un monto de \$3.024.000. Para ambos valores determinados, se les aplica la rebaja de PPM, que la ley establece como porcentajes diferenciados para cada uno de los regímenes tributarios. Para el Art 14 A), que para ambos supuestos se define una tasa mínima de un 1% sobre el ingreso neto, lo anterior según lo establecido en el Art. 84 de la LIR.⁴⁰ En cambio, para Art. 14 D3) una tasa 0,25% y para el Art 14 D8) una tasa de

⁴⁰ Art. 84 LIR La tasa aplicable para el cálculo de un PPM cuando se trate de la primera declaración

un 0,2%, respectivamente. Por el contrario, para el régimen de tributación 14 D8), como la ley deja a este régimen exento de IDPC, el PPM pagado por la empresa se le asignara al socio contribuyente A) en su IGC, como un crédito a disposición del socio o accionista.

Respecto al contribuyente B), como no aplica IDPC debido que su renta se encuentra originada directamente por rentas del trabajo, no se genera ningún efecto respecto a la determinación de la base tributaria del IDPC. Por lo tanto, en su calidad de prestador de servicios no paga impuesto de primera categoría.

El contribuyente A) socio de la SPA se ve afectado en forma directa en su IGC, debido que a nivel de impuestos finales se verá disminuida su carga tributaria debido que para los cálculos que se indican para el primer supuesto, el contribuyente A) se le imputara en su IGC la totalidad de las utilidades que genero la sociedad. Bajo este mismo análisis cabe destacar que en el caso que la sociedad (SPA) se encuentra acogida al régimen de tributación del Art.14 A) y Art. 14 D3), los socios o accionistas verán afectada su base de cálculo impuestos finales (IGC o IA) solo en la medida que estos efectúen retiros o dividendos de la sociedad, por lo tanto, el contribuyente A) se ve directamente beneficiado. Debido que la propia ley le entrega la posibilidad de suspender los impuestos finales o simplemente diseñar una planificación de sus retiros o dividendos, de modo que pueda administrar su propia carga impositiva afecta IGC. Aquí vemos como la equidad tributaria se ve completamente afectada, en el cual una misma renta derivada de la fuente del trabajo, donde predomina el intelecto, la norma entrega la

de IVA o ejercicio comercial es de 1%, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84 de la LIR.

posibilidad al contribuyente de tomar la decisión de proyectar su carga impositiva, con el solo hecho de transformarse en una personalidad jurídica, asimilando la renta del trabajo como la explotación de un bien de capital.

Bajo el mismo supuesto 2, podemos agregar un ejemplo respecto como a la sociedad (SPA), donde tiene el contribuyente A), solo recibirá como dividendo el 40% de la utilidad obtenida por la empresa. Lo anterior con el objetivo de ver el efecto a nivel del IDPC que afecta a la sociedad (SPA).

TABLA VII Base Imponible e IDPC - Supuesto Nro. 2				
Descripción	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
Tasa IDPC	27%	10%	No aplica	No aplica
Ingresos	\$ 96.000.000	\$ 96.000.000		\$ 96.000.000
Gastos	\$ -65.760.000	\$ -65.760.000		\$ -
Pre-base imponible	\$ 30.240.000	\$ 30.240.000		\$ -
Dividendos informados	\$ -12.096.000	\$ -12.096.000		
RLI Reinvertida	\$ 18.144.000	\$ 18.144.000		
Rebaja Art. 14 letra E)	\$ -9.072.000	\$ -9.072.000		No aplica
Renta Líquida Imponible (afecta a IDPC)	\$ 9.072.000	\$ 9.072.000		
Impuesto Primera Categoría (IDPC)	\$ 2.449.440	\$ 907.200	Exenta	No aplica
Menos:				
Pagos Provisionales Mensuales (PPM)	\$ -960.000	\$ -240.000	\$ -	\$ -
Pago o (Devolución) de Impuestos	\$ 1.489.440	\$ 667.200	\$ -	\$ -

Podemos evidenciar el efecto que tiene en la determinación de la base de IDPC, cuando la sociedad puede acogerse al beneficio tributario del Art. 14 letra E) y como la base afecta a impuesto puede verse erosionada, cuando la empresa cumple con los requisitos que le permite utilizar el beneficio indicado en el Art. 14 letra E), generando una disminución de base y por consiguiente un menor IDPC. Por lo tanto, vemos que el contribuyente A) tiene un beneficio indirecto debido que como único accionista incurrirá en un menor desembolso para el pago del IDPC, por aplicar esta franquicia

tributaria. Así es como nuevamente la propia ley otorga éste beneficio, el cual puede acceder el contribuyente A) solo por haber materializado su servicio a través un vehículo jurídico como una sociedad (SPA). Por otra parte, el contribuyente B) se ve completamente afectado, debido que la ley no otorga un beneficio de similares características, por lo tanto, sigue afectado su carga impositiva. Por ende, el análisis por si solo demuestra el impacto que tiene esta figura en la equidad tributaria.

Como último análisis veremos el efecto que se produce en la línea correspondiente al monto de impuestos finales de cada contribuyente, viendo la diferencia que se genera a nivel de la equidad tributaria sobre la carga efectiva tributaria de cada contribuyente.

TABLA VIII Base e Imptos. Finales (IGC) - Supuesto Nro. 1				
Descripción	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
Honorarios Bruto	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 96.000.000
Deducción Gastos Presuntos (Tope 15 UTA)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 9.185.220
Dividendo Accionista (Contribuyente B)	\$ 30.240.000	\$ 30.240.000	\$ 30.240.000	\$ -
Remu. Accionista (contribuyente B)	\$ 36.000.000	\$ 36.000.000	\$ 36.000.000	
Base Afecta IGC	\$ 66.240.000	\$ 66.240.000	\$ 66.240.000	86.814.780
Impto. Global Complementario (IGC)	\$ 9.237.166	\$ 9.237.166	\$ 9.237.166	\$ 16.105.218
Menos Creditos:				
Crédito Retención 11,5%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -11.040.000
Débito por Restitución Crédito (35%)	\$ 2.857.680	\$ -	\$ -	\$ -
Crédito IDPC	\$ -8.164.800	\$ -3.024.000	\$ -	\$ -
Crédito Impuesto Unico Segunda Categoria	\$ -2.110.557	\$ -2.110.557	\$ -2.110.557	\$ -
PPM a disposicion del accionista			\$ -192.000	
Total Créditos	\$ -7.417.677	\$ -5.134.557	\$ -2.302.557	\$ -11.040.000
Pago de Impuestos	\$ 1.819.489	\$ 4.102.609	\$ 6.934.609	\$ 5.065.218

Como se detalla en la tabla anterior, podemos apreciar la diferencia significativa que se genera en ambos contribuyentes de impuesto finales (A - B), respecto a su base y el efecto en el impuesto global complementario determinado. A su vez al contribuyente B), se ve notoriamente afectado debido que considera en su IGC la totalidad del honorario bruto por la emisión de las boletas de honorarios como profesional

independiente, y solo tiene la posibilidad de rebajar los gastos presuntos. Por consiguiente no tener la opción de rebajas de tasa y menos la posibilidad de suspender los impuestos. Vemos como en el caso del contribuyente A), donde su carga tributaria se ve directamente disminuida, debido que la empresa la cual constituyo para la prestación de sus servicios pudo imputar la totalidad de los gastos efectivos, que la ley le faculta, obteniendo una base de impuestos de IDPC rebajada. Pudiendo el accionista llevar a su IGC un menor valor, sobre el supuesto que el contribuyente A) retiro toda la utilidad que genero la empresa, situación que se ve reflejada en la estructura tributaria del régimen 14A y 14D3.

En la misma línea de análisis se efectúa una revisión de los créditos que cada contribuyente puede imputar contra el IGC. Donde el contribuyente B), puede rebajar como crédito solo las retenciones por las boletas de honorarios, que de acuerdo con la actual normativa corresponde a una tasa de retención de 11,5%, que para efectos de cálculo corresponde a un valor \$11.040.000.- (honorario bruto de \$96.000.000 x 11,5%), determinando una carga efectiva de impuesto final por un valor de \$16.105.218.- Por otra parte, al analizar al contribuyente A), identificamos los créditos adicionales que puede imputar el contribuyente en contra del IGC. Considerando que nuestra estructura tributaria está diseñada bajo un sistema de tributación integrado, el contribuyente A) puede rebajar el crédito por el IDPC que pago la empresa. Como se indica en la tabla anterior, queda visualizado que el contribuyente A), solo para el régimen de tributación 14 A) debe pagar un débito por restitución del crédito, lo anterior opera como una forma de sanción, por caer o mantenerse en este régimen, sin embargo, el socio o accionista puede utilizar el 100% de crédito por el IDPC debiendo

restituir un 35%, resultando un crédito disponible por este concepto de un 65%. Figura que no se registra para el régimen de tributación Art. 14 D3), donde el socio o accionista puede utilizar el 100% del crédito sin tener que restituir una diferencia por crédito utilizado. A su vez, respecto al régimen del Art. 14 D8) el contribuyente A), no tiene elección de aprovechar el crédito por IDPC, debido que la ley definió para este régimen una exención del IDPC. Principalmente este régimen tiene una particularidad la cual la sociedad al determinar su utilidad, esta es asignada directamente al socio, como una forma de atribución, pero también como una suerte de castigo, debido que por su naturaleza no queda afecta al IDPC, y por ende el accionista no puede aprovechar el crédito por el impuesto pagado por la empresa, haciendo una similitud respecto de la oportunidad de pagar los impuesto con el contribuyente B), solo en esta línea podemos identificar un denominador común.

TABLA IX Base e Imptos. Finales (IGC) - Supuesto Nro. 2				
Descripción	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
Honorarios Bruto	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 96.000.000
Deducción Gastos Presuntos (Tope 15 UTA)	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 9.185.220
Remu. Accionista (contribuyente B)	\$ 36.000.000	\$ 36.000.000	\$ 36.000.000	\$ -
Base Afecta IGC	\$ 36.000.000	\$ 36.000.000	\$ 36.000.000	86.814.780
Impto. Global Complementario (IGC)	\$ 2.110.557	\$ 2.110.557	\$ 2.110.557	\$ 16.105.218
Menos Creditos:				
Crédito Retención 11,5%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -11.040.000
Débito por Restitución Crédito (35%)		\$ -	\$ -	\$ -
Crédito IDPC			\$ -	\$ -
Crédito Impuesto Unico Segunda Categoria	\$ -2.110.557	\$ -2.110.557	\$ -2.110.557	\$ -
PPM a disposicion del accionista			\$ -192.000	
Total Créditos	\$ -2.110.557	\$ -2.110.557	\$ -2.302.557	\$ -11.040.000
Pago de Impuestos	\$ 0	\$ 0	\$ -192.000	\$ 5.065.218

En el segundo supuesto, vemos como carga del impuesto finales se ve notoriamente disminuida debido que el contribuyente A), solo considera en su base de IGC las

remuneraciones pagadas por la sociedad (SPA). Donde se puede distinguir que bajo este supuesto independiente del régimen tributario que se haya acogido la sociedad (SPA), permite igualar las bases afectas a IGC por un monto \$2.110.557.- A su vez, respecto a la forma que se pagará el impuesto finalmente, se podrá asignar como crédito impuesto único que la empresa le retuvo por las rentas obtenidas durante el ejercicio. En cambio, vemos que el contribuyente B), sigue la misma carga impositiva no vemos ningún efecto que permita una disminución en su carga tributaria efectiva, solo pudiendo imputar el gasto presunto del 30%. Perdiendo todas las opciones de rebajar su base con gastos efectivos, y menos la posibilidad de asignarse como prestador de servicios una remuneración, entendiéndose que la norma asume que sus honorarios, son la única forma de ingreso no pudiendo optar a rebajas de tasas y crédito.

A continuación, queda representada la carga efectiva de impuesto de cada contribuyente, la que responde a nuestro cuestionamiento en relación con la inequidad tributaria que se produce cuando dos contribuyentes que perciben el mismo nivel de ingreso derivado de la misma fuente de la renta, vemos los efectos que se generan en impuestos finales.

TABLA X Carga Efectiva IGC				
Supuesto Nro. 1				
Descripción	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
Carga Efectiva Impuesto	\$ 12.094.846	\$ 9.237.166	\$ 9.237.166	\$ 16.105.218

Supuesto Nro. 2				
Descripción	Contribuyente A			Contribuyente B
	Soc. SPA	Soc. SPA	Soc. SPA	
	Art. 14A Semi-Integrado	Art. 14D3 General	Art. 14D8 Transparente	
Carga Efectiva Impuesto	\$ 2.110.557	\$ 2.110.557	\$ 2.110.557	\$ 16.105.218

Como se distingue en la tabla X de cada contribuyente, donde comparamos dos contribuyentes que perciben rentas del trabajo sobre un mismo ingreso. Su base contiene diversas erosiones que permiten incidir directamente sobre la determinación de impuestos finales. Y así generar una diferenciación en las cargas impositivas, dejando al contribuyente con diversas alternativas de tributación que, sin embargo, afectan la equidad tributaria, y como la ley otorga estas ventanas para optar a diferentes beneficios tributarios. Permitiendo tratar a las rentas de trabajo, como una renta de capital siendo que no existe la utilización real y material de un bien de capital, solo el ánimo de entregar un servicio profesional, el cual emana exclusivamente de la fuente del trabajo y de la explotación del intelecto.

5.- CONCLUSIONES

De modo de responder a los objetivos descritos, y de acuerdo con el desarrollo de los casos planteados, cuando es necesario efectuar una comparación de la carga tributaria de dos contribuyentes que obtienen una misma renta del trabajo, y como la ley entrega diferentes alternativas para desarrollar esta actividad. Dejando a pleno derecho al contribuyente de optar por una estructura tributaria, que a veces solo es seleccionada como por opción natural, y no con un conocimiento total de la materia. Por lo tanto, se hace necesario realizar una comparación y sus efectos cuando un contribuyente que entrega un servicio profesional, donde su principal elemento para el desarrollo es su conocimiento, para ello es necesario establecer puntos de comparación sobre dos contribuyentes que desarrollan una misma actividad del trabajo bajo un mismo ingreso, para uno de ellos se configura una estructura societaria, donde le permite entregar su servicio a través de un ente jurídico, por otro lado, lo comparamos con un profesional independiente que tributa bajo el marco legal del Art. 42 N° 2 (LIR), prestación de servicio a honorarios, acogiéndose a gastos presuntos del 30%. Lo anterior, con el principal objetivo de demostrar como la equidad tributaria se ve afectada, y de acuerdo con el desarrollo numéricos poder rescatar si podemos proponer algunas mejoras o limitaciones, en base a los actuales regímenes tributarios que ayuden disminuir las brechas en las cargas efectivas de impuestos finales.

Como primera conclusión del trabajo de investigación debemos enfocarnos como la ley define las rentas del trabajo, la cual establece expresamente que corresponde al esfuerzo físico e intelectual, entonces nace el cuestionamiento como la norma abre estas opciones de tributación diferente y como utilizar un vehículo jurídico completamente

valido. Para entregar un servicio que es originado por las rentas del trabajo, y pudiendo acogerse a un régimen de tributación general con todas las alternativas de tributación, créditos, franquicias. Haciendo un efecto de transformación de la renta, dejándola inmediatamente bajo una de las actividades de renta de capital definidas en el Art. 20 (LIR). De lo anterior, nacen algunas interrogantes que quedan disponibles para su análisis y que es importante dejarlas señaladas en las conclusiones. ¿No sería necesario establecer algunas condiciones particulares, que restrinjan esta transformación de la renta? Quizá las restricciones podrían ir por el nivel de ventas, establecer limitaciones por estructura societaria, sistema de tributación por código de actividad económica, etc.

A su vez, vemos como la figura tributaria a través de un ente jurídico permite que el contribuyente de alguna medida permita simular una planificación de sus impuestos finales, permitiendo que el socio pueda ir controlando su carga impositiva, respecto a los retiros o dividendos que el socio o accionista pueda incorporar en su base de IGC. Considerando que en los regímenes tributarios Art. 14 A), Art. 14 D3), se puede suspender el impuesto debido que tendrá una consecuencia en impuestos finales en la medida que estos sean retirados o distribuidos.

Dentro de las conclusiones es importante señalar que el contribuyente que opera a través de una sociedad, posee una suerte de escudo tributario, donde vemos que la carga tributaria efectiva tiene el mismo valor, solo generando una diferencia a destacar en el caso del régimen Art. 14 A), respecto a la cuota de restitución del 35% que, si es parte de la carga tributaria del contribuyente, evidentemente en la medida que socio o accionista percibida dicho retiro o accionista, considerando que ahí nace dicha

tributación.

Por otro lado, vemos como un contribuyente que presta servicio como independiente se ve directamente afectado, donde podemos evidenciar que en ambos supuestos desarrollados el contribuyente presenta el mismo valor de carga efectiva de impuesto. Considerando que no tiene opciones de rebajas de tasas o de créditos que le permita disminuir su carga impositiva, generando una inequidad horizontal al comparar ambos contribuyentes bajo un mismo ingreso y de las mismas características.

Por otra parte, podemos identificar que en la últimas reformas tributarias implementadas nada se ha expresado en relación a incentivar o buscar alternativas que incentiven la creación de diferentes empresas de asesoramiento donde, puedan otorgarse algunas franquicias tributarias y tasas diferenciadas de impuesto, considerando que la mayoría de los prestadores de servicios, trabajan generalmente solo, por lo tanto, impulsa claramente a una evasión de impuestos, considerando que en la práctica muchos de ellos por lo que implica su carga impositiva dejan de cumplir con su obligación tributaria.

Respecto a los supuestos y análisis desarrollados, podemos visualizar que la Ley N°21.210, ha tenido un leve acercamiento respecto a generar una equidad tributaria e relación a los supuestos planteados, considerando que el régimen Art. 14 D8) tiene una similitud respecto al contribuyentes prestador de servicios, debido genera el cumplimiento tributario en forma inmediata, por lo consiguiente, existe una similitud en términos de la oportunidad que se deben declarar y pagar los impuestos. Debido que el régimen 14 D8), queda exento de IDPC, por o tanto, se configura el concepto “atribución” haciendo que la utilidad obtenida por la empresa se afecte inmediatamente

en IGC. Lo mismo ocurre con el contribuyente prestador de servicios, debido que debe declarar y pagar sus impuestos en el mismo periodo que estos se generan, no así en el caso que se expuso anteriormente cuando la sociedad (SPA), queda bajo el régimen de tributación Art. 14 A) o 14 D3), que se verá afectado en impuestos finales si lo sí, cuando el socio o accionista perciba retiros o dividendos desde la sociedad (SPA), permitiendo suspender la tributación en impuestos finales.

Por consiguiente, podemos distinguir una figura tributaria específica que se encuentra debidamente regulada, la que concierne aquellas rentas del trabajo, que llevan a opciones de tributación diferente y, como consecuencia, teniendo un impacto significativo en la determinación de las bases tributarias y en impuestos finales, ya sea en IGC o en IA. En dicho escenario evidenciamos que estamos frente a un tipo de régimen de tributación progresiva, donde las rentas percibidas tienen una atribución directa en los impuestos finales. En cambio, para la misma renta del trabajo, pero que opta por tributar sus ingresos bajo la regla de las rentas de capital, según lo dispuesto el Art. 20 LIR, y bajo la regulación del Impuesto de Primera Categoría, permite acogerse a las diferentes franquicias y exenciones que la propia Ley establece, incluso pudiendo suspender la tributación de los impuestos finales. Lo anterior genera problemas en la equidad tributaria, debido que permite erosiones en la base tributaria, sin embargo, el contribuyente que actúa de acuerdo con lo establecido por la normativa respecto a la tributación de las rentas del trabajo no estaría afecto a las mismas erosiones que poseen las rentas de capital produciendo una desigualdad tributaria.

4. 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

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.

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..

Fajardo Castro, J. (2020). *“Multi-Ley 2020”*. Compendio Tributario y Laboral. Chile 2020.

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.

Jurisprudencia

Oficio N.º 3.379, del 04 de diciembre de 1996. Javier Etcheverry Celhay, Director del Servicio de Impuestos Internos.

Oficio N.º 2.832, del 15 de septiembre de 2009. Ricardo Escobar Calderón, Director del Servicio de Impuestos Internos.

Oficios 1311, 2018. Del 25 de junio de 2018. Fernando Barraza, Director del Servicio de Impuestos Internos.

Oficios 706, 2018. Del 13 de abril de 2018. Fernando Barraza, Director del Servicio de Impuestos Internos.

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