Resumen ejecutivo Bachelet-Arenas

Christian Aste
Abogado, Magister Derecho Económico
Universidad de Chile.
Presidente Comisión Tributaria CNC
Profesor Postgrado UDD

Con fecha 1 de abril del corriente, la señora Presidenta de la República, doña Michelle Bachelet Jeria, remitió a la Honorable Cámara de Diputados el Mensaje Número 24-362, que contiene el proyecto de ley sobre Reforma Tributaria, el cual pretende introducir a nuestra legislación vigente las modificaciones que en el presente informe nos permitimos resumir y detallar, con los correspondientes comentarios:

Origen y fundamento del proyecto

En el capítulo referido a su motivación, el proyecto señala que "La necesidad de resolver las brechas de desigualdad" que existen "exige realizar cambios profundos y estructurales". Agrega que la más importante de estas transformaciones es aquella que nos permitirá avanzar hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles. Esto, señala el mensaje, no sólo producirá una mayor inclusión social, beneficiando a los miles de niños y niñas, jóvenes y sus familias que quieren mejorar su bienestar. También permitirá que numerosos profesionales y técnicos con grados crecientes de calificación den el impulso que necesita nuestra economía.

Contenido del proyecto

Para alcanzar estos objetivos, el proyecto propone los siguientes cambios a la legislación tributaria hoy vigente:

I.- Impuesto a la Renta

1.- Aumento de la tasa del Impuesto de Primera Categoría

Propone elevar, en forma gradual, la tasa del impuesto a las empresas del actual 20%, a un 25% (21% el 2014; 22,5% el 2015; 24% el 2016 y 25% a partir del 2017). Este impuesto seguirá operando como un anticipo de los impuestos personales.

Actualidad Juridica 30.indd 11 11-07-14 19:26

2.- Tributación sobre base devengada y término del Fondo de Utilidades Tributables (FUT)

A partir de la operación renta 2018, el sistema operará en base devengada. Esto significa que los dueños de las empresas deberán tributar por la totalidad de las utilidades de sus empresas y no sólo sobre aquellas utilidades que retiren. De esta forma se termina con el actual mecanismo del Fondo de Utilidades Tributables (FUT).

Para determinar la participación que los contribuyentes tienen en la renta devengada por sus empresas, se introduce el concepto de renta atribuida, estableciéndose que los contribuyentes deben llevar los siguientes registros: 1.1.- Registro de las rentas atribuidas que se reciben; 1.2.- Registro de las rentas que se atribuyan a otras sociedades; 1.3.- Registro que contenga la retención que debe acreditarse; y 1.4.- Registro que incluya las diferencias temporales por depreciación o por diferencias contables, que sean consecuencia de ajustes, provenientes de imputaciones anticipadas o por reconocimiento diferido de ingresos.

El SII puede objetar la renta que se atribuye, aunque la atribución de las rentas a socios, comuneros o accionistas se realice en función a lo acordado en el contrato social, generándose como consecuencia de ella ajustes en los registros, y aumentando la judicialización de los casos. La ley impide el desarrollo de las empresas familiares, al asumir que la inclusión de los parientes en las sociedades se hace con el fin de eludir los impuestos. En efecto, se faculta al Servicio para que pueda impugnar las atribuciones realizadas si no conservan condiciones normales de mercado y cuando se incorpore la cónyuge u otros parientes si ello se ha realizado con motivos de reducir la renta atribuida a la persona que le hubiese correspondido. Se agrega una norma de control para evitar que contribuyentes eludan el pago del impuesto a través de la enajenación de su inversión antes del cierre del año en que le deban ser atribuidas las rentas afectas a impuesto.

Cabe subrayar que este nuevo sistema de tributación implicará que las utilidades tributarias generadas a nivel corporativo se atribuyan a los socios, accionistas o las personas naturales sin domicilio o residencia en Chile o personas jurídicas constituidas en el extranjero que hayan constituido cualquier clase establecimiento permanente en Chile, para pagar los impuestos finales (Global Complementario o Adicional), independiente de si éstas han sido retiradas o distribuidas.

Las entidades que participen en otras sociedades deberán atribuir a sus propietarios las rentas que a su vez les sean atribuidas de esas compañías, y así sucesivamente, hasta que estas utilidades alcancen a un contribuyente final de Global Complementario o Adicional (utilidades atribuidas de terceros).

Las pérdidas tributarias del ejercicio y de ejercicios anteriores de una entidad podrán ser absorbidas por las utilidades tributarias que le sean asignadas de otras

Actualidad Juridica 30.indd 12 11-07-14 19:26

entidades que tributen con contabilidad completa y con el régimen del artículo 14 ter, pudiendo inclusive recuperar los impuestos pagados por esas utilidades.

Las utilidades atribuidas de terceros sólo serán a su vez atribuidas a los propietarios de una entidad, si ellas no resultan absorbidas por la pérdida tributaria de la compañía.

3.- Retención del 10%

El Proyecto de Reforma Tributaria establece que los contribuyentes que deban atribuir las utilidades, deban practicar al término del ejercicio una retención del 10% sobre el total de la renta a atribuir.

Los contribuyentes que no sean sociedades anónimas y que sólo tengan propietarios, socios, accionistas o comuneros que sean personas naturales domiciliadas o residentes en Chile no estarán sujetos a la obligación de retener.

Tratándose de atribuciones realizadas a contribuyentes no domiciliados ni residentes en Chile, la tasa de retención será equivalente a la tasa del 35% menos la tasa de crédito por Impuesto de Primera Categoría a que tengan derecho las cantidades que serán atribuidas.

4.- Ajustes en el FUT por aplicación de normas transitorias

Las disposiciones transitorias del Proyecto de Ley fijan una serie de normas que operan entre los años comerciales 2015 y 2016, entre las que se pueden destacar: Se iguala la tributación de los socios de sociedades de personas a la tributación de los accionistas, debiendo tributarse con los impuestos finales sin considerar el saldo FUT disponible. A raíz de ello, el FUT de las sociedades de personas pasa a ser un registro que tiene como objetivo la asignación de créditos de las cantidades retiradas, tal como es en el caso de las sociedades anónimas.

Con el cambio desaparece el concepto de retiro en exceso en las sociedades de personas. Los derechos sociales enajenados se considerarán como retiro del enajenante hasta la cantidad invertida en la adquisición de esos derechos, tal como en el caso de las acciones de pago. El monto factible de reinvertir en la enajenación de derechos sociales será equivalente al valor de adquisición, tal como en el caso de las acciones de pago.

Deberán anotarse en el FUT, en forma separada, las reinversiones en acciones de pago y derechos sociales, debiendo deducirse las disminuciones de capital en favor del inversionista con cargo a dichas cantidades o las sumas que deban entenderse retiradas por haberse enajenado las acciones o derechos sociales.

Actualidad Juridica 30.indd 13 11-07-14 19:26

5.- Retiros en exceso

Los retiros en excesos pendientes de tributación que existan al 31 de diciembre de 2014 deberán sujetarse a las normas del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que entre en vigencia a contar del 1 de enero de 2017, debiendo anotarse en registro de diferencias temporales. A contar del 1 de enero de 2015, los retiros en exceso existentes en las sociedades que resulten absorbidas se mantendrán pendiente de tributación en las empresas que se crean o subsistan. En el caso de divisiones, los retiros en exceso se asignarán en función del capital propio tributario de la sociedad que se divide. En el caso de la conversión los retiros en exceso se mantendrán en la empresa que nace.

6.- FUT acumulado

Los contribuyentes que mantengan utilidades acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2017 deberán aplicar las siguientes reglas respecto de los retiros, remesas o distribuciones que se efectúen a partir del año comercial 2017:

Los retiros, remesas o distribuciones deberán imputarse en primer término a las rentas atribuidas propias y en segundo término a las rentas exentas e ingresos no renta. Si los retiros, remesas o distribuciones exceden estas cantidades indicadas deberán imputaran al saldo del FUT acumulado al 31 de diciembre de 2016, gravándose con los impuestos Global Complementario o Adicional hasta agotar el saldo acumulado, considerando las normas vigentes al 31 de diciembre de 2016.

Si los retiros, remesas o distribuciones son efectuados por contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría con contabilidad completa, deberán anotarse en el FUT o FUNT considerando las mismas reglas antes indicadas.

El saldo de las diferencias entre la depreciación acelerada y la normal que se mantengan al 31 de diciembre de 2016 deberán incorporarse al Registro de Diferencias Temporales incorporado en el nuevo artículo 14.

7.- Registro especial

Para el control de las reinversiones de utilidades efectuadas a través de aportes de capital a partir del año comercial 2015 y las efectuadas mediante adquisición de acciones de pago independiente de la fecha de adquisición, cuando no se hubiesen enajenado o no se hubiere efectuado una devolución de capital con cargo a esas cantidades al 31 de diciembre de 2016, la sociedad deberá mantener un registro especial de dichas reinversiones, las que solamente se gravarán conforme al texto vigente al 31 de diciembre de 2016 del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Actualidad Juridica 30.indd 14 11-07-14 19:26

8.- Otras modificaciones

8.1.- Ajustes a la tasa máxima marginal del impuesto de las personas

Se reduce la tasa máxima de los impuestos personales, del 40% actual a un 35%, a partir del año calendario 2017, es decir simultáneamente con la entrada en vigencia el nuevo sistema sobre base devengada.

8.2.- Ajustes a la tributación sobre las ganancias de capital

En el proyecto se introduce una serie de modificaciones en el ámbito de las ganancias de capital:

a.- En primer lugar, se establece que toda ganancia de capital debe quedar gravada con el impuesto a la renta, sin perjuicio de mantenerse el ingreso no renta a las ganancias de capital de acciones. Se deroga el Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único por el Mayor Valor en la venta de acciones y derechos sociales. Para los contribuyentes que deban declarar el Impuesto de Primera Categoría en base a rentas efectivas, el mayor valor quedará sujeto a régimen general.

b.- Se elimina la exención a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de bienes raíces, las cuales deberán tributar, pero reconociéndose el costo de las mejoras que se hayan incorporado al bien raíz. Sin embargo, no se considerará renta la ganancia de capital de la venta de la vivienda propia destinada a la habitación del enajenante o su familia, a la fecha de la enajenación. En todo caso, no constituirá renta sólo aquella parte del mayor valor que no exceda de 8.000 unidades de fomento según su valor a la fecha de enajenación

Artículo 17 N° 8 letra e) Venta de inmueble

Antecedentes

Persona natural		
Rentas anuales por concepto de sueldo		27.074.595
Impuesto único de segunda categoría		1.947.344
Intereses por crédito hipotecario		3.471.012
Venta segundo inmueble de su propiedad con fecha 31 de diciembre de 2013		
Precio de venta	2.650 UF	
Costo según escritura	1.990 UF	
Mayor valor generado	660	
Inmueble adquirido mediante crédito hipotecario		

UF al 31 de diciembre de 2013	23.309,56

Declaración anual de impuesto

Línea 9	Sueldos	27.074.595
Línea 15	Intereses por crédito hipotecario	-3.471.012
Línea 17	Base Imponible	23.603.583
Línea 18	Impuesto G.C (tasa 0,08)	1.036.967
Línea 31	Crédito por Impuesto único	-1.947.344
Línea 36	Impuesto G.C	-910.377
Línea 63	**Resultado liquidación anual impuesto**	**-910.377**

Ingreso no renta por venta de inmueble

Actualidad Juridica 30.indd 15 11-07-14 19:26

Artículo 17 N° 8 letra e) Venta de inmueble (Propuesta reforma)

Declararación anual de impuesto

Línea 9	Sueldos		27.074.595
Línea 5	Otras rentas		15.384.310
Línea 15	Intereses por crédito hipotecario		-3.471.012
Línea 17	Base imponible		38.987.893
Línea 18	Impuesto G.C (tasa 0,23)		3.516.814
Línea 31	Crédito por impuesto único		-1.947.344
Línea 33	Crédito con derecho a devolución		-3.846.078
Línea 36	Impuesto G.C		-2.276.608
Línea 38	Base imponible	15.384.310	
Línea 38	Impuesto de 1era categoria tasa 25%		3.846.078
			-2.276.608
Línea 63	**Resultado liquidación anual impuesto**		**1.569.470**

En el ejemplo transcrito puede constatarse que de obtenerse una devolución de $910.377 el contribuyente pasará a tener que pagar $1.569.470.

c.- En el caso de las acciones y derechos sociales, se reconocen como parte del costo del activo las utilidades retenidas en la empresa entre la fecha de adquisición y la fecha de venta de los títulos, en concordancia con el nuevo esquema de tributación en base devengada.

d.- Se modifica la actual forma de tributación de las ganancias de capital, en cuanto distingue entre ganancias habituales y no habituales, tratando a las primeras como renta ordinaria y aplicando a las segundas un impuesto único igual a la tasa de primera categoría. En vez de ello, el proyecto establece un tratamiento diferenciado en función del plazo en que se mantiene la propiedad del activo. Si ese plazo es inferior o igual a un año, las ganancias de capital tributarán como renta ordinaria. Si el plazo es superior a un año, se aplicará sobre la ganancia de capital la tasa marginal promedio que resulte de incorporar la ganancia anualizada a la base imponible del Impuesto Global Complementario de los años anteriores, con tope de 6 años.

e.- Se autoriza deducir como parte del costo de enajenación la proporción que corresponda de las utilidades que no hayan sido retiradas, remesadas o distribuidas. Para los contribuyentes afectos a Global Complementario o Impuesto Adicional, si la enajenación de las acciones o derechos sociales es realizada antes de un año desde la adquisición, el mayor valor queda afecto a Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional. En caso que la enajenación de las acciones o derechos sociales se realice a lo menos un año después de la adquisición, el mayor valor tributará sólo con Global Complementario o Adicional.

Vigencia de los puntos anteriores: a partir del 1 de enero de 2017.

f.- Se incorpora un nuevo inciso cuarto del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el que dispone que los intereses y demás gastos financieros que

Actualidad Juridica 30.indd 16 11-07-14 19:26

provengan de créditos destinados directa o indirectamente a la adquisición de derechos sociales, acciones, bonos y en general cualquier tipo de capital mobiliario, no podrán ser deducidos como gasto, pasando a formar parte del costo de dichos activos, en la proporción que corresponda. **Esta norma entrará en vigencia a partir del primer día del mes posterior al de la publicación de la Ley.**

8.3.- Ajustes a la tributación de los fondos

La reforma presenta una serie de modificaciones para ajustar la tributación de los vehículos de inversión (fondos mutuos y fondos de inversión públicos) al sistema sobre base devengada. Las modificaciones buscan establecer total transparencia en el traspaso de los flujos de utilidad a los tenedores de cuotas de los vehículos de inversión. Esto es, que las utilidades devengadas de los instrumentos subyacentes (acciones, instrumentos de renta fija, entre otros) pasen en forma directa a los tenedores de cuotas. Para esto, se emula el funcionamiento del traspaso de flujos (dividendos e intereses) a los tenedores de cuotas que actualmente rige para los fondos mutuos.

8.4.- Objeciones a ciertos gastos

A contar del año comercial 2017, el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispondrá algunas modificaciones.

Se aumenta la tasa que aplica los gastos rechazados pagados, de un 35% a un 40%. Este concepto se pretende aplicar también a las diferencias determinadas por tasaciones y ajustes por precios de transferencias. Se mantiene el incremento del 10% incluido en la reforma tributaria del año 2012, cuando los mencionados gastos rechazados beneficien directamente a los propietarios, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad. Se elimina del artículo 21 la disposición que consideraba como gastos en beneficios de las personas antes mencionadas, aquellas partidas que benefician a los cónyuges, hijos no emancipados legalmente o cualquier otra persona relacionada con los propietarios, socios, comuneros o accionistas de la empresa, comunidad o sociedad, en los términos del artículo 100 de la Ley sobre Mercado de Valores. Se establece que la presunción de beneficio por el uso o goce de los bienes de los activos de la empresa afecta con este impuesto no podrá ser menor al monto equivalente a la depreciación anual, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente.

Se rechazan como gasto y como crédito fiscal las facturas de supermercados y negocios afines, que excedan de 1 UTM, salvo que dichos gastos sean autorizados por el SII.

Actualidad Juridica 30.indd 17 11-07-14 19:26

8.5.- Se limita el régimen de renta presunta a microempresas

La Ley de Impuesto a la Renta establece presunciones de renta para determinados segmentos de algunos sectores (agricultura, transporte, minería y explotación de bienes raíces). El proyecto propone derogar estos regímenes a partir del año 2015.

A contar del año comercial 2015, se establece un nuevo sistema de renta presunta opcional para las microempresas, es decir, aquellas con ventas menores a 2.400 UF, donde dichos contribuyentes podrán optar entre el mínimo pago derivado de tributar conforme al régimen de renta presunta actualmente establecida en la ley o el sistema simplificado del artículo 14 ter, lo que contribuirá a su formalización.

Sólo podrán acogerse a esta nueva norma las personas naturales que actúen como empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, las comunidades cuyo origen sea la sucesión por causa de muerte formadas exclusivamente por personas naturales.

Para establecer si el contribuyente cumple con el límite de ingresos para calificar como microempresa, deberá sumar a sus ingresos por ventas y servicios el total de los ingresos por ventas y servicios obtenidos por relacionados

Artículo 34 bis Renta presunta trasporte de pasajeros

Antecedentes

-

1 Sociedad de personas

	Participación
Socio A	30%
Socio B	70%

2 Activos

5 Minibuses Año 2012

Valor corriente en plaza 9.900.000 C/U

Actualidad Juridica 30.indd 18 11-07-14 19:26

3 Ingresos anuales en UTM	2.700	UTM 31.12.2013	40.772
Ingresos anuales en $	110.084.400		
Ingresos mensuales	9.173.700		

4 Tributación impuesto 1era categoria año tributario 2014

Valor corriente en plaza	Cantidad	Valor total	Presunción de renta	Renta presunta
9.900.000	5	49.500.000	10%	4.950.000

Base imponible	10%	4.950.000
Impuesto 1era Cat.	**20%**	**990.000**

5 Tributación Impuesto Global Complementario

-	Monto	Crédito	IGC / Dev.
Socio A	1.485.000	297.000	-297.000
Socio B	3.465.000	693.000	-693.000
Total	**4.950.000**	**990.000**	-990.000

	1era categ.	IGC	Total
Carga tributaria total	990.000	-990.000	0

Propuesta reforma

Antecedentes

Sociedad de personas

	Participación
Socio A	30%
Socio B	70%

Ingresos	110.084.400		
Costos	44.410.000	**Supuesto**	
Utilidad del ejercicio	65.674.400	Remuneraciones	21.600.000
		Depreciación	4.950.000
		Mantenciones	3.360.000
		Combustible	12.000.000
		Otros gastos	2.500.000

Tributación impuesto de primera categoría

Base imponible	65.674.400
Tasa 25%	16.418.600

Tributación impuesto Global Complementario

	Monto	Crédito	IGC / Dev.
Socio A	19.702.320	4.925.580	-4.200.714
Socio B	45.972.080	11.493.020	-6.226.407
Total	**65.674.400**	**16.418.600**	-10.427.121

	1era categ.	IGC	Total
Carga tributaria total	16.418.600	-10.427.121	**5.991.479**

Actualidad Juridica 30.indd 19 11-07-14 19:26

8.6.- Normas internacionales

a.- Se establece una norma de control internacional sobre rentas pasivas de empresas chilenas en el exterior. Esta norma combate el diferimiento de impuestos sobre rentas pasivas de fuente extranjera. Se incorpora la letra G artículo 41 a la Ley sobre Impuesto a la Renta que dispone que los contribuyentes o patrimonio de afectación con domicilio, residencia o constituidos en Chile, que directa o indirectamente controlen entidades sin domicilio ni residencia en el país, deberán considerar como devengadas o percibidas las rentas pasivas percibidas o devengadas por dichas entidades controladas, conforme a las normas establecidas en dicho precepto legal.

No obstante las definiciones dadas por la reforma de entidad controlada, se presumirá que se trata de una entidad controlada cuando la empresa en que se tenga participación directa o indirecta se encuentre constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación.

Para estos efectos se consideran rentas pasivas, entre otras, los dividendos, retiros de utilidades, intereses, ganancias de capitales, regalías. Vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

b.- Se establece que los pagos al exterior efectuados a partes directa o indirectamente relacionadas con la entidad local, sólo serán deducidos como gasto en el año calendario o comercial de su pago, abono en cuenta o puesta a disposición, siempre y cuando se haya declarado y pagado el respectivo Impuesto Adicional, salvo que tales pagos estén liberados de este tributo con motivo de la ley o de un convenio tributario.

La vigencia de esta modificación no es clara

c.- Se eliminan del inciso cuarto del artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta las normas relativas al exceso de endeudamiento y se establecen nuevas normas respecto de esta materia en el artículo 41 letra F).

La nueva norma afecta, además de los intereses, a cualesquier otros gastos asociados al financiamiento tales como comisiones, remuneraciones, u otros. Adicionalmente, si bien se mantiene la relación 3:1 para determinar si existe exceso de endeudamiento, también se considerará que existe dicho exceso si los gastos de financiamiento exceden del 50% de la Renta Líquida Imponible del ejercicio antes de deducir dichos gastos. Para estos efectos se establecen ciertos ajustes que deben realizarse a la Renta Líquida Imponible.

Actualidad Juridica 30.indd 20 11-07-14 19:26

Finalmente la norma establece que para efectos de calcular el exceso de endeudamiento no sólo deben considerarse las deudas contraídas con el extranjero, sino también las deudas contraídas con partes domiciliadas o constituidas en el país.

Vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

8.7.- Modificaciones en los mecanismos de depreciación

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

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

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

Por su parte, con la reforma tributaria en régimen y bajo el sistema de base devengada, la depreciación acelerada se extenderá para el cálculo de los impuestos terminales que deban pagar sus propietarios.

8.8.- Suprime los regímenes especiales contenidos en el artículo 14 bis, ter y quáter, incorporando bajo un nuevo 14 ter, un sistema especial orientado a favorecer a contribuyentes que tienen ingresos menores a 25000 UF

El régimen del artículo 14 bis permite tributar en base a renta retirada con los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en vez de devengada, eximiéndose de llevar el detalle de las utilidades tributarias, Renta Líquida Imponible de Primera Categoría y Utilidades Acumuladas, practicar inventarios, aplicar la corrección monetaria, efectuar depreciaciones, confeccionar el balance general anual[1]. El régimen del artículo 14 quáter permite considerar como renta exenta de Impuesto de Primera Categoría el monto de 1.440 unidades tributarias mensuales, obtenida por contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas de Primera Categoría según contabilidad completa, a aque-

[1] Este régimen es aplicable a contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa y cuyos ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro no hayan excedido un promedio anual de 3.000 UTM en los tres últimos ejercicios, o en el caso de los que inician actividades, los que determinen un capital propio inicial igual o inferior al equivalente de 200 UTM del mes en que ingresen.

Actualidad Juridica 30.indd 21 11-07-14 19:26

llos contribuyentes que sus ingresos totales del giro no superen en cada año calendario un monto equivalente a 28.000 UTM, que no posean ni exploten, a cualquier título, derechos sociales o acciones de sociedades, ni formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación y que en todo momento el capital propio no debe superar el equivalente a 14.000 UTM.

Los beneficios que reemplazan los regímenes que se derogan son: 1.- No llevar contabilidad; 2.- Presunción de gastos para desembolsos no respaldados de 0,5% de los ingresos; y 3.- Depreciación acelerada.

8.9.- Se elimina el crédito por contribuciones a los inmuebles entregados en arriendo, a contar del año comercial 2015

8.10.- Crédito por compra de activo fijo

La Ley sobre Impuesto a la Renta establece un crédito para la inversión en activo fijo de un 4% de lo invertido, con tope de 500 UTM. La reforma mejora este mecanismo para las PYMES, ampliando el crédito a un 6% para MIPES y medianas empresas; respecto de estas últimas dicho beneficio decrecerá linealmente, a medida que se van acercando al tamaño de una grande. Las empresas grandes mantienen su actual beneficio.

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

8.11.- Reemplazo de beneficios a la inversión

a.- A contar del año comercial 2017, se deroga el beneficio al ahorro establecido en el artículo 57 bis de la actual Ley sobre Impuesto a la Renta, el que da derecho a invocar un crédito fiscal por el Ahorro Neto Positivo como crédito contra el Impuesto Global Complementario o el Impuesto Único de Segunda Categoría por instrumentos o valores emitidos o tomados por bancos, sociedades financieras, compañías de seguros de vida, fondos mutuos, fondos de inversión y administradoras de fondos de pensiones.

Contribuyentes acogidos al artículo 57 bis antes del año comercial 2015

- A partir del 1 de enero de 2017, sólo tendrán derecho al crédito por la parte que corresponda al remanente de ahorro neto positivo no utilizado al 31 de diciembre de 2016, cuyo monto anual no exceda de la cantidad menor entre el 30% de la renta imponible de la persona o 65 unidades tributarias anuales. El saldo de ahorro neto que exceda la cantidad señalada constituirá remanente para ejercicios siguientes, que podrá ser utilizado hasta su total extinción, debidamente reajustado.

Actualidad Juridica 30.indd 22 11-07-14 19:26

– Los retiros que se efectúen a partir del 1 de enero de 2017 se sujetarán en todo lo dispuesto al artículo 57 bis, según su texto vigente al 31 de diciembre de 2016.

– Las inversiones o depósitos que se hagan a partir del 1 de enero de 2017 deberán ser registrados en forma separada por las instituciones receptoras y en ningún caso serán considerados para la determinación del ahorro neto.

Contribuyentes acogidos al artículo 57 bis a partir del año comercial 2015.

Por aquellas inversiones efectuadas a partir del año 2015, se deberá aplicar lo dispuesto en el actual 57 bis, con las siguientes excepciones:

– En la determinación del ahorro neto del año, los giros o retiros efectuados, sólo se considerarán por el monto del capital girado o retirado, excluyendo las ganancias de capital o rentabilidad asociadas a cada retiro.

– La ganancia de capital o rentabilidad que se haya obtenido en el año respectivo, correspondiente a los giros o retiros efectuados por el contribuyente, se gravará con el impuesto Global Complementario.

– Cumplido el período a que se refiere el número 5 del artículo 57 bis (cuatro años consecutivos con ahorro neto positivo), los retiros efectuados a contar de dicho período se sujetarán a lo dispuesto en el citado número, considerando tanto el capital como la rentabilidad obtenida en el monto girado o retirado.

b.- En reemplazo del sistema de incentivo tributario derogado, se establece un incentivo que consiste en que los intereses provenientes de depósitos a plazo y cuentas de ahorro, así como los demás instrumentos que se determine mediante Decreto Supremo del Ministerio de Hacienda, emitidos por las entidades sometidas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, de la Superintendencia de Valores y Seguros, de la Superintendencia de Seguridad Social y de la Superintendencia de Pensiones, que se encuentren facultadas para ofrecer al público tales productos financieros, extendidos a nombre del contribuyente, en forma unipersonal y nominativa, no se considerarán percibidos para los efectos de gravarlos con el Impuesto Global Complementario, en tanto no sean retirados por el contribuyente y permanezcan ahorrados en instrumentos del mismo tipo emitidos por la misma institución.

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

Actualidad Juridica 30.indd 23 11-07-14 19:26

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

Comentarios

1.- Al incorporar el concepto de renta atribuida, introduce variables distorsionadoras, que además atentan contra la garantía constitucional de la libertad contractual, y autonomía de la voluntad.

Lo anterior, por las siguientes razones:

1.1. Para determinar la renta atribuida, los contribuyentes deberán llevar los siguientes registros: a.- Registro de las rentas atribuidas que se reciben; b.- Registro de las rentas que se atribuyan a otras sociedades; c.- Registro que contenga la retención que debe acreditarse; y d.- Registro que incluya las diferencias temporales por depreciación o por diferencias contables, que sean consecuencia de ajustes, provenientes de imputaciones anticipadas o por reconocimiento diferido de ingresos.

1.2. El SII puede objetar la renta que se atribuye, generando ajustes en los registros, y aumentando la judicialización de los casos.

1.3. La ley impide el desarrollo de las empresas familiares, al asumir que la inclusión de los parientes en las sociedades, se hace con el fin de eludir los impuestos.

Los números 2 y 3 que hemos referido vulneran las garantías de libertad y de propiedad que la Constitución reconoce. El número 1 incrementará los costos de administración del sistema, tanto para los contribuyentes como para el SII. Incrementará además la judicialización de los casos.

I. ÉJEMPLO PRÁCTICO DE EFECTO DE REFORMA TRIBUTARIA

A. Antecedentes sociales
B. Antecedentes generales
C. Renta Líquida Imponible
D. FUT
E. Global Complementario Socios
- Régimen actual
- Régimen según reforma
  - Distribución de utilidades atribuidas de terceros según participación en capital
  - Distribución de utilidades atribuidas de terceros según participación sobre las utilidades

II. CONCLUSIONES

Actualidad Juridica 30.indd 24 11-07-14 19:26

A. ANTECEDENTES SOCIALES

1. Razón Social: Inversiones Las Cuatro Letras Ltda.
2. Giro: Asesorías e Inversiones
3. Capital:

Socios	Participación		Capital
	Capital	Utilidades	
Socio A	50%	25%	50.000.000
Socio B (Cónyuge)	30%	25%	30.000.000
Socio C (Hija)	10%	25%	10.000.000
Socio D (Hijo)	10%	25%	10.000.000
Total			**100.000.000**

B. ANTECEDENTES GENERALES

1. Los retiros del año corresponden a:

Socios	Retiros
Socio C (Hija)	20.000.000
Socio D (Hijo)	20.000.000
Total	40.000.000

2. Participaciones en otras sociedades

	% Participación	N° Acciones	Div. Percibidos	Rtdo. Financiero	Rtdo. tributario
S.A. Cerrada	16,875%	Sin Ant.	79.312.500	Sin Ant.	211.444.148
S.A Abrierta	0,013%	799.000	12.784.000	116.675.534.488	122.840.075.801

C. RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE

INVERSIONES LAS CUATRO LETRAS LTDA.

		$
Utilidad según balance al 31.12.2013		120.381.373
Se agrega:		82.002.136
VPP inversiones empresa relacionadas	43.490.046	
Corrección monetaria inversiones a valor tributario	27.220.327	
Impuesto a la renta	635.360	
Corrección Monetaria patrimonio financiero	10.656.403	
Se deduce:		(87.755.635)
Dividendos percibidos	(79.312.500)	
Corrección monetaria inversiones a valor tributario	(609.712)	
Corrección Monetaria capital propio tributario	(7.833.423)	
Renta líquida imponible al 31 de diciembre de 2013		**114.627.874**
Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas	**20%**	**22.925.575**
Menos:		
PPM pagado actualizado		(1.014.275)
Saldo a favor		**22.925.575**
Más:		
Reajuste artículo 72 LIR	0,7%	13.379
Total a pagar		**1.924.679**

Actualidad Juridica 30.indd 25 11-07-14 19:26

D. FONDO DE UTILIDADES TRIBUTABLES

	FUT	Créditos
Saldo Inicial	437.702.255	62.905.410
Más		
Dividendos perdibidos		
Soc. Anónima cerrada	79.312.500	16.573.138
Soc. Anónima Abierta	12.784.000	2.618.119
Más		
Renta Líquida Imponible	114.627.874	22.925.575
Menos		
Retiros		
Socio C (Hijo)	(20.000.000)	(3.529.400)
Socio D (Hija)	(20.000.000)	(3.529.400)
Saldo al 31.12.2013	604.426.629	97.963.442

Nota: Los retiros Fueron imputados a Créditos con tasa de 15%

E. IMPUESTO GLOBAL COMPLMENTARIO SOCIO A: No efectuó retiros

Socio A

	Régimen		
	Actual	Reforma*	Reforma**
	Tasa 23%	Tasa 40%	40%
Dividendos Recibidos	7.808.000	7.808.000	7.808.000
Crédito 1era categoría dividendos	1.599.140	1.599.140	1.599.140
Utilidades atribuidas de terceros	0	51.681.094	83.362.187
Sueldos	36.196.857	36.196.857	36.196.857
Impuesto único de 2º categoría	2.860.120	2.860.120	2.860.120
Base Imponible	48.464.117	100.145.211	131.826.304
Tasa de impuesto	14.733.092	40.058.084	52.730.522
Menos:			
Rebaja	(8.708.899)	(15.005.727)	(15.005.727)
Impuesto Global	6.024.192	25.052.357	37.724.795
Menos:			
Impuesto único de 2º categoría	(2.860.120)	(2.860.120)	(2.860.120)
Crédito 1° categoría dividendos	(1.599.140)	(1.599.140)	(1.599.140)
Crédito 1º categoría utilidades atribuidas		(10.529.208)	(17.529.016)
IGC a pagar	1.564.932	10.063.889	15.736.519

* Distribución según utilidades
** Distribución Según capital

B. IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO SOCIO B: No efectuó retiros

	Régimen		
	Actual	Reforma*	Reforma**
	Tasa 23%	Tasa 40%	40%
Utilidades atribuidas de terceros	0	51.681.094	50.017.312
Sueldos	36.196.857	36.196.857	36.196.857
Impuesto único de 2º categoría	2.860.120	2.860.120	2.860.120
Base Imponible	39.056.977	90.738.071	89.074.289
Tasa de impuesto	8.983.105	36.295.228	35.629.716
Menos:			
Rebaja	(5.450.401)	(15.005.727)	(15.005.727)
Impuesto Global	3.532.704	21.289.501	20.623.989
Menos:			
Impuesto único de 2º categoría	(2.860.120)	(2.860.120)	(2.860.120)
Crédito 1º categoría utilidades atribuidas	0	(10.529.208)	(10.517.410)
ICG a pagar	672.584	7.900.173	7.246.460

* Distribución según utilidades
** Distribución Según capital

Actualidad Juridica 30.indd 26 11-07-14 19:26

C. IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO SOCIO C: Efectuó retiros

	Régimen		
	Actual	Reforma*	Reforma**
	Tasa 8%	Tasa 30,4%	23%
Retiros	20.000.000	20.000.000	20.000.000
Crédito 1º categoría retiros	3.529.400	3.529.400	3.529.400
Utilidades atribuidas de terceros	0	31.681.094	16.672.437
Base Imponible	23.529.400	55.210.494	40.201.837
Tasa de impuesto	1.882.352	16.783.990	9.246.423
Menos:			
Rebaja	(851.319)	(8.708.899)	(5.450.401)
Impuesto Global	1.031.033	8.075.091	3.796.022
Menos:			
Crédito 1º categoría retiros	(3.529.400)	(3.529.400)	(3.529.400)
Crédito 1º categoría dividendos	0	0	0
Crédito 1º categoría utilidades atribuidas	0	(14.058.608)	(3.505.803)
Devolución a solicitar	(2.498.367)	(9.512.917)	(3.239.181)

* Distribución según utilidades
** Distribución Según capital

A. IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO SOCIO D: Efectuó retiros

	Régimen		
	Actual	Reforma*	Reforma**
	Tasa 8%	Tasa 30,4%	23%
Retiros	20.000.000	20.000.000	20.000.000
Crédito 1º categoría retiros	3.529.400	3.529.400	3.529.400
Utilidades atribuidas de terceros	0	31.681.094	16.672.437
Base Imponible	23.529.400	55.210.494	40.201.838
Tasa de impuesto	1.882.352	16.783.990	9.246.423
Menos:			
Rebaja	(851.319)	(8.708.899)	(5.450.401)
Impuesto Global	1.031.033	8.075.091	3.796.022
Menos:			
Crédito 1º categoría retiros	(3.529.400)	(3.529.400)	(3.529.400)
Crédito 1º categoría utilidades atribuidas	0	(14.058.608)	(3.505.803)
Devolución a solicitar	(2.498.367)	(9.512.917)	(3.239.181)

* Distribución según utilidades
** Distribución Según capital

CONCLUSIONES

Total Impuesto a nivel familiar según régimen actual	(2.759.219)
Total Impuesto a nivel famliar según reforma con distribución según utilidad	(1.061.772)
Menor devolución por reforma	1.697.447

Total Impuesto a nivel famliar según régimen actual	(2.759.219)
Total Impuesto a nivel familiar según reforma con distribución según participan sobre capital	16.504.616
Mayor impuesto por reforma	19.263.835

Actualidad Juridica 30.indd 27 11-07-14 19:26

II. Ejemplo

Inmobiliaria	**situacion actual**			
Sociedad de Personas		Contabilidad Completa		
Socia A	50%			
Socia B	50%			
Renta Anual Arrendamiento Oficinas (Incluye Contrib)				**25.000.000**
Contribuciones				**2.200.000**
Impuesto 1ra. Cat		20%		**5.000.000**
	Rebaja Contribuciones			**(2.200.000)**
	Impuesto 1ra. a Pagar			**2.800.000**
Impuesto Global Complementario				
Socio A	Base	**12.500.000**	Impto	**235.798**
	Credito Por Impto 1ra. Cat			**(2.500.000)**
	Devolucion Solicitada			**(2.264.202)**
Socio A	Base	**12.500.000**	Impto	**235.798**
	Credito Por Impto 1ra. Cat			**(2.500.000)**
	Devolucion Solicitada			**(2.264.202)**

Inmobiliaria	**con reforma**			
Sociedad de Personas		Contabilidad Completa		
Socia A	50%			
Socia B	50%			
Renta Anual Arrendamiento Oficinas (rebajadas Contrib)				**22.800.000**
Contribuciones				**2.200.000**
Impuesto 1ra. Cat		25%		**5.700.000**
	Rebaja Contribuciones			
	Impuesto 1ra. a Pagar			**5.700.000**
Impuesto Global Complementario				
Socio A	Base	**11.400.000**	Impto	**191.798**
	Credito Por Impto 1ra. Cat			**(2.850.000)**
	Devolucion Solicitada			**(2.658.202)**
Socio A	Base	**11.400.000**	Impto	**191.798**
	Credito Por Impto 1ra. Cat			**(2.850.000)**
	Devolucion Solicitada			**(2.658.202)**

Impuesto real a favor del Fisco situación actual

Impto. 1Ra Categoria	**2.800.000**
Devolucion Soc. A	**(2.264.202)**
Devolucion Soc. B	**(2.264.202)**
Impuesto Territorial Pagado	**2.200.000**
Carga tributaria total	**471.596**

Impuesto real a favor del Fisco con reforma

Impto. 1Ra Categoria	**5.700.000**
Devolucion Soc. A	**(2.658.202)**
Devolucion Soc. B	**(2.658.202)**
Impuesto Territorial Pagado	**2.200.000**
Carga tributaria total	**2.583.596**

Cómo se puede visualizar por medio de ambos ejemplos, el sistema de renta atribuida implicará una mayor carga tributaria, que tratándose de empresas individuales puede resultar igual a cinco veces lo que se pagaba por impuesto, y en sociedades, el impuesto a pagar va a depender del sistema que se utilice. Pues no dará lo mismo utilizar como factor de atribución la utilidad o el capital. Lo demostrado con estos ejemplos conllevará a que los contribuyentes, que

Actualidad Juridica 30.indd 28 11-07-14 19:26

sean socios de sociedades de personas, y el SII se sometan permanentemente al escrutinio judicial, por el factor de atribución que usaron.

2.- NO CONCORDAMOS con la retención del 10% que se impone a las sociedades anónimas abiertas, y a las sociedades cuyos dueños no sean personas naturales.

No parece razonable que se atribuya una utilidad, que puede no traducirse en un incremento patrimonial, y por lo tanto en un hecho gravado, puesto que es posible que el accionista que recibió el dividendo menos la retención no haya recibido el 100% de la utilidad y por lo tanto termine pagando impuesto, si vende su acción, por una utilidad que no ha recibido, y que además forma parte del precio, el que de acuerdo a la propia ley está afecto a impuesto.

Más grave resulta lo anterior si consideramos que parte significativa de las acciones de las S.A. abiertas pertenece a los Fondos que administran las AFP, las que no sólo no hacen uso del crédito de Primera Categoría, sino que además con la Reforma, recibirán menos dividendo (producto de la retención). El proyecto no regula lo que ocurre con el monto retenido. No dice si se acredita o devuelve a los Fondos de Previsión.

En concreto, esta retención vulnera el derecho de propiedad, pues incrementa el crédito sin interés que uno le paga al Fisco (PPM) en un 1000 por ciento. (La tasa primitiva del 1% la aumenta al 10%)

Esta propuesta en esta parte, comprometerá el ahorro de las empresas. Generará mayor endeudamiento, como se demuestra con el siguiente ejercicio (muy simple).

HOY

S.A. Abierta	
Utilidad	= 100.000.000
Impuesto Primera Categoría: 20%	= 20.000.000
Utilidad disponible para dividendos	= 80.000.000
Dividendo 30%	= 24.000.000
Dividendo 24.000.000 + crédito de Primera Categoría	$6.000.000

Dividendo	24.000.000	Utilidad 80.000.000 * 30%
Incremento	6.000.000	24.000.000 *0.25
Renta afecta a IGC	30.000.000	
IGC de acuerdo a Tramo 13.5% menos rebaja	1.853.205	Incluye rebaja tabla IGC
Rebaja crédito	6.000.000	(21.000.000+ 5.250.000) * 20%
Devolución	4.146.795	

DEVOLUCIÓN: $4.146.795
TOTAL RECIBIDO POR EL ACCIONISTA $34.146.795
(Dividendos 30.000.000 + devolución 4.146.795)

Actualidad Juridica 30.indd 29 11-07-14 19:26

Con Reforma

Utilidad	= 100.000.000
Impuestos 25%	= 25.000.000
Utilidad disponible para dividendos	= 75.000.000
Dividendo 30%	= 22.500.000
Retención 10%	= 10.000.000

Renta afecta a IGC	100.000.000	Utilidad generada por la sociedad
IGC de acuerdo a Tramo 35% menos rebaja	23.590.364	Se considera rebaja incluida en tabla de IGC, estimada para la nueva tasa 35%
Rebaja crédito	25.000.000	70% de $25.000.000
Rebaja retención	10.000.000	70% de $10.000.000 retención total establecida por reforma (10% de 100.000.000)
Devolución	11.409.636	

Monto recibido por el accionista $23.909.636
($11.409.636 + dividendo 22.500.000 – retención 10.000.000)

Efectos

Si la sociedad quiere que el accionista reciba lo mismo que antes, debe distribuir más dividendo, lo que va encarecer su crédito, ya que no va tener caja propia.

NUESTRA propuesta es que subsista el sistema actual, o que en defecto, esto es, si se quieren hacer cambios que la renta que deba incluir el socio persona natural en su impuesto terminal, considere aquella parte de la renta devengada, que los socios acuerden para el año siguiente, en función de una declaración jurada del administrador.

Nos parece que vulnera la garantía de la libertad y el derecho de propiedad que nuestra Constitución reconoce, el que el SII pueda objetar la atribución. Consideramos además que afecta el desarrollo de las empresas familiares, propio de los comerciantes pequeños y medianos que representamos, el que se impida las sociedades con familiares, y que se objete el factor de atribución que al efecto se considere.

3.- Resulta absurdo que se niegue el gasto de compras realizadas en Supermercados y comercios afines, cuando son superiores a 1 UTM, y que se exija autorización previa del SII. Más todavía que se le grave con tasa de un 40% y se niegue derecho a crédito fiscal.

Consideramos que esta norma asume que el contribuyente es un evasor, y que utiliza la empresa para rebajar gastos personales, en circunstancia de

Actualidad Juridica 30.indd 30 11-07-14 19:26

que según la normativa actualmente vigente, si el SII tras una fiscalización detecta que un contribuyente está rebajando un gasto improcedente, existen las herramientas legales para rechazar el gasto, el crédito fiscal y además para sancionar al contribuyente.

Una norma como esta, además de burocratizar el sistema, lo que hace es presumir la mala fe, contrariando los principios generales del Derecho que lo que hacen es precisamente lo contrario.

4.- Contradice el principio de libertad el que el legislador restrinja los sistemas de tributación alternativos, y los reduzca a uno, que no sólo no presenta ningún beneficio significativo, sino que además discrimina a los contribuyentes que no son intensivos en capital.

En efecto, mientras los regímenes que se cambian establecían beneficios reales, el que lo reemplaza establece beneficios menores. De partida no libera al contribuyente del sistema de atribución de renta. La única ventaja, y que estimamos como equivocada, es liberarlo de contabilidad, pues la requieren para acceder al sistema crediticio. El beneficio de presumir el gasto para los documentos sin respaldo es muy menor, pues equivale a un 0,5% de los ingresos. El sistema de depreciación instantánea, que se propone como gran beneficio, sólo favorece a los contribuyentes que son dueños de bienes de capital, nuevos o usados. No favorece a las empresas de servicio, ni tampoco a las empresas que registran sus activos en *leasing*.

5.- NO parece razonable ni equitativo eliminar ahora el beneficio contenido en el artículo 17 número 8 de la LIR, en tanto muchos contribuyentes ya se han beneficiado con él. Además debe haber una coherencia en las políticas del Estado. Este artículo fue modificado bajo la administración PIÑERA, señalándose como razón de su cambio el evitar la elusión tributaria. Restringiendo el beneficio sólo a ciertos y determinados contribuyentes. Ahora se reducirá aun más, pues sólo tendrán derecho a este beneficio y por el mayor valor que no exceda de 8000 UF, las personas naturales que vendan el inmueble que habitan con su familia. Esto perjudicará a los divorciados con más de una casa, y perjudicará a los dueños de más de una vivienda, quienes hasta ahora, podían no pagar impuesto por el mayor valor. De este modo un empleado con un sueldo MENSUAL de $1.000.000 que tiene propiedades en Cartagena y en Santiago, y que venda la propiedad de Cartagena, que le costó $15.000.000 en $30.000.000, deberá pagar el equivalente a un sueldo por concepto de impuesto. Me parece, por decir lo menos, absolutamente regresivo.

6.- La eliminación del beneficio de renta presunta a los contribuyentes que siendo dueños de vehículos de carga tengan participación en sociedades,

Actualidad Juridica 30.indd 31 11-07-14 19:26

afectará en forma directa a un número significativo de contribuyentes que están organizados con una empresa de camiones, que arriendan a sus propias empresas. Ejemplo: panaderías, empresas de abarrotes, etc. De hecho un empresario dueño de 8 camionetas, con un avalúo fiscal de 48.000.000 y que tenía una utilidad de $35.000.000, por efecto de este cambio, pasará a pagar tres veces lo que antes pagaba.

7.- La eliminación del crédito por contribuciones a las sociedades inmobiliarias, se traducirá en una mayor renta para los locatarios, y se trasladará a precio para los consumidores y a los arrendatarios, que son los que no tienen para comprar inmuebles.

II.- Código Tributario

1.- Incorpora una cláusula antielusiva, otorga facultades al SII y sanciona a los asesores y al directorio de las empresas.

Transcurrido un año contado desde la publicación de la ley, rigen los siguientes cambios al Código Tributario:

1.1.- Se establece que las obligaciones tributarias deben nacer y exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados. Se agrega que lo anterior aplica, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

Se precisa que las leyes tributarias no pueden ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, y que en caso de abuso nace la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos. Se establece que existe abuso cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuye la base imponible o la obligación tributaria, o se posterga o difiere el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias copulativas: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En los actos o negocios en los que exista simulación el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de

Actualidad Juridica 30.indd 32 11-07-14 19:26

los actos o negocios simulados. Se establece que el Servicio desestimará y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

El Servicio sólo puede declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas si el monto de las diferencias de impuestos que conforme a ella puedan determinarse al contribuyente excedan la cantidad equivalente a 250 UTM a la fecha de la emisión del informe de fiscalización; y así lo declara el Director Nacional del Servicio. Esta última exigencia también aplica para la simulación. En ambos caso, se exige además que exista un informe previo, de consuno y favorable, de los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización según corresponda[2].

Transcurrido el plazo y su prórroga para realizar este informe, sin que se haya comunicado una decisión, se entiende denegada la solicitud, reanudándose el computo del plazo para efectuar las actuaciones de fiscalización o dictar las resoluciones que correspondan, según las reglas generales. Durante el tiempo transcurrido desde que se solicite el informe hasta su emisión o hasta el vencimiento del término para emitirlo sin que se haya efectuado, se suspenderá el cómputo del plazo para liquidar, girar o resolver. El contribuyente siempre tiene derecho a reclamar conforme el Procedimiento General de reclamo.

1.2.- Se sanciona a la persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación. En caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada podrá, además, ser aplicada a sus directores, o representantes legales, si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

La multa es igual al 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente, y se aplica cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de 6 años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos.

[2] El plazo para emitir el informe autorización será de dos meses contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por los Subdirectores indicados, circunstancia esta última de la cual se deberá dejar constancia en dicho expediente. Este plazo puede ser ampliado fundadamente por dichas autoridades, hasta por un mes.

Actualidad Juridica 30.indd 33 11-07-14 19:26

2.- Facultades de información

Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, se faculta al Servicio para que pueda:

2.1.- Examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad, o sistemas tecnológicos que los sustituyan en conformidad al inciso final del artículo 17, y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración.

2.2. Examinar los libros y documentos, o sistemas tecnológicos que los sustituyan, de las personas obligadas a retener un impuesto.

2.3. Requerir telefónicamente o por la vía más expedita posible, sin perjuicio de notificar, conforme a las reglas generales, la petición de antecedentes al contribuyente o su representante, indicando las materias consultadas y el plazo otorgado para aportar la información requerida, el que no podrá exceder de un mes contado desde el envío de la notificación electrónica.

2.4. Requerir a los contribuyentes la información que estime necesaria para la realización de estudios sobre recaudación de los impuestos, el comportamiento tributario de determinados sectores económicos, como asimismo realizar encuestas con el fin de diseñar, implementar o mejorar las medidas que disponga para facilitar el cumplimiento tributario y sus procedimientos de fiscalización y aplicación de los impuestos[3].

2.5. En los casos a que se refiere el inciso final del artículo 17, el Servicio podrá efectuar por medios tecnológicos el examen de la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por dichos medios.

2.6. El Director Regional puede disponer que los contribuyentes presenten, en los casos que así lo determine, un estado de situación. Podrá exigirse, además, que este estado de situación incluya el valor de costo y fecha de adquisición de los bienes que especifique el Director Regional[4], incluyéndose los vehículos terrestres, marítimos y aéreos de uso personal.

2.7. Puede requerir la confección o modificación de inventarios, los que pueden ser presenciados por los funcionarios del Servicio autorizados, quienes, además, podrán confeccionar inventarios o confrontar en cualquier momento los inven-

[3] Debe velar sí para que los requerimientos de información que imponga sean a los menores costos de cumplimiento posibles, privilegiando el uso de las tecnologías de la información por sobre otros medios.
[4] No se incluirán en este estado de situación los bienes muebles de uso personal del contribuyente ni los objetos que forman parte del mobiliario de su casa habitación.

Actualidad Juridica 30.indd 34 11-07-14 19:26

tarios de contribuyentes con las existencias reales, pero sin interferir el normal desenvolvimiento de la actividad correspondiente[5]. El Director, o el Director Regional según el caso, podrá ordenar que el inventario se confronte con el auxilio de la fuerza pública, cuando exista oposición de parte del contribuyente. Con el fin de llevar a efecto esta medida, el funcionario encargado de la diligencia puede recurrir al auxilio de la fuerza pública, la que le será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario.

2.8. En los casos a que se refiere el inciso final del artículo 17, el Servicio podrá efectuar por medios tecnológicos, el examen de la contabilidad, libros y documentos que el contribuyente lleve por dichos medios.

2.9. Puede pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas[6].

2.10. En el caso de contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y en los casos del inciso final del artículo 17, el Servicio podrá realizar los exámenes correspondientes, accediendo o conectándose directamente a las referidas aplicaciones informáticas, medios electrónicos, o cualquier otro sistema tecnológico, incluyendo los que permiten la generación de libros o registros auxiliares impresos en hojas sueltas.

2.11. Podrá ejercer esta facultad con el objeto de verificar, para fines exclusivamente tributarios, el correcto funcionamiento de dichos sistemas tecnológicos, a fin de evitar la manipulación o destrucción de datos necesarios para comprobar la correcta determinación de bases imponibles, rebajas, créditos e impuestos.

2.12. Puede requerir al contribuyente, su representante o al administrador de dichos sistemas tecnológicos, los perfiles de acceso o privilegios necesarios para acceder o conectarse a ellos. Una vez que acceda o se conecte, el funcionario a cargo de la fiscalización puede examinar la información, realizar validaciones y

[5] Este examen, confección o confrontación deberá efectuarse con las limitaciones de tiempo y forma que determine el Servicio y en cualquier lugar en que el interesado mantenga los libros, documentos, antecedentes o bienes o en otros que el Servicio señale de acuerdo con él.

[6] Estarán exceptuados de estas obligaciones, salvo en los casos de sucesión por causa de muerte o comunidades en que sean comuneros los parientes, el cónyuge, los parientes por consanguinidad en la línea recta o dentro del cuarto grado de la colateral, el adoptante, el adoptado, los parientes por afinidad en la línea recta o dentro del segundo grado de la colateral de dichos terceros. Además, estarán exceptuadas de estas obligaciones las personas obligadas a guardar secreto profesional.

Actualidad Juridica 30.indd 35 11-07-14 19:26

ejecutar cualquier otra operación lógica o aritmética necesaria para los fines de la fiscalización[7]. En caso que el contribuyente, su representante o el administrador de las aplicaciones informáticas o medios electrónicos impida, entrabe o de cualquier modo interfiera en la fiscalización, el Servicio podrá, mediante resolución fundada y con el mérito de los antecedentes que obren en su poder, declarar que la información requerida es sustancial y pertinente para la fiscalización, de suerte que dicha información no será admisible en un posterior procedimiento de reclamo que incida en la misma acción de fiscalización que dio origen al requerimiento, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 132 de este Código. La determinación efectuada por el Servicio podrá impugnarse junto con la reclamación de la citación, liquidación, giro o resolución respectiva.

2.13. El Servicio puede autorizar o **exigir** la utilización de sistemas tecnológicos de información que permitan el debido control tributario de ciertos sectores de contribuyentes[8] o actividades tales como juegos y apuestas electrónicas, comercio digital de todo tipo, aplicaciones y servicios digitales, las que podrán llevar, a juicio del Servicio, una identificación digital en papel o en medios electrónicos, según proceda[9].

En ningún caso se ejercerá esta facultad respecto de los contribuyentes a que se refieren los artículos 18 ter y 22 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.14. El Director Regional puede ordenar el diseño y ejecución de cualquier tipo de actividad o técnica de auditoría de entre aquellas generalmente aceptadas, sin afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. En el ejercicio de esta facultad el Servicio podrá, en especial, realizar actividades de muestreo y puntos fijos.

---

[7] Los resultados del procesamiento y fiscalización informáticos constarán en un informe foliado suscrito por los funcionarios que participaron en la acción de fiscalización, el que formará parte del expediente que se abra al efecto. Se entregará al contribuyente un acta detallada donde conste la información accedida o copiada o sistemas fiscalizados computacionalmente. La información copiada será desechada al término de la revisión, sin perjuicio que en el expediente se incluirá un resumen de la información procesada. Se comunicará al contribuyente la circunstancia de haberse desechado la información electrónica en el plazo que se establezca en la resolución referida en el inciso siguiente. El resultado de estas actividades de fiscalización informática se notificará sólo en forma de citación, liquidación, giro o resolución, según proceda.

[8] Para estos efectos, el Ministerio de Hacienda, mediante norma general contenida en un Decreto Supremo, establecerá el tipo de actividades o sectores de contribuyentes sujetos a la exigencia de implementar y utilizar los referidos sistemas, lo que en ningún caso podrá afectar el normal desarrollo de las operaciones del contribuyente. El Servicio, a su juicio exclusivo y de manera individualizada, establecerá mediante resolución fundada los contribuyentes sujetos a éstas exigencias y las especificaciones tecnológicas respectivas. Para tales efectos, el Servicio deberá notificar al contribuyente sobre el inicio de un procedimiento destinado a exigir la utilización de sistemas de control informático con al menos 2 meses de anticipación a la notificación de la citada resolución. Los contribuyentes dispondrán del plazo de 6 meses contados desde la notificación de la resolución para implementar y utilizar el sistema respectivo. El Servicio podrá, a petición del contribuyente, prorrogar el plazo hasta por seis meses más en casos calificados.

[9] El incumplimiento de la obligación de utilizar estos sistemas o impedir o entrabar la revisión de su correcto uso será sancionado de conformidad al artículo 97 número 6, de este Código.

Actualidad Juridica 30.indd 36 11-07-14 19:26

2.15. El Servicio puede utilizar los resultados obtenidos para efectuar las actuaciones de fiscalización que correspondan, siempre que las actividades de auditoría, de muestreo o punto fijo, según el caso, cumplan los siguientes requisitos: a) Haberse repetido, en forma continua o discontinua, dentro de un periodo máximo de seis años calendarios contados desde que se realice la primera actividad de auditoría, muestreo o punto fijo, según corresponda; b) Recoger las estacionalidades e hipótesis de fuerza mayor o caso fortuito que puedan afectar los resultados; c) Guardar relación con el ciclo económico o con el sector económico respectivo, y d) Los resultados obtenidos deben ser consistentes con los resultados obtenidos en otras actividades o técnicas de auditoría, aplicados durante la misma revisión, incluyendo chequeos de consumos eléctricos, insumos, servicios, contribuyentes o entidades comparables o de la plaza, o certificaciones emitidas por entidades técnicas reconocidas por el Estado. Se establece que la metodología empleada así como los resultados de las actividades o técnicas de auditoría, no serán reclamables ni susceptibles de recurso alguno, sin perjuicio del derecho del contribuyente de impugnar, conforme a las reglas generales, la liquidación, resolución o giro que el Servicio practique en base a ellas.

2.16. En caso de detectar diferencias relevantes respecto de lo registrado, informado o declarado por el contribuyente, el Servicio, sobre la base de los resultados que arrojen las actividades o técnicas de auditoría, podrá tasar la base imponible de los impuestos que corresponda, tasar el monto de los ingresos y, en general, ejercer todas las facultades de fiscalización dispuestas por la ley. Cumpliendo los requisitos señalados en el punto 8.15, la muestra o resultado obtenido servirá de antecedente para liquidar y girar los impuestos que correspondan, conforme las reglas generales.

2.17. Al SII debe informársele en el caso de las disminuciones de capital o cuotas de fondos de inversión o en general patrimonios de afectación.

2.18. Se establece que la Superintendencia de Valores y Seguros y la de Bancos e Instituciones Financieras remitirán por medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, al Servicio, en mayo de cada año, la información que indique de los estados financieros que les haya sido entregada por las entidades sujetas a fiscalización o sujetas al deber de entregar información.

2.19. Las entidades arriba referidas deben enviar también aquellos estados financieros que hayan sido modificados con posterioridad o los producidos con motivo del cese de actividades de la empresa o entidad respectiva. A la misma obligación quedarán sujetas las demás entidades fiscalizadoras que conozcan de dichos estados financieros.

2.20. La Comisión Chilena del Cobre, el Servicio Nacional de Geología y Minería y los Conservadores de Minas están obligados a remitir en la forma y plazo

Actualidad Juridica 30.indd 37 11-07-14 19:26

que señale el Servicio, la información sobre la constitución, traspaso y cierre de pertenencias, sobre obras de desarrollo y construcción, ingresos y costos mineros, entre otros antecedentes. Igualmente estarán obligados a remitir la información que el Servicio les solicite, los conservadores o entidades registrales que reciban o registren antecedentes sobre derechos de agua, derechos o permisos de pesca, de explotación de bosques y pozos petroleros. En estos casos el Servicio pondrá a disposición de quienes deban informar un procedimiento electrónico que deberán utilizar para el envío de la información.

2.21. El Banco del Estado, las cajas de previsión y las instituciones bancarias y de crédito en general están obligadas a remitirle al Servicio, en la forma que el Director Regional determine, las copias de las tasaciones de bienes raíces que hubieren practicado. Los Bancos e Instituciones Financieras deberán proporcionar todos los datos que se les soliciten relativos a las operaciones de crédito de dinero que hayan celebrado y de las garantías constituidas para su otorgamiento, así como también de las transacciones pagadas o cobradas mediante sistemas tecnológicos, tales como tarjetas de crédito y de débito, en la oportunidad, forma y cantidad que el Servicio establezca, con excepción de aquellas operaciones de crédito de dinero otorgadas para el uso de tarjetas de crédito que se produce entre el usuario de la tarjeta y el banco emisor, cuyos titulares no sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta y se trate de tarjetas de crédito destinadas exclusivamente al uso particular de una persona natural y no para el desarrollo de una actividad clasificada en dicha Categoría[10].

2.22. La Dirección puede exigir la emisión de facturas especiales o boletas especiales en medios distintos al papel, en la forma que establezca mediante resolución.

3.- Fianza y término de giro

Si el Servicio cuenta con antecedentes que permitan establecer que una persona, entidad o agrupación sin personalidad jurídica, ha terminado su giro o cesado en sus actividades sin que haya dado el aviso respectivo, previa citación efectuada conforme a lo dispuesto en el artículo 63 del Código Tributario, podrá liquidar y girar los impuestos correspondientes, en la misma forma que hubiera procedido si dicha persona, entidad o agrupación hubiere terminado su giro comercial o industrial, o sus actividades. En tales casos, los plazos de prescripción del artículo 200 se entenderán aumentados en un año contado desde que se notifique legalmente la citación referida, respecto de la empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad respectiva, así como de sus propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas.

[10] Lo dispuesto anteriormente no será aplicable a las operaciones de crédito celebradas y garantías constituidas por los contribuyentes del artículo 20, número 2, de la Ley de la Renta, ni a las operaciones celebradas y garantías constituidas que correspondan a un período superior al plazo de tres años.

Actualidad Juridica 30.indd 38 11-07-14 19:26

El ejercicio de esta facultad procederá especialmente en los casos en que las personas y entidades o agrupaciones referidas, que estando obligadas al término de giro considerando los antecedentes que obren en su poder, se presume legalmente que el contribuyente o patrimonio de afectación, según corresponda, ha cesado en sus actividades cuando, estando obligado a presentar declaraciones mensuales o anuales de impuesto u otra declaración obligatoria ante el Servicio, no cumpla con dicha obligación o, cumpliendo con ella, no declare rentas, operaciones afectas, exentas o no gravadas con impuestos durante un período de 18 meses seguidos, o 2 años tributarios consecutivos, respectivamente. Asimismo, esta norma se aplicará en caso que, en el referido período o años tributarios consecutivos, no existan otros elementos o antecedentes que permitan concluir que continúa con el desarrollo del giro de sus actividades.

Se establece que los propietarios, comuneros, aportantes, socios o accionistas que participen en más del 50% de las utilidades o ingresos de la sociedad o a cualquier título posean más del 50% de las acciones, del capital social, de los derechos sociales o cuotas de participación, según corresponda tendrán el carácter de fiadores de las obligaciones tributarias de la empresa, comunidad, patrimonio de afectación o sociedad respectiva, en la proporción que corresponda de acuerdo al número 4 del artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta. La citación, liquidación y giro correspondientes a las diferencias de impuestos que se determinen deberán notificarse a la empresa o sociedad y a los propietarios, comuneros, aportantes socios o accionistas. Tratándose de la comunidad operarán las mismas reglas anteriores, pero los comuneros responderán solidariamente.

4.- Se sancionará con multa: 4.1. A quien incumpla o entrabe la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter, con una multa de diez unidades tributarias anuales a cien unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 10% del capital propio tributario o el 15% del capital efectivo; 4.2. A los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquiera forma la fiscalización ejercida conforme la ley, con una multa equivalente de una unidad tributaria anual a cien unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 5% del capital propio tributario o el 10% del capital efectivo; 4.3. Con multa de hasta el 200% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar la deducción indebida, a quienes hayan deducido los gastos o hecho uso del crédito fiscal, respecto de los vehículos y aquellos incurridos en supermercados y comercios similares, a que se refiere el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin cumplir con los requisitos que la ley establece.

Actualidad Juridica 30.indd 39 11-07-14 19:26

Comentarios

Las cláusulas antielusivas que se incluyen, la sanción que se establece al contador y al asesor, a los directores y representantes legales y el aumento de las facultades del SII aumentará la judicialización de los casos, privará a las empresas pequeñas y medianas de una asesoría, puesto que ésta por los riesgos que se agregan se hará más cara, favoreciéndose con todo ello a las grandes compañías, que sí tendrán los recursos para pagar, y asumir la eventual responsabilidad civil (prima por responsabilidad).

La discrecionalidad del SII aumentará la burocracia, el número de juicios, y afectará el principio de igualdad, tal como ocurrió con el caso Johnsons.

Aunque entendemos que el Servicio para cumplir la función que le asigna la ley, en orden a examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe diseñar estrategias de fiscalización focalizadas en las áreas de mayor evasión, incorporando mayores niveles de tecnologías de la información, preparando continuamente sus equipos de trabajo y fortaleciendo los conductos de coordinación entre las distintas unidades inspectivas, estamos en desacuerdo que se asimile la evasión con la elusión y ésta con la planificación tributaria.

Evasión y elusión no son lo mismo, pues es propio de los agentes económicos y de sus asesores cuando se deben tomar decisiones respecto de las formas de organizar legítimamente un negocio u operación, poder elegir entre dos o más alternativas legales, de las cuales la aplicación de algunas de ellas, entre otros factores a considerar, pueden significar un menor costo impositivo, para la empresa o sus propietarios.

Según las prácticas usuales, se evade cuando se opta por una alternativa que no es legal, o que siendo legal, se accede a ella bajo la forma de un acto o un contrato que carece de causa o de objeto.

Así mientras la correcta planificación tributaria de un acto económico que genera elusión del mayor impuesto constituye un derecho que se fundamenta en la libertad de elegir entre diversas alternativas legítimas y que reconoce como límite el orden jurídico, la evasión implica una transgresión que debe sancionarse.

Así un empresario que requiere una maquinaria para realizar una faena, tiene muchas alternativas para acceder a ella, pero todas con distintos efectos en compromisos y costos tributarios, laborales, financieros, etc.

La maquinaria podría ser comprada al contado o a crédito, o arrendada, o arrendada con compromiso de compra, o simplemente se podría contratar el servicio que presta la máquina a un tercero. Incluso, si no tiene el capital y no

Actualidad Juridica 30.indd 40 11-07-14 19:26

desea endeudarse y nadie presta el servicio, puede formar una sociedad –de distinto tipo– con alguien que aporte el capital y entonces realizar el servicio que prestaría la maquinaria. Hay plena legitimidad en elegir una de esas alternativas, incluyendo la que pueda significar un menor costo tributario.

Es cierto que si la realidad fuese totalmente homogénea las leyes serían perfectas y todas las alternativas deberían tener los mismos costos impositivos. Pero la realidad es diversa y las regulaciones tienen diferencias, que los conocedores de la ley dominan y pueden legítimamente recomendar la menos onerosa tributariamente. No se trata de actuar dentro de la ley en el papel, pero fuera de su espíritu, sino simplemente de seleccionar la mejor alternativa legítima.

Nos parece grave que se faculte al Servicio para calificar por sí y ante sí el abuso, y la simulación, y que se le reste valor jurídico a los actos o contratos válidamente celebrados, asumiendo que son abusivos. Nos oponemos que se vulnere el principio de tipicidad, y se sancione bajo la forma de una ley penal en blanco. Lo correcto es que las conductas abusivas estén suficientemente descritas.

Lo bueno, sí, de la reforma es que transparenta algo que el SII hasta ahora no había asimilado, y que es que en la actualidad carece de atribuciones para objetar la validez de los actos o contratos celebrados por los privados. También carece de la facultad, que a veces cree tener, de cuestionar la naturaleza de ciertos actos e instrumentos.

III.- PPM e IVA

1.- Se incluye como nuevo hecho gravado básico la venta habitual de inmuebles. No importa si quien vende lo construyó total o parcialmente, y si era o no dueño de dicho inmueble.

2.- También incluye como hecho gravado, pero especial: 2.1. Los retiros de inmuebles, cuando dichos inmuebles forman parte del activo realizable de una empresa cuyo giro es la venta de inmuebles; y 2.2. Las promesas de venta y los contratos de arriendo con opción de compra que recaigan sobre bienes corporales inmuebles realizadas por un vendedor.

3.- Se estableció que la venta de bienes corporales muebles e inmuebles que formen parte del activo inmovilizado de la empresa, efectuada dentro del plazo de 36 meses contados desde su adquisición, fabricación o término de construcción, según proceda, se grava con IVA, cuando el que vende, haya tenido derecho a crédito fiscal por su adquisición, importación, fabricación o construcción.

4.- Los cambios anteriores justifican los cambios en el devengamiento, en el sujeto del impuesto, y en la base imponible.

Actualidad Juridica 30.indd 41 11-07-14 19:26

5.- Se agrega que a contar del 1 de enero de 2015 no darán derecho a crédito fiscal los gastos incurridos en supermercados y comercios similares que no cumplan con los requisitos que establece el inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

6.- Se establece que el impuesto adicional que grava la venta de bebidas analcohólicas naturales o artificiales, energizantes o hipertónicas, jarabes y en general cualquier otro producto que las sustituya o que sirva para preparar bebidas similares, y aguas minerales o termales, será de un 18% si presenta la composición nutricional a que se refiere el artículo 5° de la Ley N° 20.606.

7.- Se establece una base de un 18% para las bebidas alcohólicas, que aumenta en un 0,5% por cada grado alcohólico, más una sobretasa de beneficio fiscal de 0,03 Unidades Tributarias Mensuales por cada litro de alcohol puro que contengan dichas especies o la proporción correspondiente.

8.- A contar de los 30 días siguientes al de su publicación en el Diario Oficial, se establece un impuesto adicional expresado en UTM a la importación, sea habitual o no, de vehículos diseñados o adaptados para poder emplear petróleo diesel. La tasa se calcula en función del rendimiento urbano.

9.- Las modificaciones introducidas al Decreto Ley N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, no se aplicarán a las ventas y otras transferencias de dominio de inmuebles, que se efectúen en virtud de un acto o contrato cuya celebración se hubiere válidamente prometido con anterioridad al 01 de enero del año 2006, en un contrato celebrado por escritura pública o por instrumento privado protocolizado. Del mismo modo, no se aplicarán dichas disposiciones a las transferencias de inmuebles que se efectúen en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia señalada, siempre que dicho contrato se haya celebrado por escritura pública o instrumento privado protocolizado.

10.- Se establecen reglas especiales para las empresas acogidas al artículo 14 ter en el pago de sus PPM. Se les da la opción de elegir si pagan considerando la tasa efectiva de IGC o la tasa normal. Se establece una rebaja transitoria de 15% en el pago de los PPM de las empresas pequeñas y medianas por 12 meses contados desde la entrada en vigencia de la ley.

11.- Se establece una modificación en el artículo 3° de la Ley del IVA, para que en el ejercicio de sus facultades el SII pueda considerar, entre otras circunstancias, el volumen de ventas y servicios o ingresos registrados, por los vendedores y prestadores de servicios y/o los adquirentes y beneficiarios o personas que deban soportar el recargo o inclusión del impuesto.

Actualidad Juridica 30.indd 42 11-07-14 19:26

12.- Por otra parte, se restringe el crédito especial de IVA para empresas constructoras sólo para viviendas con precio menor o igual a 2.000 UF, a través de la correspondiente modificación del artículo 21 del Decreto Ley N° 910, de 1975, contenida en el artículo 3° del proyecto.

Restricción del crédito por construcción de propiedades.
Se restringe el crédito sólo a viviendas con precio menor o igual a 2.000 UF.

Crédito especial empresas constructoras

Antecedentes

Una empresa vende una casa afectaa a IVA de acuerdo a lo siguiente:

			$	UF	Tope
Valor de venta neto			94.000.000	3.953	4.500
Valor del terreno (de acuerdo a topes)			-32.800.000		
Valor construcción afecta a IVA			61.200.000		
Más IVA 19%			11.628.000		
Menos crédito artículo 21 D.L. 910					
65% IVA	11.628.000	7.558.200			
Tope 225 UF	23.779,73	5.350.439			
Rebaja máxima			-5.350.439		
Más Valor del terreno			32.800.000		
Total venta					
Valor construcción		61.200.000			
Valor terreno		32.800.000			
IVA 19%		11.628.000			
Rebaja 65%		-5.350.439			
			100.277.561		

Restricción del crédito por construcción de propiedades.
Se restringe el crédito sólo a viviendas con precio menor o igual a 2.000 UF.

Crédito especial empresas constructoras (Propuesta reforma)

Antecedentes

Una empresa vende una casa afectaa a IVA de acuerdo a lo siguiente:

			$	UF	Tope
Valor de venta neto			94.000.000	3.953	2.000
Valor del terreno (de acuerdo a topes)			-32.800.000		
Valor construcción afecta a IVA			61.200.000		
Más IVA 19%			11.628.000		
Menos crédito artículo 21 D.L. 910					
65% IVA	11.628.000	0			
	23.779,73				
Rebaja máxima			0		
Más Valor del terreno			32.800.000		
Total venta					
Valor construcción		61.200.000			
Valor terreno		32.800.000			
IVA 19%		11.628.000			
Rebaja 65%		0			
			105.628.000		

Actualidad Juridica 30.indd 43 11-07-14 19:26

Comentarios

1.- Introduce una variable discriminatoria, pues en el mercado se producirá el hecho de que un mismo bien tenga precios distintos, dependiendo de quien venda, y no del uso del activo. En efecto, si quien vende es alguien que es habitual, el precio de venta aumenta con el IVA. En caso contrario no tiene IVA. Esa variable distorsiona el mercado, y afecta a las empresas que operan en este mercado.

2.- El beneficio que antes había y que ahora se restringe llevará a que las personas privilegien los bienes raíces baratos, pues son los que llevan el beneficio. Eso junto con afectar el desarrollo estético de la ciudad, perjudica a la clase media, que aspira siempre a mejorar. Es una nivelación hacia abajo.

3.- Los cambios introducidos por el gobierno, en indicaciones, apuntan por una parte a reconocer que parte de los inmuebles que se venderán y que en el futuro se gravarán con IVA, no tuvieron derecho a crédito fiscal. Por eso permite rebajar de la base imponible el valor de compra. No incluye las mejoras. Debió incluirlas, por una cuestión de justicia. Para evitar que se use IVA en la compra de inmuebles, se esperen 36 meses y se venda sin IVA, se estableció que la venta de inmuebles siempre se hará con IVA. Lo que puede ir sin IVA es la venta de muebles, siempre que el vendedor o el comprador esté sujeto al artículo 14 ter, y hayan transcurrido 36 meses desde la fecha de la compra.

4.- Se aumentó el impuesto a los tabacos, en un 11%, para compensar la eliminación de la sobre tasa que se había establecido por cada litro de alcohol puro. Se precisó que la tasa a las bebidas analcohólicas y energizantes sería un 18% cuando tengan un elevado contenido de azucares, el que se entiende existe, cuando tienen más de 15(g) por casa 240 mililitros. Se estableció una aplicación gradual para el cambio del crédito contenido en el artículo 21 del DL 910. El año 2015 dicho crédito aplica a las ventas cuyo valor no exceda de 4000 UF. El 2016 disminuye a 3000 UF y el 2017 a 2000 UF y con un tope de 100 viviendas.

Incluye impuestos correctivos, sin paliar el efecto que tiene el comercio clandestino y el contrabando en el negocio del tabaco.

IV.- Impuestos ligados al cuidado del medio ambiente

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

Actualidad Juridica 30.indd 44 11-07-14 19:26

Este impuesto grava las emisiones producidas por fuentes conformadas por calderas o turbinas con una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), por lo que, se estima, no se verán afectadas las pequeñas y medianas empresas.

El componente del impuesto por daño local en salud se establecerá conforme a la valoración de dicho daño, partiendo de un piso fijado en la ley. En el caso de las emisiones por CO2, se gravará cada tonelada emitida con 5 dólares de Estados Unidos de Norteamérica.

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

No obstante, el costo asociado a dicho impuesto para la unidad de generación marginal deberá ser pagado por todas las empresas eléctricas que efectúen retiros de energía del sistema, a prorrata de sus retiros, debiendo el Centro de Despacho Económico de Carga (CDEC) respectivo adoptar todas las medidas pertinentes para realizar la reliquidación correspondiente.

2.- Impuesto a vehículos livianos más contaminantes. Se introduce un impuesto adicional a la importación de vehículos livianos que utilicen diésel como combustible.

V.- Impuestos correctivos

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

a. Se aplica una tasa adicional a la actual de 5%, para las bebidas no alcohólicas que presenten la composición nutricional a que se refiere el artículo 5° de la Ley N° 20.606.

b. Se aplica una tasa de 18% por el hecho de que una bebida contenga alcohol.

c. Se incrementa la tasa *ad valorem* de acuerdo al contenido de alcohol a razón de un 0,5% por cada grado de alcohol.

Actualidad Juridica 30.indd 45 11-07-14 19:26

VI.- Aumento de la tasa del impuesto de timbres y estampillas

Se incrementa la tasa de este impuesto, de un 0,4% a un 0,8%.

Comentario

Aunque se indica que esta medida en caso alguno afectará a las empresas de menor tamaño, las que pueden, de conformidad al artículo 3° de la Ley N° 20.259, descontar lo que paguen o devenguen con cargo a este impuestos de sus pagos tributarios de IVA, permitiéndoles reducir considerablemente el costo de sus operaciones de financiamiento, lo cierto es que sí afectará el endeudamiento, pues lo encarecerá en un 100%.

VII.- Derogación del Decreto Ley N° 600, Estatuto de la Inversión Extranjera

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

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

Comentario

Resulta a lo menos curioso que el país se reste competitividad, con un cambio que aparentemente no le genera ningún ingreso. Más curioso resulta que su derogación vaya incluida en una reforma que, como hemos visto, es radical. El mensaje que se da es a lo menos perturbador.

El DL 600 lo único que hace y que es del todo positivo es garantizarle al inversisonista que no será discriminado, y que podrá acceder la mercado cambiario formal, para repatriar su capitales y sus utilidades. Esto último constituye un beneficio no menor, considerando el barrio en que estamos alocados.

Actualidad Juridica 30.indd 46 11-07-14 19:26

VIII.- Fortalecimiento de la Institucionalidad Tributaria

Se considera aumentar la dotación del SII durante este año en 123 funcionarios, para abordar las tareas inmediatas. Pero también, y de manera adicional a lo contemplado en el proyecto, se deberá realizar un aumento gradual de la dotación, para alcanzar un incremento total de unos 500 funcionarios hacia el año 2017, lo que permitirá volver a la relación de número de contribuyentes por funcionario que existía en 2006. Complementariamente, la implementación de la Reforma Tributaria implicará también un mayor gasto de operación, e inversión en sistemas informáticos y capacitación.

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

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

IX.- Normas transitorias

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

X.- Vigencia del nuevo sistema de tributación de la renta

La entrada en vigencia del nuevo sistema de tributación de la renta sobre base devengada distingue tres periodos a considerar:

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

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

Actualidad Juridica 30.indd 47 11-07-14 19:26