

MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA: PRIMERA VALLA SORTEADA ¿PRUEBA SUPERADA?

- Tras su paso por la Cámara, el Ejecutivo logró aprobar valiosas propuestas en aras de la certeza jurídica, así como el “corazón” de la Modernización Tributaria: la reintegración del Impuesto de Primera Categoría con los impuestos finales aplicables a los dueños del capital.
- Sin embargo, para lograrlo debió incorporar una serie de compensaciones y modificaciones, algunas de las cuales son complejas en sus efectos. A su vez, se rechazaron una serie de cambios al Código Tributario que no son triviales y se sumaron nuevas modificaciones preocupantes, como la incorporación de un nuevo delito tributario cuya construcción se aparta de los principios de legalidad y tipicidad.
- Más allá de reconocer el innegable triunfo político del Gobierno en la Cámara y de valorar la aprobación de la reintegración y de las materias que se orientan a dar mayor certeza jurídica, de cara al debate en el Senado es necesario detenerse en aquellas propuestas rechazadas, en los cambios que experimentaron varias propuestas originales y en las compensaciones concedidas, y dimensionar sus efectos.

La Cámara de Diputados despachó el proyecto de ley sobre Modernización Tributaria (MT), pasando la iniciativa a segundo trámite constitucional en el Senado. Haciendo un balance preliminar, cabe destacar la aprobación de la reintegración del sistema tributario, las medidas transitorias de depreciación instantánea y acelerada (cuya vigencia se anticipó para octubre de 2019); el crédito especial IVA a la construcción (de 45% en este caso), aun cuando se disminuyó -respecto a la propuesta original- el límite superior del precio de las viviendas de 4.000 a 3.000 UF; la nueva Cláusula Pyme; la creación de la Defensoría al Contribuyente; los cambios al impuesto a la herencia para evitar casos de doble tributación; los cambios a la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA) en materia de boleta electrónica, haciéndola obligatoria (contemplando una entrada en vigencia en forma diferida para las Pymes); la rebaja de las contribuciones para los adultos mayores vulnerables y de clase media y cuyas propiedades tengan destino habitacional; y la posibilidad de pactar, transitoriamente, avenimientos con el Servicio de Impuestos Internos (SII) despejando juicios pendientes.

Más discutibles resultan la aprobación de los impuestos a los servicios digitales (los que quedarán finalmente gravados con IVA cuando se prestan a consumidores personas naturales residentes en Chile), en el sentido que las ventas de estos servicios a personas jurídicas continuarán gravadas con el impuesto adicional del 30%, y porque, en definitiva, si bien el que se haya gravado con IVA y no con un impuesto único tiene virtudes, nos estamos anticipando a una discusión que a nivel global no está zanjada y cuyo impacto en los consumidores y en el desarrollo de estas plataformas en nuestro país no se ha dimensionado del todo. Otro tanto ocurre con los cambios a los llamados impuestos verdes.

Finalmente, preocupa el rechazo a diversas modificaciones que se venían proponiendo al Código Tributario (CT) el que, en términos comparativos con los demás cuerpos legales enmendados por la MT, es el que se lleva la mayor merma. Las modificaciones que se perdieron están lejos de ser triviales. Por su parte, se agrega a este cuerpo legal un nuevo delito tributario cuya estructura y planteamiento tienen serios defectos que deben ser corregidos. Inquieta también que las compensaciones aprobadas -para hacerse cargo de la menor recaudación generada por efecto de la reintegración- excedan con creces el monto correspondiente a la menor recaudación que se genera por efecto de la reintegración del impuesto a la renta y los impuestos finales en los tramos más altos, superando el planteamiento de la oposición. La recaudación total estimada de las compensaciones asciende a US\$MM 406,61 en circunstancias que lo que se deja de recaudar por concepto de reintegrar el sistema tributario en el tramo más alto de los impuestos finales es de US\$ MM 229ⁱ. Más allá de aquello, inquieta el contenido de fondo de algunas de las compensaciones aprobadas.

A continuación, profundizaremos en algunos de los aspectos ya referidos y que nos parecen más relevantes.

LOS CAMBIOS AL CÓDIGO TRIBUTARIO QUE QUEDARON EN EL CAMINO

Como señalábamos, las mayores pérdidas en términos de cantidad de propuestas rechazadas y relevancia de su contenido las sufre el Código Tributario. Más allá de los cambios que no prosperaron a la Norma General Anti Elusión (y las normas relacionadas a esta materia) y la nueva norma sobre facultad de tasación del SII, ya referidos en un Tema Público anteriorⁱⁱ, tampoco se aprobaron los cambios que: **(i)** se proponían al artículo 21 del CT, que se refiere a la facultad de examinar antecedentes por parte del SII, y mediante los cuales se buscaba que el SII sólo pudiera exigir aquellos antecedentes otorgados dentro de los plazos de

prescripción; **(ii)** se efectuaban al artículo 60 del CT, que acotaban las facultades del SII en materia de revisiones a sistemas informáticos; **(iii)** contemplaban el silencio positivo asociado al recurso de reposición administrativa; **(iv)** permitían presentar recurso de casación en la forma en contra de la sentencias definitivas de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Por su parte y más allá de los rechazos, resulta preocupante la incorporación, vía indicación parlamentaria de la oposición, de agravantes a determinados delitos tributarios que no se condicen con el principio de igualdad ante la ley y de un nuevo delito tributario al catálogo del artículo 97 del CT, que señala que el contribuyente que, teniendo conocimiento de un procedimiento tendiente a determinar o liquidar un impuesto o su cobro judicial, ejecute actos para disminuir su activo o aumentar su pasivo sin otra justificación que la de perjudicar a la administración tributaria o frustrar el cumplimiento de sus obligaciones, será penalizado con presidio. En tanto importa una nueva potestad de fiscalización, la iniciativa en la materia compete exclusivamente al presidente de la República, de manera que esta indicación aprobada en la sala es inconstitucional. Sin perjuicio de lo anterior, si se analiza la figura penal propuesta, resulta evidente que la descripción del tipo penal no se condice con las exigencias de esta disciplina, vulnerando los principios de legalidad y tipicidad dada la amplitud del tipo penal propuesto. Por su parte, al no exigir el actuar doloso del contribuyente será éste quien deberá justificar su actuar (una suerte de presunción de mala fe), en vez de que el SII tenga que probar la intención maliciosa respecto del movimiento de activos y pasivos de una empresa que, como podrá comprenderse, son habituales, implicando asimismo una carga administrativa y probatoria en extremo gravosa.

PRINCIPALES MODIFICACIONES A LA LEY DE IMPUESTO A LA RENTA (LIR)

- 1. Reintegración del sistema tributario:** los diputados dieron luz verde a la integración plena del sistema tributario chileno, con lo cual se derogó el sistema de la renta atribuida y el sistema semi-integrado. De esta manera, el impuesto de primera categoría (IPC) pagado por la empresa vuelve a ser 100% crédito contra los impuestos finales al que están afectos los dueños del capital y se vuelve a un sistema en que se tributa en base a retiros, remesas o distribuciones efectivas. Con ello no sólo se simplifica el sistema tributario chileno, sino que además se restituye la equidad horizontal, dando un impulso a la inversión al evitar la doble tributación del capital. La medida beneficia proporcionalmente más a los contribuyentes de rentas bajas y medias, socios o dueños de MiPymes, que representan más del 90% de las empresas que hoy están bajo el sistema semiintegrado, echando por tierra que se favorece a los “más ricos”.

- 2. Nuevo concepto de gasto necesario para producir la renta:** el proyecto de ley original conceptualizaba de manera muy adecuada (sin perjuicio de perfeccionamientos que pudieron ser atendibles) los gastos necesarios para producir la renta, enmendando la redacción de la norma vigente que, además de restrictiva, entrega márgenes de discrecionalidad relevantes al SII. En efecto, la iniciativa original construía el concepto a partir de los gastos vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro de la empresa, incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales voluntarios u obligatorios. Ante la reticencia de los parlamentarios a aprobar la propuesta, el Ejecutivo modificó la definición volviendo a un concepto más restrictivo en que se podrá deducir de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales 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. Si bien es un avance que se contemple la posibilidad que la generación de renta pueda darse en ejercicios futuros, mejorando la norma vigente, la *aptitud de generar renta* que se incluye es más restrictiva que la propuesta original al limitar los gastos que podrán deducirse, excluyendo potencialmente a los gastos vinculados al desarrollo del giro y propios del quehacer de la empresa, pero en que no resulta evidente la *aptitud de generar renta* como, por ejemplo, gastos en consultorías, asesorías o informes vinculados al giro pero cuya aptitud para generar renta sea más indirecta o no tenga ese objetivo como esencial.

Respecto del listado de gastos que especialmente pueden deducirse, se introducen cambios positivos contemplándose expresamente que podrán deducirse los gastos incurridos con motivo de exigencias medioambientales impuestas para la ejecución de un proyecto, contenidas en la resolución dictada por la autoridad que apruebe el proyecto, y los gastos o desembolsos con ocasión de compromisos ambientales voluntarios incluidos en el estudio o en la declaración de impacto ambiental. También se sumaron los desembolsos o descuentos, ordenados por entidades fiscalizadoras, que el contribuyente pague efectivamente en cumplimiento de una obligación legal de indemnizar o compensar el daño patrimonial a sus clientes o usuarios, cuando dicha obligación legal no exija probar la negligencia del contribuyente, entre otros.

- 3. Cláusula para las micro, pequeñas y medianas empresas (en reemplazo del 14 ter):** durante el trámite en la Comisión de Hacienda, el Ejecutivo introdujo indicaciones a su propuesta original (cuyo contenido detallamos en un estudio anterior y que en lo esencial se mantiene) para aumentar los tope o límites para

poder acogerse a este régimen especial con tasa de impuesto de primera categoría de 25% (entre otros beneficios). Así, podrán acogerse las empresas: (i) cuyo capital efectivo al momento del inicio de sus actividades no exceda de 85.000 UF; y (ii) cuyo promedio anual de ingresos brutos percibidos o devengados del giro, considerando los tres ejercicios anteriores a aquel en que se vaya a ingresar al régimen, no exceda de 75.000 UF. Por su parte y a diferencia de la propuesta original -que exigía contabilidad completa a estas empresas-, se estableció que las MiPymes podrá optar por declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada, siendo el régimen de contabilidad completa el régimen por defecto y se estableció que, para efectos de facilitar el acceso a financiamiento de la Pyme, el SII, previa solicitud, entregará en el sitio personal de la Pyme un informe de la situación tributaria de la empresa. Finalmente, se efectuaron adecuaciones al régimen de transparencia tributaria, en el contexto de la cláusula Pyme, y se normó respecto del traslado a este régimen.

NORMAS COMPENSATORIAS

1. Normas especiales anti elusión incorporadas a la LIR como medidas compensatorias

a) Nueva norma sobre retiros desproporcionados: durante el trámite en la Cámara, el Ejecutivo ingresó una indicación que introduce una nueva norma especial anti elusión a la LIR, la que fue aprobada. Se trata de una facultad especial de revisión del SII respecto de empresas que efectúen distribuciones de utilidades “desproporcionadas” a la participación de los socios en el capital, cuando la empresa tenga, directa o indirectamente, propietarios contribuyentes de impuesto global complementario (GC) y sean contribuyentes relacionadosⁱⁱⁱ. En estos casos, el SII podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados, se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa. Si de la revisión efectuada el SII determina fundadamente que, considerando las circunstancias de la empresa y la de sus propietarios, las distribuciones desproporcionadas carecen de las razones señaladas, previa citación al contribuyente se aplicará a la empresa que realiza la distribución, un impuesto único de tasa 35% (equivalente a la tasa más alta de GC) sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación en el capital del propietario. Declarado y pagado el impuesto establecido se entenderá cumplida totalmente la tributación con el impuesto a la renta de tales cantidades.

La norma aprobada despierta aprensiones. Aun cuando se trate de una norma de alcance relativamente acotado, la falta de reglas claras para lo que se entenderá por “desproporcionado” es muy compleja. Como no hay parámetros establecidos no resulta suficiente que el SII deba fundar su resolución, abriéndose un espacio de discrecionalidad que contribuye a la incertidumbre jurídica, desafíos que la reforma tributaria se propuso resolver, resultando entonces en un contrasentido.

Recaudación en régimen estimada de retiros “desproporcionados”: US\$ MM134,98

(b) Modificaciones a las normas sobre operaciones *back to back*: las operaciones *back to back* son aquellas en las cuales se entrega a la entidad financiera que financia una operación una garantía líquida, lo que reduce el costo del financiamiento. En financiamientos externos, la LIR establece una tasa reducida de 4% de Impuesto Adicional aplicable a las remesas de intereses a instituciones financieras extranjeras. El proyecto aprobado por la Cámara incorpora limitaciones al beneficio de la tasa reducida introduciendo mayores requisitos a la estructura de esos acuerdos y se hacen más estrictos los requisitos a cumplir por la institución financiera extranjera o internacional.

Recaudación en régimen estimada *back to back*: US\$MM 110,74

(c) *Market maker*: en la materia, se incorpora un nuevo artículo 110 a la LIR (que señala los valores que se consideran con presencia bursátil para efectos de la LIR, lo que incide en las exenciones e impuestos aplicables al mayor valor que resulte de su enajenación) que exige que en los casos en que la presencia bursátil estuviera dada por contratos que aseguren la existencia diaria de ofertas de compra y venta de los valores (*market maker*), el tratamiento del mayor valor como un ingreso no renta requerirá que tales contratos tengan una vigencia que exceda de 1 año continuo previo a la fecha de la enajenación del respectivo valor.

Recaudación en régimen estimada *market maker*: US\$MM 49,11

2. Impuesto a la Inversión

En el marco de las negociaciones para aprobar la MT en el primer trámite legislativo, se estableció que determinados proyectos de inversión deberán pagar una contribución regional. Si bien valoramos los esfuerzos del Gobierno por minimizar el impacto negativo de una norma como ésta, se trata de todas formas de un impuesto más a la inversión (no a la renta), que aumenta la carga tributaria y los costos de los proyectos, siendo hoy imprevisible si ayudará o no a una mejor recepción de los mismos en las comunas en que se emplazan y existiendo cierta

incertidumbre sobre cómo se implementará. La contribución para el desarrollo regional será de un 1% respecto de proyectos de inversión que se ejecuten en Chile, que deban someterse al sistema de evaluación de impacto ambiental, y cuando éstos comprendan la adquisición, construcción o importación de bienes del activo fijo inmovilizado por un valor igual o superior a US\$ 10.000.000, aplicable por lo que exceda de ese monto. La deberán efectuar los contribuyentes afectos a IPC, que determinen su renta efectiva según contabilidad completa. Estarán exentos de la contribución, previa solicitud del interesado ante el Ministerio de Hacienda, los proyectos relativos a salud, educación, científica de investigación o desarrollo tecnológico y de construcción de vivienda y oficinas. La contribución podrá pagarse en hasta 5 cuotas anuales y sucesivas y se devengará en el primer ejercicio en que el proyecto genere ingresos operacionales, siempre que haya obtenido la recepción definitiva de obras por parte de la respectiva Dirección de Obras Municipales, o se haya informado a la Superintendencia del Medio Ambiente de la gestión que da cuenta del inicio de su ejecución. Los montos recaudados se destinarán en parte a complementar el Fondo Nacional de Desarrollo Regional y en parte a las mismas regiones en las cuales los proyectos se emplacen y hasta la mitad de esos recursos deberán ser asignados a las comunas en que se emplazan los proyectos. Estos recursos deberán ser asignados por concursos mediante los gobiernos regionales respectivos. Sobre esto, estimamos imprescindible velar porque estos recursos financien obras de inversión que permitan el crecimiento y progreso de las regiones.

Originalmente, la indicación contemplaba un crédito contra el IPC equivalente a un 50% del monto de la contribución, de manera que la contribución regional era cofinanciada entre privados y el Estado. Sin embargo, dicho crédito fue rechazado por la Cámara de Diputados, cuestión que debe reponerse y su aprobación buscarse en el Senado para ser coherentes con los objetivos de la MT.

Recaudación en régimen estimada 1% Regional: US\$MM 107,71 (consideraba crédito 50%)

3. Eliminación/Limitación de exenciones

Se eliminaron las exenciones de contribuciones para predios forestales, quedando sólo vigentes para los terrenos que cuenten con bosque nativo, y se limitan las exenciones de impuesto adicional aplicables a las cantidades pagadas o abonadas en cuenta por universidades reconocidas por el Estado a personas sin domicilio ni residencia en el país.

Recaudación en régimen estimada: US\$MM 4,07

REFLEXIONES FINALES

Se debe reconocer el innegable triunfo político del Gobierno en la Cámara y valorar la aprobación de la reintegración y de las materias que se orientan a dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes. Sin embargo, de cara al debate en el Senado, resulta necesario volver a discutir diversos cambios rechazados para fortalecer la seguridad jurídica, así como las nuevas propuestas aprobadas evaluando si se orientan o no a ese fin, para volver a poner por delante, más allá del afán recaudatorio que instala la oposición, el objetivo de promover la inversión y el crecimiento.

ⁱ Informe Financiero del 12 de agosto de 2019 de la Dirección de Presupuestos, Ministerio de Hacienda y presentación del 19 de abril de 2019 del Ministerio de Hacienda ante la Comisión de Hacienda de la Cámara.

ⁱⁱ Temas Públicos 1409, de 2019.

ⁱⁱⁱ Se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad.