



CAPÍTULO 5

Implementación de la Reforma Tributaria

La Reforma Tributaria es una de las principales medidas implementadas durante el segundo Gobierno de la Presidenta Michelle Bachelet. Aprobada en 2014 por el Congreso Nacional, con el apoyo transversal de senadores y diputados, esta iniciativa tiene como principal objetivo generar ingresos permanentes para financiar gastos permanentes en educación y otras políticas sociales, contribuir, a través del sistema tributario, a mayor equidad, y ayudar a disminuir el déficit estructural.

Esta reforma implica un esfuerzo significativo de todos aquellos que pagan impuestos, pero es necesaria para mantener la responsabilidad fiscal que caracteriza a Chile. Como toda reforma que incrementa la carga tributaria, ésta tiene efectos de corto plazo sobre variables macroeconómicas. Por contener un alza importante en el impuesto corporativo, la reforma aumenta el costo del capital y de esa forma afecta la inversión. Sin embargo, en la medida que los recursos se utilizan de manera eficiente, y se acompaña de esfuerzos complementarios como la agenda de energía, los efectos negativos se debiesen compensar, dando como resultado un aumento el PIB de largo plazo²⁴.

Tras su aprobación en el Congreso y promulgación como Ley N° 20.780, el 1° de octubre de 2014 se inició el proceso de implementación de esta reforma, a cargo de la Subsecretaría de Hacienda en coordinación, principalmente, con los organismos públicos vinculados con la administración tributaria: el Servicio de Impuestos Internos (SII), el Servicio Nacional de Aduanas (SNA) y la Tesorería General de la República (TGR).

La implementación de una reforma de esta magnitud requiere de un trabajo cuidadoso y una evaluación permanente. Por lo mismo, el Gobierno ha contado con la asistencia técnica del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), centrada en evaluar los requerimientos institucionales del SII y de la TGR para responder exitosamente a los desafíos de la reforma.

Junto con el proceso de implementación, se está realizando un esfuerzo significativo de difusión de los alcances de la reforma, con una campaña publicitaria y encuentros informativos con pequeños empresarios, contadores y diversas organizaciones gremiales y empresariales. Un foco particular de este esfuerzo han sido las micro, pequeñas y medianas empresas (Mipyme), debido al importante conjunto de normas que las benefician.

Tras la emisión de todas las instrucciones administrativas pertinentes y luego de un diálogo técnico con diversos actores, el Ministerio de Hacienda anunció que enviará prontamente al Congreso un proyecto de ley con medidas que buscan simplificar la aplicación de la Reforma Tributaria. En particular, se propondrá un conjunto acotado de ajustes técnicos centrados en el sistema de impuesto a la renta que regirá desde 2017.

5.1. IMPLEMENTACIÓN

La Reforma Tributaria se diseñó como una política pública de aplicación gradual, para estar operativa en régimen en 2018. Las principales medidas de la reforma que entraron en vigencia en 2014 fueron el aumento de la tasa de Impuesto de Primera Categoría a 21% y el alza en los impuestos específicos a las bebidas alcohólicas y azucaradas, y a los tabacos. En términos institucionales se creó en el SII la Subdirección de Asistencia al Contribuyente, que tiene entre

²⁴ Ver, por ejemplo, el Staff Report para las consultas en torno al artículo IV del Fondo Monetario Internacional de junio 2014 (<https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14218.pdf>).

sus principales funciones la facilitación del cumplimiento tributario en general, y especialmente para las micro, pequeñas y medianas empresas.

En 2015 se incrementó el Impuesto de Primera Categoría hasta 22,5%, entró en operaciones el nuevo régimen 14 ter para las Mipymes, con un importante aumento de los contribuyentes acogidos a dicho régimen simplificado; y se estableció una ventana temporal para la declaración de rentas y bienes en el extranjero, con una tasa del 8%, y el pago anticipado del FUT histórico.

En 2016 el impuesto de primera categoría subirá a 24% y entrarán en vigencia modificaciones a los regímenes de renta presunta para las actividades agrícolas, mineras y de transporte. Ese año también comenzarán a regir los cambios en materia inmobiliaria e iniciará sus funciones la nueva institucionalidad para la atracción de inversión extranjera. Finalmente, para 2017 se estableció la operación de los dos regímenes de impuesto a la renta, llevándose la tasa de impuesto de primera categoría a 25% en el caso del sistema atribuido y a 25,5% en el semi integrado. Esta última sube a 27% en 2018.

5.1.1. Medidas Tributarias Implementadas a 2015

Una de las primeras medidas en implementarse fue la modificación del régimen de tributación simplificada para las Mipymes, el régimen 14 ter. Con la reforma se amplió el número de empresas beneficiadas, facilitando las distintas opciones a su alcance y otorgando nuevos beneficios e incentivos. Entre los aspectos más importantes de este régimen destacan:

- Rebaja en el monto de los Pagos Provisionales Mensuales (PPM), aumentando el flujo de caja de las empresas.

- Todo egreso pase inmediatamente a gasto. Esto implica contar con depreciación instantánea para las inversiones en activo fijo, tanto nuevo como usado y el castigo inmediato de los inventarios.
- Tributación sólo por ingresos percibidos. Es decir, pasan a la base imponible sólo las facturas por las cuales se ha recibido el pago, salvo ciertas excepciones.

Adicionalmente, a todas las empresas con ingresos del giro inferiores a 25.000 UF durante 2014 se les permite la postergación del pago de IVA por hasta dos meses, sin cobro de interés o multas. Este límite se amplía a 100.000 UF durante 2016, por los ingresos obtenidos en 2015.

Desde el momento en que entraron en vigencia estas medidas, un número significativo de empresas se ha acogido al régimen 14 ter. Actualmente, cerca de 190 mil operan bajo este régimen, de las cuales 105 mil se acogieron este año (Gráfico 5.1).

GRÁFICO 5.1

Inscritos en el Régimen de Tributación Simplificada 14 ter



Fuente: Servicio de Impuestos Internos

Otra de las medidas vigentes es la ventana temporal de un año, a contar del 1 de enero de 2015, para anticipar el pago de impuestos por las utilidades acumuladas en el FUT a una tasa especial. Este es un impuesto sustitutivo del Global Complementario o del Adicional, que resulta de aplicar una tasa de 32% con derecho al crédito de 1° categoría que corresponda a las utilidades que se acojan al régimen opcional. En el caso de las empresas formadas exclusivamente por personas naturales residentes en Chile, se permite pagar este impuesto sustitutivo con una tasa promedio determinada sobre la base de las tasas marginales más altas de Global Complementario de los socios en los años tributarios 2012, 2013 y 2014.

También se estableció una norma transitoria vigente sólo durante 2015 para la declaración de bienes y rentas que se encuentran en el exterior. Estipula que los contribuyentes domiciliados, residentes, establecidos o constituidos en Chile con anterioridad al 1 de enero de 2014 podrán acogerse a un sistema voluntario y extraordinario de declaración de bienes o rentas que se encuentren en el extranjero que, habiendo estado afectos a impuestos en el país, no hayan sido oportunamente declarados y/o gravados con los tributos correspondientes. La tasa única que se aplica en estas operaciones es de 8%. Para evitar el mal uso de esta norma se siguieron los más estrictos estándares de la OCDE sobre la materia, como también las orientaciones del GAFI respecto de la prevención del lavado de activos.

La Reforma Tributaria estableció que a partir de 1 de enero de 2016 se gravaría con IVA la venta de inmuebles nuevos que realice un vendedor habitual (inmobiliaria o corredor de propiedades). No obstante, las normas transitorias de la ley establecen una exención a este gravamen a aquellos inmuebles con promesas de venta celebradas hasta antes del 1 de enero

del próximo año. Para aquellos inmuebles que cuenten con permisos de construcción otorgados hasta esa fecha, la exención del pago de IVA regirá sólo en el caso que la venta se materialice durante 2016.

También está vigente la modificación a la tributación del tabaco. Con el fin de desincentivar de manera más eficiente su consumo, se efectuó un cambio en la composición de los gravámenes a los cigarrillos, de manera de incrementar la carga impositiva en toda la gama de productos. En particular, se aumentó en 8 veces el impuesto específico y se disminuyó el impuesto ad-valorem a 30%.

La reforma también introdujo cambios en los impuestos a las bebidas, buscando desincentivar el consumo de aquellos productos con mayores efectos nocivos en la salud. Así, desde 2014 las bebidas alcohólicas no azucaradas vieron reducido el impuesto base desde 13% a 10%, mientras que se incrementó hasta 18% el impuesto específico a las bebidas alcohólicas con azúcar adicionada. Los impuestos específicos a los alcoholes también se incrementaron en 2014, desde 15% a 20,5% en el caso de vinos y cervezas, y desde 27% a 31,5% a los restantes licores.

De manera de incentivar la compra de vehículos menos contaminantes, se estableció un nuevo impuesto que grava las emisiones de los automóviles nuevos, livianos y medianos, que se aplica sobre aquellos de uso particular al momento de la primera inscripción. Para el cálculo de la tasa impositiva se considera el rendimiento urbano del automóvil (km/l), las emisiones de óxidos de nitrógeno (g/km) y el precio de venta del vehículo. Esta norma se encuentra completamente implementada desde el 29 de diciembre de 2014.

5.1.2. Adecuaciones Normativas y Operativas

La Reforma Tributaria requiere de un conjunto de instrumentos de carácter administrativo para su adecuada implementación. Se trata de documentos necesarios para las distintas etapas de transición del sistema tributario y para el adecuado conocimiento y entendimiento de los contribuyentes, asesores tributarios y las mismas instituciones sobre las modificaciones efectuadas.

A la fecha, el SII ha publicado 50 circulares y nueve resoluciones, el SNA ha emitido cinco resoluciones y un oficio circular y la TGR dos circulares. Para la redacción de los instructivos y de otros cuerpos normativos se ha considerado tanto la participación de expertos externos como la opinión de usuarios. La totalidad de las circulares se redactó y difundió en plazos oportunos para que los interesados pudieran orientarse sobre la aplicación de las disposiciones específicas contenidas en la reforma. Aquellas circulares relacionadas con materias de mayor complejidad se han dado a conocer hasta con dos años de anterioridad al plazo de implementación de la correspondiente medida.

Una de las novedades más importantes de la Reforma Tributaria es la Norma General Antielusión, que entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015. En virtud de ella, la administración tributaria podrá revisar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando su realización haya tenido la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos, en los casos de abuso de las formas jurídicas o simulación.

La incorporación de estas normas en Chile implica un cambio cultural respecto de la forma en que se interpreta y aplica el derecho tributario, ya que se deja de aceptar que los contribuyentes pueden actuar

estratégicamente dejando sin aplicación el sentido de la ley tributaria. Con esta norma se declara que para la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, las normas tributarias deben aplicarse en los casos concretos conforme al propósito que buscó el legislador. De tal forma, se busca asegurar que tanto los contribuyentes como la administración tributaria se ciñan al principio de legalidad en materia tributaria.

Para eliminar grados de incertidumbre que pudiera provocar la norma General Antielusión, se definieron explícitamente dos tipos de conductas que pueden considerarse elusivas:

- Abuso de las formas jurídicas, cuando un contribuyente realiza una o más acciones que, individualmente o en conjunto, buscan dejar sin aplicación la ley tributaria.
- Simulación, cuando las partes dicen que realizan un acto jurídico y en realidad realizan otro para evitar un impuesto.

También se estableció que estas normas sólo pueden ser aplicadas a un caso particular mediante un proceso judicial especial ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros y en aquellos casos en que existan diferencias de impuestos superiores a 250 UTM, de forma de concentrarse sólo en situaciones que afecten a grandes contribuyentes. El ejercicio de esta Norma General Antielusión será susceptible del respectivo control de los Tribunales de Justicia, garantizándose así el debido proceso.

La Reforma Tributaria también incorporó un programa de trazabilidad de exportaciones mineras, para cautelar una adecuada declaración de los impuestos respectivos y facilitar la fiscalización de las exportaciones mineras.

Además del programa de trazabilidad, se modificó la Ordenanza de Aduanas introduciéndose una nueva infracción para el caso de la extracción de mercancías por lugares no habilitados o sin presentarlas debidamente a Aduanas. Con esto se amplía el ámbito de competencia de Aduanas, pasando a ser titulares de la respectiva acción penal. Asimismo, se incorporó en la Ley de Cochilco una nueva infracción, que consiste en aplicar multa en caso de no ingreso o ingreso temporáneo o incompleto de los términos esenciales de los contratos que den origen a las exportaciones de cobre y de sus subproductos.

Para la implementación de estos cambios, el plan de acción contempla: (i) fomentar la entrega de información oportuna para la correcta fiscalización por parte de los organismos correspondientes; (ii) fortalecer la capacidad de análisis físico/ químico del laboratorio de Aduanas respecto de las muestras extraídas en las exportaciones de productos mineros; y (iii) articular un trabajo coordinado entre los tres organismos que forman parte de la fiscalización del sector de la minería del cobre, creando en el Estado una red de control de las exportaciones mineras.

5.1.3. Fortalecimiento Institucional

Para implementar en forma adecuada la Reforma Tributaria se establecieron distintas iniciativas en el plano institucional, destinadas a fortalecer el funcionamiento de los organismos que cumplen funciones relacionadas, directa o indirectamente, con el ámbito tributario.

En primer lugar, la Ley N° 20.780 contempló la incorporación de recursos y dotación adicional a los servicios de la Administración Tributaria (Cuadro 5.1). En segundo lugar, la Ley de Presupuestos 2015 consideró importantes recursos para iniciar la renovación y fortalecimiento tecnológico de los referidos servicios.

CUADRO 5.1

Aumento de Dotación y Presupuesto para Administración Tributaria

Servicio	Aumento de Dotación (número de funcionarios)	Presupuesto Adicional (millones de \$)
Servicio Impuestos Internos	688	\$ 22.476
Servicio Nacional de Aduanas	250	\$ 7.764

Fuente: Ministerio de Hacienda

En tercer lugar, se estableció una carrera funcionaria en estos servicios que permita atraer, retener y formar el talento necesario para la implementación de la Reforma.

En Aduanas, el aumento de recursos está principalmente orientado a fortalecer la fiscalización en auditorías a posteriori, control de exportaciones mineras y laboratorio químico, control de almacenes privados y renovación de la plataforma tecnológica. En el SII la expansión se orienta principalmente a labores de fiscalización y a la creación de la Subdirección de Asistencia al Contribuyente, cuyo fin es desarrollar políticas y programas especiales destinados a otorgar apoyo, información y asistencia a las empresas de menor tamaño.

Junto con lo anterior, y buscando dar una señal de fortalecimiento de la justicia tributaria, se dotó de la facultad de imperio a los Tribunales Tributarios y Aduaneros. Esto implica que tendrán la facultad de hacer cumplir lo resuelto en sus sentencias.

Un aspecto particular que conlleva la reforma, es la nueva institucionalidad para la atracción de inversión extranjera que reemplazará al derogado DL 600. A comienzos de año una comisión asesora transversal evacuó una propuesta de diseño de esta nueva insti-

tucionalidad, la que fue plasmada en la Ley N° 20.848, promulgada el 16 de junio de este año y que comenzará a regir a contar del 1 de enero de 2016. En esta se establece que el Presidente de la República fijará la estrategia de fomento de la inversión extranjera en Chile, contando con la asesoría directa de un Comité de Ministros para el Fomento y Promoción de la Inversión Extranjera. Una nueva Agencia de Promoción de la Inversión Extranjera tendrá por misión implementar la política estatal, de modo de atraer todo tipo de capitales e inversiones extranjeras al país, actuando como organismo autorizado a ese efecto y coordinando los esfuerzos de los gobiernos regionales al respecto.

La nueva normativa garantiza el acceso al mercado cambiario formal, la libre remesa del capital y utilidades, la no discriminación arbitraria y la exención del impuesto a las ventas y servicios a las importaciones de bienes de capital que cumplan con requisitos específicos. También regula los contratos celebrados durante la vigencia del DL 600 – esto es, hasta antes de enero de 2016 – y establece una fase de transición de cuatro años a contar de esa fecha para solicitar nuevas autorizaciones de inversión extranjera en los términos de este decreto, con los derechos y obligaciones que contempla, pero con invariabilidad tributaria por una tasa total de 44,45%.

5.2. RECAUDACIÓN

Del total de recursos que busca recaudar la Reforma Tributaria, la mitad proviene de las modificaciones en el sistema de impuesto a la renta y los incrementos en las tasas, otra fracción corresponde a los impuestos correctivos, y un monto relevante se logra por la disminución de la elusión y la evasión, tanto por efecto de la nueva Norma General Antielusión,

como por los planes, programas y estrategias del SII que buscan reducir la evasión.

Con los antecedentes tributarios de 2014 y lo que va de 2015 se ha hecho una estimación del impacto de la reforma en los ingresos tributarios del Fisco. Los resultados indican que la recaudación adicional generada por la reforma está en línea con lo que se esperaba.

A efectos de estimar los impactos financieros de la reforma, se debe tener en consideración la temporalidad de los pagos tributarios en el sistema. Por ejemplo, el impuesto a la renta es anual y se paga respecto de los ingresos del año previo. Por su parte, mediante los Pagos Provisionales Mensuales (PPM) las empresas adelantan el pago de su impuesto anual con una tasa que se aproxima a la que corresponde por la utilidad del período.

Debido a lo anterior, la determinación del impacto financiero para el Fisco de la Reforma Tributaria sólo se puede obtener una vez finalizada la Operación Renta del año correspondiente, y luego de analizar todas las declaraciones. Además, es necesario establecer una línea base. Es decir, definir cuál hubiera sido la recaudación en ausencia de la reforma.

Para establecer la línea base se asumió que en ausencia de la reforma los PPM habrían crecido 0,3% por cada punto de crecimiento del PIB, y que la declaración anual habría crecido igual que el Producto. Este supuesto se basa en una revisión histórica del comportamiento de los ingresos tributarios. También se asumió que en ausencia de mayor fiscalización por parte del SII, el IVA habría crecido a la misma tasa que el Producto.

Para estimar los efectos de la reforma, en 2014 se asumió que el aumento del impuesto de primera categoría en los últimos tres meses de ese año no

se reflejó completamente en pagos provisionales mensuales (PPM), sino que su impacto en recaudación se dio en la operación renta 2015. Esto ocurrió por tratarse de una modificación voluntaria de las empresas. Respecto de la disminución de la evasión en 2014, ésta se estimó sobre la base del cálculo anual del SII de reducción de la evasión de IVA, ponderado por los meses desde que se comenzaron a implementar nuevas medidas de fiscalización por parte del Servicio.

Con estos supuestos se estima que durante su vigencia en 2014 la reforma recaudó del orden de \$ 362.277 millones, o el equivalente a 0,25% del PIB. Este monto es muy similar al que se obtiene del Informe Financiero de la Reforma Tributaria, cuando se ajusta por el periodo de vigencia de la reforma en 2014 y por el crecimiento de la economía ese año (Cuadro 5.2).

Para 2015, y en base a la información preliminar existente para este año, se prevé que el efecto de la Reforma Tributaria estará en los mismos órdenes de magnitud de las estimaciones iniciales de los informes financieros.

5.3. SIMPLIFICACIÓN TÉCNICA DE LA REFORMA TRIBUTARIA

El significativo avance del proceso de implementación de la reforma da cuenta del cumplimiento del cronograma trazado cuando se diseñó y aprobó la ley. Al concluir la primera fase de implementación, con la entrega completa del cuerpo normativo de la reforma, se inició un proceso de evaluación de la operatividad de las diversas disposiciones, de posibles simplificaciones que facilitarían su aplicación y de los requerimientos jurídicos para estas simplificaciones. El foco principal de esta evaluación ha sido el régimen tributario permanente.

CUADRO 5.2

Efecto Financiero Estimado para 2014

Modificaciones	(1) IF en \$ 2014	(2) IF en \$ 2014 y meses de vigencia	(3) IF en \$ 2014, meses de vigencia y crecimiento	(4) Estimación recaudación
Impuesto a la renta	\$ 67.993,9	\$ 67.076,3	\$ 100.614,5	\$ 98.262,0
Disminución de la evasión	\$ 245.669,5	\$ 241.088,8	\$ 241.088,8	\$ 272.502,2
Impuestos correctivos e indirectos	\$ 64.767,8	\$ 63.560,1	\$ 107.226,1	\$ 18.383,3
Disminución por incentivos al ahorro e inversión	-\$ 27.343,4	-\$ 26.833,6	-\$ 40.250,4	-\$ 26.870,4
Efecto total Reforma el 2014	\$ 408.679,0	\$ 344.891,7	\$ 351.087,7	\$ 362.277,1
Porcentaje del PIB 2014	0,28%	0,23%	0,24%	0,25%

Fuente: Ministerio de Hacienda

Nota: Las cifras corresponden al efecto estimado de recaudación para 2014, comparado con la estimación realizada por los informes financieros (IF) de la reforma y corregido por inflación, crecimiento económico y entrada efectiva en vigencia de la ley. La columna 1 corresponde a los informes financieros N° 71 y 75 del proyecto de ley. La columna 2 corrige por los meses en que estuvo vigente la Reforma Tributaria durante 2014, considerando que la implementación comenzó el 1 de octubre de ese año. La columna 3 reestima la recaudación esperada sobre la base del crecimiento económico efectivo de 1,9% en 2014. La columna 4 estima el aumento efectivo en recaudación en el periodo contable, más el efecto estimado que se percibe hasta la Operación Renta 2015, que corresponde al año tributario 2014.

Luego de numerosas reuniones con distintos actores y expertos en materia tributaria, se llegó a la convicción de la necesidad de efectuar una modificación legal para hacer más sencillo el régimen de impuesto a la renta contenido en la reforma. Dado lo anterior, se anunció el pronto envío al Congreso de un proyecto de ley con ajustes técnicos destinados a simplificar procedimientos y precisar contenidos de la ley. Esto, sin modificar los aspectos sustanciales de la reforma que fueron respaldados en forma transversal en el Congreso, tales como el aumento de la carga tributaria en 3 puntos del PIB, la mayor progresividad del sistema tributario y la introducción de medidas que fortalecen el combate a la evasión y la elusión.

La Reforma Tributaria modificó el régimen de tributación sobre las rentas empresariales, estableciendo que en 2017 las empresas deberán optar entre dos sistemas:

- Régimen integrado con atribución de rentas y crédito de 100% del Impuesto de Primera Categoría a los impuestos del contribuyente final, ya sea Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional.
- Régimen semi integrado con tributación sobre la base de retiros y crédito parcial de 65% del impuesto de primera categoría al impuesto final, salvo que exista un acuerdo de doble tributación, en cuyo caso el crédito asciende a 100%.

En los diversos análisis realizados, se detectó que en el caso de mallas de propiedad complejas, con grupos de empresas relacionadas entre sí de distinta manera, la existencia de estas dos opciones puede generar complicaciones operacionales significativas, con costos tanto para los contribuyentes como para el SII. Además, dicha complejidad podría facilitar el de-

sarrollo de estructuras societarias que se organicen para eludir impuestos.

Considerando lo anterior, la propuesta de simplificación consiste en dejar la posibilidad de optar por el régimen de renta atribuida sólo a aquellas empresas que tengan socios, propietarios o accionistas que sean personas naturales contribuyentes del Impuesto Global Complementario. En tanto, las empresas que tengan personas jurídicas en su propiedad tendrán como único sistema el semi integrado. En el caso del sistema de tributación simplificada contenido en el artículo 14 ter, en el cual también se atribuyen las rentas, podrán acceder empresas cuyos dueños, socios o accionistas sean, además de las personas naturales, personas jurídicas que opten por el sistema de atribución de rentas.

Más allá de simplificar notoriamente el sistema de impuesto a la renta, esta propuesta es consistente con la visión de muchos expertos tributarios de que las empresas de mayor tamaño, con mallas societarias complejas, hubiesen optado por el régimen semi integrado, en tanto que las Mipymes hubiesen elegido mayoritariamente el régimen atribuido o la tributación simplificada del artículo 14 ter.

Junto con lo anterior, el proyecto de ley incluirá aspectos relacionados con la tributación inmobiliaria en materia de IVA. Esto, por cuanto la interacción de algunas disposiciones de la reforma y la aplicación de ciertas normas transitorias y de vigencia han provocado algunos efectos indeseados. En concreto, se propondrá que los contratos de leasing suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2016 no estén afectos a IVA a contar de dicha fecha. Asimismo, se aclarará que si la venta de un inmueble está exenta, también lo está la respectiva promesa de venta, como sucede en el caso de promesas de venta de viviendas con subsidio habitacional o inmuebles que tengan un permiso de edificación anterior al 1 de enero de 2016 y que se

vendan durante ese mismo año. Además, las empresas constructoras mantendrán el crédito especial del IVA establecido en artículo 21 DL 910 por la venta de viviendas con subsidio habitacional, de manera de no afectar a sus beneficiarios.

Este conjunto de precisiones permite resguardar los objetivos de la Reforma Tributaria en cuanto a asegurar la

recaudación para financiar mayores gastos permanentes en educación y otras materias, mantener los principios de equidad y progresividad, y combatir la elusión y la evasión. Al mismo tiempo, facilitan el cumplimiento tributario, reducen los costos administrativos de la aplicación de la reforma y dan mayores señales de certidumbre a los contribuyentes y al mercado.

RECUADRO 5.1

Comparación de Tasas del Impuesto a la Renta entre Nacionales y Extranjeros

El sistema semi integrado contenido en la Reforma Tributaria atenúa de manera importante las diferencias entre la tributación de las rentas del trabajo —que enfrentarán una tasa máxima de 35%— y la tributación de las rentas del capital. Esta se componen de una tasa de 27%, que corresponde al Impuesto de Primera Categoría a nivel de la empresa y una tasa máxima del Impuesto Global Complementario de 35% cuando se retiren utilidades, con un crédito parcial del 65% del Impuesto de Primera Categoría pagado por la empresa. Esto quiere decir, una tasa de 27% para las utilidades no retiradas de la empresa y una tasa marginal máxima ajustada total de 44,45% sobre las utilidades retiradas.

Para los contribuyentes extranjeros que provienen de países con acuerdo de doble tributación, la tasa máxima efectiva sobre el retiro de utilidades es de 35%. En el caso que no exista acuerdo, estos contribuyentes enfrentan la tasa máxima efectiva de 44,45% por el retiro de sus utilidades¹.

Se ha planteado que la diferencia entre la tasa máxima por el retiro de utilidades que paga un extranjero de un país con tratado y un nacional sería discriminatoria. Respecto de esto es importante aclarar que en el caso de los nacionales, el Impuesto Global Complementario tiene una escala de tasas progresivas cuya tasa más alta una vez que la Reforma Tributaria se encuentre totalmente en vigencia será de 35%. En caso que estos contribuyentes perciban dividendos desde empresas que hayan optado por el régimen semi integrado, la tasa marginal máxima podría llegar a a 44,45%, pero no así la carga efectiva, la que será siempre menor. En cambio, los extranjeros, en caso que exista un tratado de doble tributación, pagarán una tasa pareja de 35%, lo que corresponde a su carga efectiva, pudiendo ser ésta mayor incluso que la de los nacionales.

Por otra parte, la tasa de 35% que paga un extranjero con un tratado de doble tributación con Chile por el retiro de utilidades no necesariamente es la tasa final que paga por las rentas en su país. Es perfectamente factible que ese extranjero termine tributando a una tasa mayor por sus ingresos generados en Chile al pagar la tasa marginal personal que le corresponde según la legislación de su residencia.

Diferencias de tasas entre la tributación máxima de los dueños de empresas residentes en Chile y los contribuyentes que residen en el exterior no es algo excepcional en Chile y es una realidad que también ocurre en buena parte de las legislaciones comparadas. En el caso de Chile, en 2013 la tasa máxima del

1 Durante los últimos 15 años Chile ha avanzado de manera importante en aumentar la red de tratados que busca evitar la doble tributación. Actualmente, el país tiene 25 convenios vigentes y otros cinco —Estados Unidos, Argentina, China, Sudáfrica y Austria— están en tramitación para ser ratificados por el Congreso.

Impuesto Global Complementario era de 40%, mientras que la de impuesto adicional –que pagan los extranjeros– era de 35%, una diferencia de cinco puntos porcentuales. Durante los 90 esta diferencia llegó a ser de 15 puntos porcentuales.

Al evaluar la situación de otros países de la OCDE, se observa que en general, en ausencia de tratados de doble tributación, los contribuyentes extranjeros pagan tasas más altas que los nacionales. Esto se da en 21 países. La diferencia de tasas entre extranjeros y nacionales es nula en 4 países, en tanto que en 9 países los extranjeros pagan menos. Esto cambia completamente cuando existen tratados de doble tributación. Cuando ello ocurre, en general los extranjeros tienen tasas más bajas (32 de los 34 países) (Gráfico 1).

GRÁFICO 1

Comparación de Tasas Impuesto Corporativo que Pagan Empresas Extranjeras Respecto de Nacionales en Países OCDE



Fuente: OCDE, Deloitte y E&Y

