

Hacia una nueva institucionalidad y régimen tributario para Chile

2019



Resumen Ejecutivo



Diagnóstico y Principios Fundamentales

Cada nuevo gobierno asume su periodo con una nueva reforma tributaria bajo el brazo, generando un marcado tensionamiento social y político. La repetida modificación de las reglas del juego introduce ruido en el tejido social, y cuando se trata de impuestos, este vaivén legislativo genera una indeseable incerteza jurídica y económica. Este escenario no crea un ambiente y un contexto que facilite la toma de decisiones de inversión, ahorro y producción; por lo tanto, no es bueno para el país.

Independiente de la urgencia para una nueva reforma, y de las tensiones que se generarán con distintos grupos de interés o políticos, frente a esta nueva adecuación tributaria, tenemos el derecho de preguntarnos de ¿cómo debiera ser un sistema tributario que responda al Chile actual y a los desafíos del país con visión de futuro?

Creemos que ya no basta seguir *amononando la casa*, y sea con muebles nuevos o cambiando el *papel mural* para terminar generando un *patchwork* tributario. ¿Por qué no podemos darnos el espacio, el tiempo y las ideas, para repensar la casa por completo?

El proyecto que presentamos a continuación busca repensar el sistema tributario como un todo y ponerlo en línea con una economía moderna y abierta al mundo, y que sea lo más neutro posible en todas sus dimensiones. Proponemos un modelo completamente nuevo que, de la mano de las políticas públicas adecuadas, podría permitir incentivar la inversión y contribuir a alcanzar condiciones equidad y de desarrollo social.

Para abrir cualquier discusión amplia sobre un nuevo régimen, es primordial explicitar algunos [principios básicos de política tributaria](#) sobre las cuáles construir un nuevo sistema tributario.

Lo primero, es entender que el [objetivo principal de los impuestos es el financiamiento del Estado](#), lo que permite cubrir, entre otras cosas, las necesidades de gasto público establecidos democráticamente. Adicionalmente, los impuestos pueden ser usados para corregir externalidades negativas cuando las

herramientas que nos ofrece la economía no tengan a mano otro método más eficiente para hacerlo. En consecuencia, los impuestos no deben ser utilizados como una herramienta de política económica, como, por ejemplo, para incentivar sectores productivos, zonas geográficas, clases de arreglos empresariales, o grupos sociales más o menos favorecidos. Para eso están las políticas públicas y sectoriales. Tampoco, el sistema tributario no puede constituirse es un arma política para forzar una redistribución que genere un cuadro social artificialmente alterado. La redistribución de la riqueza y del ingreso es una consecuencia de un sistema tributario neutro y de políticas públicas apropiadas a tal efecto.

El [segundo principio es el de la neutralidad](#); los impuestos deben ser neutrales. Es decir, el sistema tributario no debe generar distorsiones entre distintos sectores económicos, o distintas ubicaciones geográficas, o inducir la forma de, ya sea, organizar una actividad económica, o sus fuentes de financiamiento o ingreso. Un régimen tributario que respeta este principio garantiza que dos contribuyentes que tienen las mismas rentas deben pagar los mismos impuestos –clase y monto-, independiente de la fuente de sus ingresos o la forma –o el lugar- en que se haya organizado.

Un [tercer principio es el de legalidad](#). Los impuestos deben tener una fuente legal cierta, pero no hablamos de cualquier legalidad, sino una que junto con cumplir con requisitos certidumbre y control democrático, debe también, ser de fácil y evidente aplicación y entendimiento para el contribuyente. Esto implica que el sistema tributario debe ser simple, con bajo costo de cumplimiento para los contribuyentes y bajo costo de fiscalización para la autoridad tributaria. El cumplimiento tributario, no puede ser un impuesto en sí mismo para el contribuyente. La legalidad y la juridicidad de la norma tributaria deben ser resguardados para mantener también en lo fiscal, la regla de aplicación de la ley o mejor llamado, el Estado de Derecho y evitar la indefensión del contribuyente; pero al mismo tiempo, impedir la impunidad tanto de los contribuyentes que violentan las normas, como del fisco que le persigue abusando en el ejercicio de sus facultades.

[Cuarto y final, la autoridad tributaria](#), sin perjuicio de sus amplias facultades de control y fiscalización, destinadas a evitar por todos los medios la erosión de la base fiscal, debe ser un órgano al que se

le garantice el mayor grado posible de [independencia del ejecutivo de turno](#) y asegurar que su acción sea colaborativa y [al servicio del contribuyente](#). Creemos fundamental el construir un “nuevo acuerdo” que restablezca las confianzas entre lo público y lo privado; esto es, entre el contribuyente y el Estado.

Sin duda que puede sumarse una larga lista de parámetros de diseño adicionales y más detallados para el levantamiento de un nuevo sistema tributario. Sin embargo, creemos que, si una amplia mayoría coincide en estos cuatro elementos fundacionales, podremos tener una discusión fiscal fructífera y que tienda a mantener la estabilidad de las reglas del juego; a la vez de satisfacer las necesidades sociales crecientes de un Estado que debe atender demandas cada vez más altas y más sofisticadas en el contexto de una economía abierta a un mundo en cambio permanente y a una evolución tecnológica que avanza vertiginosa e insondablemente.

En ese contexto queremos invitar a amplios sectores del país a pensar, proponer, discutir y delinear un nuevo sistema tributario para Chile. De una buena vez, ¡debemos decir No! a nuevas *reformas-parche*; vamos por un sistema nuevo transversal y ampliamente discutido y acordado, y que responda a las necesidades del nuevo Chile, proporcionando estabilidad tributaria para el largo plazo.

NUEVO SISTEMA TRIBUTARIO

Elementos Estructurales y Principios Generales de Diseño.

El nuevo sistema tributario que se propone y describe más abajo, se construye sobre dos componentes principales y estructurales: por un lado, un impuesto que grava el [ingreso](#) que enriquece al contribuyente ya sea que se trate de rentas provenientes del capital o del trabajo; y por el otro lado, por un impuesto que grava el [consumo](#) de esa riqueza. Adicionalmente, de manera accesoria, se aplican otros impuestos que tienen por objeto desincentivar actividades que producen externalidades económicas o sociales negativas y que no pueden ser desincentivadas por otros medios de manera económicamente más eficiente.

El nuevo sistema tributario trata de ser tan neutral como sea posible, de manera que los regímenes de beneficio a actividades industriales o productivas, zonas geográficas, o a formas de organizar actividades generadoras de renta o consumo, han sido eliminados. Aplicaciones discriminatorias de impuestos al consumo no son incluidas, extendiendo su acción a todo servicio y venta de bienes o derechos, sin distinción. Así tampoco, el nuevo sistema no considera beneficios impositivos, los que debieran ser reemplazados por subsidios económicos explícitos justificados por políticas públicas razonables y actualizadas.

De ello es que tampoco se consideran regímenes facilitados de tributación que por su operatoria, hayan demostrado contribuir a generar espacios de erosión de la base imponible; sin perjuicio que, se han tenido en consideración ciertos elementos relacionados con el caudal de ingresos anuales del contribuyente secundario, y al tamaño de la actividad económica del contribuyente primario, lo permitiría un tratamiento diferenciado, en ambos casos, sólo con el objeto de facilitar el cumplimiento tributario, pero no para crear un régimen de beneficios o incentivos que distorsionen su carga tributaria.

Notable es también que se propongan eliminar las contribuciones de bienes raíces, las patentes de automóviles y el impuesto de timbres y estampillas.

Impuesto a la Renta.

En cuanto al impuesto a la renta, este impuesto distingue y trata por separado, las rentas de los [contribuyentes primarios](#), esto es, personas jurídicas o colectivos de carácter empresarial que son en mayor medida, la fuente de origen de la generación de rentas a nivel nacional. En paralelo a este contribuyente primario, se encuentra el [contribuyente secundario](#) o final, que son las personas naturales que obtienen rentas de los anteriores, o a partir de su propio trabajo. También se reconoce y trata de manera particular, el [contribuyente extranjero](#) que no tiene domicilio en Chile, pero que percibe o devenga rentas generadas en el país.

Partiendo por el contribuyente primario, éste determinará su renta líquida imponible considerando el total de sus ingresos de

base percibida y deduciendo sus costos, gastos y expensas efectivas. Sobre esta base de renta líquida se aplicará un impuesto de primera categoría cuya tasa será del 30%.

En cuanto al contribuyente secundario, éste estará afecto a impuestos sobre la base de la renta percibida de remesas, retiros y distribuciones provenientes de contribuyentes primarios, y dado que se han igualado las tasas máximas de los impuestos a la renta que afectan al contribuyente primario y secundario, este sistema permite que el foco de fiscalización del impuesto a la renta se centre en su origen facilitando y bajando el costo de control por parte de la autoridad fiscal, pues los impuestos del contribuyente secundario estarán siempre completamente pagados hayan sido percibidos por éste o no.

Con el objeto que todas las utilidades distribuidas desde los contribuyentes primarios a los secundarios, estén afectas a impuesto en su origen y para evitar retiros, remesas o distribuciones con cargo a cantidades que sean reputadas como ingreso no renta o rentas exentas, aquellos retiros, remesas o distribuciones de sumas que no hayan pagado su respectivo impuesto a la renta a nivel de contribuyente primario, serán gravados con un impuesto de igualación de idéntica tasa que él anterior y aplicable a la fecha de su devengo. Dicho impuesto podrá ser utilizado como crédito por dicho contribuyente primario, una vez que se generen utilidades tributarias afectas a impuesto corporativo; lo que viene a evitar que las diferencias temporales –contables y/o tributarias- resulten gravadas dos veces en el tiempo –consistente con el principio que prohíbe gravar dos veces una renta por la misma causa-.

En consecuencia, toda utilidad de un contribuyente primario, y todo retiro, remesa o distribución que reciba un contribuyente secundario, habrá siempre pagado impuestos, ya sea el de primera categoría ordinario o el de igualación; y en ambos casos, podrá utilizar estos pagos como crédito contra el pago de sus impuestos a la renta personales.

Una innovación relevante que se propone consiste en introducir un sistema de cumplimiento simplificado, a saber: aquel contribuyente primario con ventas inferiores a 50.000 UF podrá optar por un sistema simplificado de declaración de rentas que será llevado por la misma autoridad tributaria cuya base se conformará por sus saldos y movimientos de caja, evitándose el

costo y la complejidad de llevar contabilidad por sus propios medios. La autoridad tributaria llevará esta cuenta y libro de caja alimentando el sistema de registro mediante las anotaciones electrónicas derivadas de la emisión de facturas y boletas electrónicas que opera en la actualidad.

Otra importante innovación que se introduce en el nuevo régimen para facilitar y rebajar significativamente los costos de cumplimiento y fiscalización es la posibilidad que grandes contribuyentes que conforman un grupo empresarial o conglomerado financiero, puedan solicitar a la autoridad fiscal que su cumplimiento tributario se haga de manera unificada o consolidada, cumpliendo con estrictos requisitos de transparencia y gestión de riesgo legal.

Por su parte, los contribuyentes secundarios resultarán gravados con una tasa progresiva aplicada sobre el total de las rentas percibidas de contribuyentes primarios generales, y otras que les sean atribuidas de contribuyentes primarios PyME, según sea el caso. Para la correcta ponderación del monto de retiros o remesas percibidas desde contribuyentes primarios generales, el monto neto percibido deberá ser incrementado por un factor de normalización que, de manera neutra, incremente –gross up- la renta atribuida al contribuyente secundario en su monto bruto y no el neto después del pago del impuesto en la fuente, o contribuyente primario.

Esta tasa progresiva que afectará al contribuyente final es determinada en función al monto de sus ingresos anuales. Como se señala precedentemente, este impuesto tendrá una tasa máxima de 30%; y los peldaños de la escala han sido reducidos a sólo cuatro tramos donde la progresión de las tasas parte con una tasa negativa: es decir, los contribuyentes finales menos favorecidos, no obstante estar obligados a declarar su impuesto a la renta, tienen una tasa que permite que reciban una devolución de impuestos que, desde un punto de vista económico, social y de política pública contra la pobreza, representa derechamente un subsidio asistencial a las familias de los quintiles más pobres. Los subsidios directos actualmente existentes como parte de una política pública de carácter asistencial debieran eliminados y reemplazados por este mecanismo –i.e., “bono marzo”-.

Por razones de neutralidad tributaria, los impuestos al capital y al trabajo están tratados de manera homogénea, de modo que no hay

una preferencia implícita por uno ni por el otro. En esta línea, el financiamiento de capital de trabajo con capital del socio – contribuyente final-, es homologado en sus efectos financieros al financiamiento con deuda. Esto es, el financiamiento por deuda permite al contribuyente primario, tratar como gasto el monto de intereses pagado; por lo tanto, el financiamiento mediante capital gozará de igual beneficio, aplicándosele un monto de intereses de carácter nacional calculado sobre una [tasa de interés de mercado](#) informada diariamente por la autoridad fiscal.

El nuevo régimen aborda la cuestión del [gasto rechazado](#) con una óptica nueva y de fuerte acento jurídico, evitando espacios de elusión, como asimismo respecto de conductas que puedan ser francamente abusivas por parte del fiscalizador.

Asimismo, el sistema incluye la [depreciación instantánea](#) como un elemento de base del sistema. Queremos hacer notar que esta medida tendrá un impacto fiscal importante, pero constituye un fuerte y poderoso compromiso de política pública a favor de la inversión y el desarrollo económico de todos los sectores productivos del país. Probablemente, sea ésta, una de las medidas más significativas de todo el nuevo régimen tributario que aquí se propone.

En línea con el principio de neutralidad, la [ganancia de capital](#) en la compraventa de bienes o derechos, sin distinción, será considerada como renta o ingreso sin deducciones ni beneficios de clase alguna. Por claridad, se hace presente que esto incluye valores de oferta pública e inmuebles por igual.

Salvo por necesidades de implementación del nuevo régimen tributario, el sistema de retenciones y pagos provisionales del impuesto a la renta tendrá una aplicación similar a la actual; y los pagos mensuales serán aplicables respecto de todo contribuyente, incluyendo el secundario por sus rentas derivadas del trabajo.

El impuesto a la renta incluye uno de carácter especial que afectará las actividades extractivas, o intensivas de recursos naturales no renovables. La operatoria de este impuesto será similar al denominado actualmente *royalty a la minería*, con una tasa única del **10%** sobre el margen operacional del contribuyente.

En el caso de los [contribuyentes extranjeros](#) que obtengan rentas

de fuente chilena, si estas corresponden a remesas, retiros o distribuciones de utilidades de contribuyentes primarios, éstas resultarán gravadas por regla general con una tasa de impuesto similar a la tasa máxima indicada más arriba, impuesto que tendrá el carácter de único y contra el que se podrá usar como crédito, el impuesto pagado en la fuente. Ahora, para toda otra renta de fuente chilena devengada por un contribuyente extranjero – incluyendo el pago de intereses sobre créditos otorgados desde el exterior a deudores locales, regalías y contraprestación por derechos de uso, pagos de precio por venta de bienes corporales o incorporeales, y remuneración por la prestación servicios- se aplicará un [impuesto adicional del 10%](#) sobre el total de la renta al extranjero, y que tendrá también, el carácter de único.

Respecto de las [rentas de fuente extranjera](#), éstas se incluyen en la base de cálculo de la renta líquida imponible ya sea del contribuyente primario o del secundario y con el objeto de aliviar la doble tributación, se reconocerá un crédito por los impuestos pagados en el exterior sujetos a ciertos límites dependiendo de si las rentas provienen de un país con convenio para evitar la doble imposición vigente con Chile, o no. La utilización de créditos se realizará de forma automática, basado en una nómina de impuestos extranjeros que mantendrá la autoridad tributaria.

En el caso de figuras de [transferencia de precios y relocalización jurisdiccional de rentas](#) se seguirán normas similares a las promovidas por la OECD.

Impuesto al Consumo

Se aplicará un [impuesto al consumo](#) ampliando su espectro de aplicación a toda venta de bienes y derechos de vendedores habituales –incluyendo los inmuebles sin excepción- y a toda prestación de servicios –incluyendo los financieros sin distinción, como así también los de salud, y educacionales. La tasa del IC será de un **15%** sobre el valor del bien o servicio efectivamente pagado.

La base de cálculo del impuesto será computada siguiendo reglas similares a las contempladas en la ley de IVA actualmente aplicable. Sin perjuicio de lo anterior, atendida la ampliación conceptual del hecho gravado relacionado con la prestación de servicios, los

contribuyentes se verán obligados a llevar contabilidad; pero para facilitar este trámite, los contribuyentes personas naturales y extranjeros, podrán optar entre (i) pagar el impuesto sobre la base de un libro de compras y ventas, determinando su crédito fiscal sobre la base efectiva de los bienes adquiridos y servicios contratados o; (ii) que declaren y paguen su débito fiscal aplicando un crédito fiscal presunto equivalente a multiplicar el débito fiscal por el factor 0,3. De cualquier forma, los contribuyentes persona natural podrán optar por acogerse a la proposición de impuesto que la autoridad fiscal les haga mensualmente sobre la base de sus registros electrónicos de emisión de boletas y facturas, lo que les permitirá evitar llevar contabilidad para estos solos efectos.

En cuanto a ciertos tipos de actividades comerciales virtuales o sobre plataformas electrónicas, cabe hacer presente que los servicios prestados y bienes vendidos en Chile estarán gravados con impuesto al consumo, aunque sean pagados en el extranjero a través de terceros. Las comisiones aplicadas por establecimientos que facilitan el pago de estos servicios o bienes estarán también afectas a este impuesto al consumo. El pago efectuado por la empresa que presta la plataforma de pago al proveedor del bien o servicio no estará afecto a este impuesto por tratarse simplemente del efecto de un mandato. Los bienes adquiridos o los servicios prestados desde el extranjero, pero para ser gozados por un contribuyente chileno y pagado desde Chile, estarán afectos a impuesto al consumo sólo en el caso que dicho pago no sea tratado para efectos del impuesto a la renta.

Adicionalmente los precios de venta al detalle cobrados al consumidor deberán exhibir separadamente el monto del impuesto y el precio neto de venta. De esta forma, el contribuyente tomará conciencia del pago y del monto del impuesto, lo que es especialmente apreciado como una medida de responsabilidad y madurez fiscal y social.

Impuestos al Patrimonio

No somos de la opinión de introducir un impuesto general al patrimonio atendiendo a que el país necesita fortalecer la capacidad de ahorro de los agentes privados para que éste se traduzca en mayor inversión y con ello, se fomente el ciclo de producción y desarrollo económico. Sólo de esta forma se logrará

incrementar el producto y disponer de mayores recursos de redistribución. Esta conclusión esta reforzada tanto por la experiencia internacional en donde vemos que los países que intentaron implementarlos han ido progresivamente desmantelándolos; sino que además por la evidente dificultad y alto costo de su fiscalización.

Seguidamente, transformamos el impuesto a las donaciones y herencias para focalizarlo en el traspaso intergeneracional. [La herencia es tratada como un hecho de carácter contable](#). De ahí se siguen consecuencias relevantes si el destino final del traspaso es la obtención de una renta ordinaria para el heredero o asignatario.

Por su parte, las donaciones son tratadas como tal y el sistema reconoce diferencias para el caso de una transferencia corporativa con fines de interés público, caridad o altruismo; de las que sólo tienen por causa, la mera liberalidad del donante o la relocalización de sus activos o estructuras de organización patrimonial. Finalmente, las donaciones como un todo, sin perjuicio de su finalidad, son abordadas a partir de una nueva ley integral de donaciones.

Impuestos Especiales

El nuevo sistema tributario [no considera la introducción de impuestos al crédito, o de timbres y estampillas](#). También se [derogan los impuestos sobre premios de lotería, ingresos que pasarán ser tratados como renta ordinaria del contribuyente respectivo](#).

Por otro lado, en la necesidad de combatir las externalidades negativas de la combustión de hidrocarburos y la leña, se introduce un nuevo tributo con foco en el combustible propiamente tal, y en el agente de combustión, tales como motores, calderas o cocinas. El contribuyente de este impuesto es comprador primario del combustible cuyo pago será retenido por el vendedor; y la tasa del impuesto será equivalente a **0,01%** de una Unidad Tributaria Anual multiplicado por el [coeficiente de generación contaminante](#) del aparato o combustible, el que será determinado por decreto conjunto de los Ministerios de Energía, de Medioambiente, de Transporte y Telecomunicaciones, y de Economía y

Reconstrucción.

En la misma línea, se introduce un nuevo impuesto que se encierra en la necesidad de combatir las externalidades negativas provenientes del consumo de sustancias que, documentada y fehacientemente, se ha concluido que son tanto, dañinas para la salud humana y constituyen constitutivas de conductas socialmente perjudiciales, como, asimismo, su combate, control o gasto público destinado a hacerse cargo de los efectos nocivos de su consumo, implica un alto costo al erario nacional. **Primeramente, se derogará el denominado Impuesto al Tabaco, sus derivados; y a los Alcoholes y Vinagres, para ser reemplazado por un nuevo tributo que gravará el consumo de las sustancias que, para efectos de este impuesto, serán determinadas por el Presidente de la República por medio de decreto supremo expedido a través del Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Salud, pero que incluirán, en su inicio, al menos, el alcohol presente en cualquier tipo de bebida, el azúcar pura o adicionada en alimentos, el cloruro de sodio en alimentos procesados, las grasas saturadas en cualquier forma o estado de procesamiento, los derivados del tabaco y de los *cannabinoides psicoactivos*, si su comercio fuere legamente aprobado. El contribuyente de este impuesto es comprador primario de la sustancia nociva cuyo pago será retenido por el vendedor, si fuere el caso. La tasa del impuesto será equivalente a **0,01%** de una Unidad Tributario Anual multiplicado por el *coeficiente de concentración de la sustancia nociva* en la bebida o alimento que corresponda el que será determinado por decreto conjunto de los Ministerios de Hacienda, de Salud, y de Economía y Reconstrucción.**

Por otro lado, se establecerá un **impuesto especial que gravará la renta proveniente de actividades extractivas y/o intensivas en el uso de recursos naturales no renovables** los que, para efectos de este impuesto, serán determinados por el Presidente de la República por medio de decreto supremo expedido a través del Ministerio de Hacienda, pero que incluirán, en su inicio, al menos, las sustancias minerales metálicas y no metálicas (concesibles) presentes en la corteza terrestre del territorio nacional y del suelo marino correspondiente a la zona de aprovechamiento exclusivo de Chile. Adicionalmente incluirá los espectros radioeléctricos y el uso de volúmenes de aguas dulces o saladas de mares, lagos y ríos navegables. El impuesto se calculará considerando los precios internacionalmente conocidos para los bienes extraídos o explotados y costos del contribuyente. La tasa del impuesto será fluctuante en función del nivel de producción o extracción, e irá

entre el **3% y 10% sobre el margen operacional del contribuyente afecto**. Las normas de detalle de aplicación de este impuesto especial a la renta serán similares al actualmente aplicable a la gran minería del cobre. Para el caso de los espectros radioeléctricos y los volúmenes de agua, se aplicará un sistema de licitación que permita asignar el uso y explotación de estos bienes con justicia y asegurando su preservación sustentable.

Impuestos de Base Geográfica

La Ley de Rentas Municipales será derogada para dar paso a una Ley de Rentas Regionales, que considerará contribuciones a los distintos municipios de su competencia de conformidad con las participaciones de estos en las bases de cálculo de los impuestos generales y en coordinación con el presupuesto anual de la nación.

El **impuesto al dominio inmobiliario o contribuciones será derogado** pues, si el fundamento de este impuesto se encuentra en la participación que le corresponde al fisco en la plusvalía de que se beneficia el propietario del inmueble, a partir de las inversiones sociales y de infraestructura pública que financia o coordina el Estado; esta renta es efectivamente capturada por el propietario del inmueble con ocasión de la enajenación del bien, en cuyo caso, deberá pagar **impuestos a la renta por toda la ganancia de capital** percibida y sobre la que el fisco ya tiene un medio para participar.

Por otro lado, también el **impuesto a los vehículos motorizados o patente será derogado** pues, convenida la aplicación de un impuesto a la combustión de hidrocarburos, y al comercio de combustibles, el fundamento del impuesto a los vehículos motorizados o patente no puede ser otro sino el uso y ocupación de las vías cuya construcción ha sido financiado por el erario fiscal, lo que puede ser más económica y eficientemente regulado mediante un adecuado **sistema de Tarificación Vial**.

Beneficios y Exenciones

En el nuevo régimen tributario **no existirán sistemas de contabilidad simplificada y se derogarán los existentes (renta presunta)**. Lo mismo que las **leyes de fomento territorial y de zonas francas que serán derogadas**. También **se derogarán los demás**

programas de fomento en base a excepciones o franquicias tributarias o subsidios a impositivos a cualquier actividad extractiva, industrial o comercial.

Institucionalidad y Jurisdicción.

La implementación de un nuevo régimen tributario debe ir aparejada del establecimiento de instituciones que estén a la par de las modernizaciones introducidas y de los requerimientos económicos y administrativos de un país dinámico y en progreso. Los parámetros de diseño para la nueva institucionalidad tributaria son los siguientes: (a) *Independencia*: Las autoridades de los poderes del Estado no podrán influir determinadamente en la actuación de la nueva institucionalidad salvo en las instancias y casos previstos especialmente por la ley; (b) *Colaboración Público-Privada (Buena Fe y Servicio al Contribuyente)*: La relación entre el Fisco y el Contribuyente, debe basarse en la confianza mutua que se ampara en la presunción de buena fe y se define orgánicamente como una plataforma de servicio, ayuda y apoyo al contribuyente; (c) *Juridicidad y Armonía Regulatoria*: Las potestades regulatorias e interpretativas de la nueva institucionalidad tributaria deben ser ejercidas en estricto apego al Estado de Derecho y preservando una armonía regulatoria con los demás órdenes jurídicos; (d) *Eficiencia Administrativa*: La administración tributaria y la fiscalización deben ser llevados adelante evitando el uso dispendioso de recursos públicos y la duplicidad de funciones; lo que conlleva a consolidar organismos complementarios para que éstos queden bajo la competencia de una autoridad centralizada. Asimismo, la nueva institucionalidad debe contar con facultades de organización interna lo suficientemente flexibles como para permitir adaptarse a nuevas condiciones de gestión y a la retención de talentos; (e) *Especialidad Técnica*: La función tributaria es compleja y constituye un ámbito especializado de la administración pública, como asimismo, del orden jurídico; (f) *Monopolio Nacional de la Fiscalización y Cobro*: La autoridad tributaria central mantendrá el monopolio de la fiscalización tributaria, de su cobro y recaudación, generándose una cuenta de alcance en favor de los gobiernos regionales la que será traspasada neta de los costos generales de fiscalización y cobranza que deberán ser proporcionalmente compartidos; y (g) *Cumplimiento Facilitado y de Bajo Costo*: El cumplimiento tributario no puede convertirse en una carga en sí mismo. La simplicidad de los trámites y la facilitación de

medios electrónicos y en línea son parte de las obligaciones principales de la autoridad tributaria.

Autoridad Fiscal.

Con el nombre de Servicio al Contribuyente para la Administración y Recaudación Tributaria (SCART), se creará una entidad especializada e independiente del Poder Ejecutivo, que tendrá a su cargo la fiscalización, administración, cobro y recaudación de todo tributo, y con rango constitucional. El SCART tendrá facultades reglamentarias e interpretativas, como, asimismo, podrá conducir investigaciones y planes de fiscalización, y girar en contra de un contribuyente, el monto de impuestos impagos si estos le fueren exigibles. Adicionalmente representará judicialmente el interés fiscal en la persecución de tributos impagos. En su definición orgánica, el SCART deberá constituirse como una entidad al servicio del Contribuyente en miras de apoyar y facilitar su cumplimiento tributario.

La dirección superior del SCART estará a cargo de un Consejo Directivo cuyos miembros deberán ser expertos de irreprochable reputación nombrados por distintos poderes, y cuerpos de la sociedad civil a partir de propuestas emanadas de la Dirección Nacional para el Servicio Civil. El SCART contará también con un *Auditor Fiscal Jefe* quien tendrá a su cargo la responsabilidad de conducir investigaciones concernientes a la violación de las normas de cumplimiento tributario dotado de potestades fiscalizadoras incluso de carácter intrusivo similares a las que le caben al Fiscal de la Comisión para el Mercado Financiero.

El SCART podrá liquidar el pago de impuestos adeudados y a la falta de pago, se pasarán los antecedentes al *Auditor Fiscal Jefe* para que conduzca las acciones civiles de cobro, pero si llegare a la convicción de existir delitos, pondrá los antecedentes en conocimiento del Consejo para que este resuelva en votación secreta, el ejercicio de la acción penal; y con dicho acuerdo se presentará la querrela respectiva y entregará todos los antecedentes recabados al Ministerio Público el que estará obligado a formalizar al contribuyente imputable.

El SCART tendrá la facultad exclusiva y privativa para interpretar

administrativamente la ley tributaria y conforme lo anterior, podrá emitir regulaciones de aplicación general en materia tributaria y aduanera, como asimismo absolver consultas de los contribuyentes sobre temas de aplicación particular, pero respecto de las que los demás contribuyentes podrán acogerse de buena fe si los elementos de contexto fueren análogos. Previo a cualquier nueva regulación, el SCART deberá someter los antecedentes a discusión pública para recibir iniciativas o sugerencias con la obligación de responder pública y fundadamente su adopción o rechazo.

El SCART llevará adelante las funciones de superior control del cumplimiento tributario de los contribuyentes, tanto de obligaciones de información que el contribuyente debe proveer a la autoridad tributaria, como respecto del pago de impuestos devengados, y derechos de aduana.

El SCART deberá preferir la implementación de registros y formularios de cumplimiento sobre plataformas electrónicas que la misma autoridad tributaria pondrá a disposición del contribuyente.

La liquidación y giro de tributos puede ser agravada con la imposición de multas e intereses a beneficio fiscal, que, en casos de ostensible mala fe, podrán llegar incluso, hasta tasas agravadas aplicadas sobre el total de los impuestos adeudados más intereses.

Justicia Tributaria y Aduanera.

Contra la liquidación y giro de tributos sólo cabe la reclamación tributaria interpuesta frente al Tribunal Tributario y Aduanero competente, sujeto al análisis de suficiencia formal y de plausibilidad y la presentación de un bono de seriedad (boleta de garantía). La acción de reclamación se tramitará como juicio sumario y agotado el debate, el juez llamará a las partes a conciliación por un amigable componedor experto. A la falta de conciliación, se dictará el auto de prueba y agotado el probatorio, las partes oirán sentencia. Contra la sentencia de primera instancia sólo cabe el recurso de apelación tributaria que deberá ser presentado frente a la Corte de Apelación Tributaria y contra el fallo de ésta, sólo cabrán los recursos de casación y queja ante la

Corte Suprema.

La Corte de Apelación Tributaria estará integrada por no menos de cinco miembros designados por la Corte Suprema, a partir de la terna que para cada integrante haga la Dirección Nacional para el Servicio Civil considerando expertos en derecho tributario y aduanero, contabilidad o auditoría tributaria, finanzas, negocios y administración de empresas; o administración pública. A su turno, la Corte Suprema deberá organizar una sala especializada y permanente de asuntos Tributarios y Aduaneros.

Se establecerá también, una *Defensoría del Contribuyente* la que velará por sus derechos estableciendo canales de asistencia y apoyo litigioso, como asimismo recibirá los reclamos de los contribuyentes para filtrarlos según su mérito y procesarlos de conformidad con las reglas que se dará el SCART para estos efectos.

En cuanto a facultades especiales para evitar la evasión, la erosión de la base imponible y la traslación de rentas, el SCART tendrá entre sus facultades de control y fiscalización, la capacidad de tasar las prestaciones mutuas de actos jurídicos onerosos, como, asimismo, de recalificar el objeto de actos jurídicos de relevancia para la determinación de la base de cálculo de un impuesto o la tasa que le sería aplicable. Tales determinaciones deberán sujetarse a condiciones de equidad y mercado razonables para el bien o servicio de que se trate y puesto en el momento y en el contexto comercial que sea correspondiente. Asimismo, las re-caracterizaciones jurídicas deberán observar un estricto apego al derecho ordinario que les sea aplicable y en cualquier caso, el contribuyente tendrá la facultad de reclamar de tales calificaciones ante los tribunales tributarios y aduaneros competentes. Por otra parte, la ley reconocerá la legitimidad de los contribuyentes de ampararse en la economía de opción como causa inmediata de sus actos jurídicos singulares o complejos que conlleven efectos de relevancia tributaria, estableciendo parámetros legales preclaros para dicha función, y distinguiéndola sin espacio a dudas de figuras elusivas, cuyos parámetros conceptuales también serán definidos por ley y en ambos casos siguiendo fielmente las recomendaciones de la OECD

Los pagos de impuestos y derechos de aduana serán depositados en la cuenta única fiscal tributaria y aduanera que será abierta por el SCART en aquel banco que haya ganado una licitación pública

para estos efectos; y será administrada por la Dirección de Tesorería Fiscal del SCART.

El actual Servicio Nacional de Aduanas y de la Tesorería General de la República serán integrados y consolidados bajo el SCART, organismo que consolidará todas estas entidades, funciones, patrimonio y plantel humano.

El Proyecto



INTRODUCCIÓN.

La matriz económica, social y política en el que se forjó y desarrolló el sistema tributario que nos es aplicable hasta hoy, difiere dramáticamente del contexto en que se desarrolla la vida del Chile actual. A decir verdad, podríamos decir que ese país de hace 40 años ya no existe y, sin embargo, el sistema tributario permanece; pero reiteradamente sometido a adecuaciones y rectificaciones tratando de adaptarlo a contextos y desafíos nuevos. El resultado de esas reformas y adaptaciones habla de un relativo y cuestionable grado de eficiencia y eficacia.

A ese respecto, es importante reconocer que cada vez que se intenta una readecuación al sistema tributario, se lo emprende con un marcado tensionamiento social y político. Es posible presumir que ese efecto está causado, principalmente, por la alteración que dichas reformas provocan en intereses económicos contruidos en base a la brecha o desacople entre el orden regulatorio y la realidad en un momento dado; brecha que genera cuasi-rentas o ganancias anómalas que pueden ser capturadas por algunos, en general, aquellos que poseen un mayor grado de conocimiento de las asimetrías del sistema tributario. En consecuencia, el creciente desacople entre el *statu quo* tributario y la realidad que presenta necesidades de una matriz socioeconómica cambiante, exacerba esas posibilidades de obtener cuasi-rentas y con ello incentiva, en la discusión política, la manifestación de una especie de “conservadurismo tributario”.

Para afrontar la falta de sincronía entre los objetivos de política pública que un sistema tributario puede eficiente y eficazmente lograr y actual la infraestructura legal, la institucionalidad democrática ha implementado periódicas reformas legales, generando un profuso impulso regulatorio administrativo, lo que ha devenido en múltiples “parches legales”, uno sobre otro y numerosas circulares y regulación auxiliar del fiscalizador que ha contribuido a complicar la aplicación jurídica de las normas, muchas veces con criterios zigzagueantes o con fundamentos discutibles en su sentido o en su juridicidad. La actividad jurisprudencial de las cortes no ha ayudado a desentramar el enredo sino, al contrario, en muchas oportunidades consagrando posiciones equívocas y jurídicamente cuestionables. Podríamos seguir así año tras año, gobierno tras gobierno, cada uno enarbolando su propia colección de reformas tributarias, apilándose una sobre otra, un *collage* de “parches” sobrepuestos.

Desconectados de las urgencias y tensiones tácticas de programas políticos o candidaturas; independientes del tráfico tributario ordinario; este proyecto quiere preguntarse cómo debiera ser un sistema tributario que responda al Chile actual y a los desafíos del país que emerge en un contexto desafiante y cambiante. Queremos pensar, proponer, discutir y delinear un nuevo sistema tributario para Chile; desde cero: *tabula rasis*.

En cuanto a la extensión de este proyecto, queremos no sólo referirnos a los impuestos fundamentales, sino también a la institucionalidad tributaria incluyendo los órganos jurisdiccionales especializados. Es decir, su enfoque es de amplio espectro en el ánimo de construir un sistema que pueda efectivamente cumplir con los objetivos que la ciudadanía requiere de él.

Por lo mismo, hemos hecho la decisión metodológica de evitar centrarnos en un análisis crítico del actual modelo. Lo hemos resuelto así, pues estamos conscientes y abiertos a que las conclusiones de diseño puedan llevarnos a guardar una notable semejanza con el sistema tributario actual. No queremos convertir este trabajo en un intento de hacer algo, cualquier cosa, que se justifique sólo en ser distinto de lo actual. Queremos trabajar con un espíritu de “*tabula rasis*”, pero reflexivamente abiertos a terminar en el punto de partida.

Nos ha parecido fundamental, iniciar este trabajo levantando una lista enunciativa de los objetivos y principios informadores del nuevo modelo. El grueso del trabajo consistirá, a partir de ellos, diseñar un nuevo sistema tributario, pasando por todos los impuestos y regímenes que se hayan demarcado en el ámbito de interés. Lo mismo con la institucionalidad de las autoridades fiscales y de cobro; como asimismo respecto de los órganos jurisdiccionales llamados a resolver las contiendas del área.

EQUIPO.

Ha servido a los efectos de coordinación, sistematización y redacción, el abogado **Max Spiess**. El programa preliminar ha sido preparado por los destacados abogados **Carla Maldonado** y **Rodrigo Winter**. Éste ha sido puesto bajo la revisión de los economistas expertos en política fiscal y tributaria, **Claudio Agostini** y **Pablo Correa** con el objeto de verificar sus efectos tanto en términos de recaudación, como asimismo explorar si éste coincide con los objetivos en materia de redistribución y corrección de externalidades en diversos mercados, desde el punto de vista del análisis económico. Queremos agradecer especialmente al diseñador gráfico **Sebastián Rodríguez** quien desinteresadamente diagramó este texto contribuyendo a facilitar su lectura, respecto de un tema de por sí árido.

El siguiente paso es poner el resultado de este proyecto, a consideración de destacados miembros de la comunidad empresarial que pongan el foco crítico en sus efectos, sabiendo que uno de los principales atributos con que debiese contar un sistema tributario para un país inserto en el mundo competitivo, es poder convertirse en una palanca de progreso y desarrollo económico, y no en una traba a estos.

Los cambios institucionales y jurisdiccionales deben pasar por el análisis crítico de especialistas en derecho administrativo, litigantes y penalistas.

Hacemos presente que es imprescindible contar con una estimación más acabada de los efectos fiscales del proyecto que se propone a continuación, es decir del impacto sobre la recaudación tributaria y del costo administrativo del mismo, de manera de poder garantizar la sostenibilidad de las cuentas fiscales. Las aproximaciones que se incluyen aquí, son estimaciones ejemplares para ilustrar en números gruesos los efectos del proyecto evitando que este sea un ejercicio de diseño aislado de la realidad; sin embargo, dichas conclusiones fiscales merecen un análisis más profundo y revisión técnica.

El esquema tributario y su implantación o la mera proposición como punto de discusión es un asunto político de la mayor relevancia, si no, derechamente “revolucionario”. El propósito último de este proyecto es proponer un nuevo régimen tributario como un todo, y atrevernos a someterlo a un análisis crítico y comparativo. Abrir una discusión nacional sobre estos asuntos, nos parece un asunto tan sano como necesario e invitamos a todos,

políticos, economistas, abogados, expertos tributarios y contribuyentes comunes y corrientes, a discutir, a plantear y a debatir. Con tal que se levante una mirada o se alce una voz, nos daremos por satisfechos y concluiremos que este trabajo fue un total éxito.

Finalmente, creemos que la introducción de nuevas cargas o sistemas de aplicación tributaria, los cambios deben ser progresivos a fin de evitar en lo posible, alteraciones disruptivas en el desarrollo de las actividades económicas o comerciales de los contribuyentes, ni el tensionamiento de la sana convivencia nacional. Por ello es que proponemos el debate, pues los cambios regulatorios deben ser precedidos de un amplio debate y acuerdo nacional en que se escuche efectivamente a aquellos que presenten un legítimo interés dando respuesta fundada a sus inquietudes.

PRINCIPIOS INFORMADORES.

1. Justificación de la potestad tributaria.

En el contexto de una república democrática moderna, la facultad legal del Estado para imponer y cobrar impuestos debe mirarse como la contraprestación directa por el cumplimiento de su obligación de garantizar al contribuyente la organización de un Estado soberano en paz, capaz de proveer justicia en el marco de un Estado de derecho, y proteger sus libertades públicas y civiles de conformidad con la Constitución y las leyes.

De esta forma, el Estado tiene la facultad de exigir de los contribuyentes los recursos económicos necesarios y suficientes para cumplir con la obligación de proveer eficiente y efectivamente, un conjunto de bienes y derechos que permitan a los contribuyentes –directa e indirectamente; individual y solidariamente- desarrollarse y llevar adelante sus actividades, las que, a su turno, darán pie al origen del hecho gravado.

De ello, es que la calidad y cantidad de los medios de infraestructura social básica e intermedia que los contribuyentes han de exigir al Estado, es democráticamente determinada por el pueblo soberano de tiempo en tiempo, como asimismo la magnitud de las cargas tributarias necesarias para su correcto y oportuno financiamiento.

2. Finalidad tributaria.

El fin primario de los impuestos es el financiamiento del Tesoro Público, el que, a su turno, permite cubrir las necesidades de gasto público establecidos democráticamente de conformidad con la constitución y las leyes.

Asimismo, los tributos también admiten su imposición en el caso que el sistema económico no cuente con medios más económicamente eficientes y efectivos tendientes a desincentivar las externalidades negativas de ciertas actividades.

Los impuestos no deben ser utilizados como una herramienta de política económica, como por ejemplo, el ejecutar programas redistributivos del ingreso salvo en lo que dice relación con la implementación de impuestos negativos; o fomentar políticas públicas de desarrollo como lo son los programas de incentivos de áreas productivas o geográficas; o para corregir conductas

socialmente reprochables o minusvaloradas o sus externalidades negativas si para los mismos efectos hubieren herramientas económica más eficientes y efectivas.

3. Equidad de las cargas.

Los impuestos deben ser aplicados a cada contribuyente en función de su potencia patrimonial o de sus ingresos, pudiendo, sobre la base de este principio, establecerse y aplicarse cargas diferenciadas en función de la capacidad económica del contribuyente, pero la imposición de tributos no puede violentar el derecho de propiedad o convertirse en una carga de carácter o efecto expropiatorio.

Por el contrario, en función de este principio, los contribuyentes finales de menor capacidad económica pueden ser sujetos de impuestos negativos, lo que viene a reemplazar programas de ayuda económica de distribución directa a las familias de los quintiles más pobres. La redistribución del ingreso no es un principio tributario.

4. Neutralidad Tributaria.

Los impuestos no pueden ser establecidos de tal forma, que implique la introducción de gravámenes que induzca distorsiones que hagan más o menos rentable un área económica o negocio por sobre otro; o que obligue a un contribuyente a organizarse a sí mismo, o sus actividades de negocios de una forma determinada; o a preferir fuentes de financiamiento; o localizar un negocio en un lugar dado.

De la misma forma, el sistema tributario debe tratar equitativamente las cargas sobre el resultado de la aplicación de, ya sea, el capital, o, sea, del trabajo.

5. Legalidad y Certeza Jurídica.

El sistema tributario -incluyendo el tipo de impuesto, su aplicación y las tasas-, como, asimismo, la institucionalidad de control y cobro, deben establecerse por mandato legal de acuerdo con lo ordenado por la Constitución. Asimismo, la acción y potestades del poder ejecutivo en materia tributaria deben estar normadas legalmente y los impuestos deben ser ciertos, no arbitrarios, ni retroactivos. Expresión del mismo principio, es que la ley tributaria debe dar garantías al contribuyente de un debido proceso y equidad en el

acceso a herramientas de defensa tanto como respecto del uso razonable de las facultades de cobro y actuación del fiscalizador. A mayor abundamiento, en aplicación de este principio, la autoridad debe rendir de cuenta de su gestión.

La norma tributaria debe ser cierta, de fácil y evidente entendimiento para el contribuyente tanto en su interpretación, como en su aplicación; y basarse en criterios jurídicos razonables y apropiados en consideración a la tradición jurídica del país –tanto de derecho general como de especialidad– y de la jurisprudencia consistente de sus tribunales. Para estos efectos, la norma tributaria debe tender a la simplicidad de su aplicación e interpretación de manera que el cumplimiento de esta no sea un gravamen en sí mismo para el contribuyente, ni incremente el costo de fiscalización u obliguen al contribuyente a incurrir en costos extraordinarios.

6. Principio de Buena Fe; Racionalidad del Contribuyente.

La relación entre el contribuyente –incluidos sus asesores– y la autoridad tributaria se basa en la buena fe y en la confianza mutua. Por ello, el quiebre de la buena fe, por cualquiera de estas partes, debe ser sancionado proporcionalmente a la violación de un principio fundacional del sistema tributario.

Igualmente, tanto el sistema tributario, como la actividad fiscalizadora de la autoridad tributaria deben asumir que el contribuyente administra sus negocios y patrimonio de manera razonable y económicamente eficiente propendiendo a maximizar sus rentas e incrementar el valor de su patrimonio. La autoridad fiscal en sus funciones de control y de interpretación regulatoria no podrá establecer una determinada forma de conducción de los negocios, como la más razonable para el contribuyente afectado haciéndole obligatoria una alternativa económicamente ineficiente en comparación a otras, o que le obligue a asumir cargas tributarias más gravosas.

7. Prohibición de Doble Tributación.

Más conocido como *non bis in idem* en materia tributaria, la renta o consumo que ha sido gravada, no puede ser objeto de nuevos impuestos fundados en las mismas causas basales; esto es, por ejemplo, el ingreso que ha dado pie al pago de un impuesto basado en el enriquecimiento del contribuyente no puede volver a ser

objeto de nuevos impuestos causados en la misma razón o hecho gravado.

8. Independencia Administrativa; Competencia Reglamentaria.

La autoridad tributaria debe organizarse independiente del poder ejecutivo y organizarse como un ente autónomo con los debidos balances constitucionales que permitan garantizar el rol tutelar de los poderes del Estado.

Por otro lado, la autoridad administrativa especializada en la fiscalización y cobro de los tributos no puede tener facultades dispositivas o reglamentarias que puedan tener el efecto de introducir, modificar o eliminar elementos constitutivos de la política tributaria de la Nación, la que, por mandato constitucional, sólo puede ser materia de ley de iniciativa presidencial.

9. Especialización Jurisdiccional.

Las contiendas tributarias deben ser conocidas por tribunales competentes en la especie a fin de asegurar la adecuada aplicación de justicia. En caso de faltar el conocimiento técnico, la institucionalidad tributaria debe proveer de herramientas de juicio idóneas e independientes que permitan al órgano jurisdiccional, resolver fundadamente.

NUEVO SISTEMA TRIBUTARIO.

El nuevo sistema tributario se construye sobre dos componentes principales y estructurales: por un lado, un impuesto que grava el ingreso que enriquece al contribuyente, y por el otro, un impuesto que grava su consumo. Este modelo no considera un impuesto a su riqueza acumulada o patrimonio, pero modifica significativamente el régimen aplicable a las donaciones y herencias. De manera accesoria, al sistema principal, se aplican otros impuestos que tienen por objeto desincentivar actividades que producen externalidades económicas o sociales negativas y que no pueden ser desincentivadas por otros medios de manera económicamente más eficiente.

El nuevo sistema tributario no considera –por razones de neutralidad– regímenes de beneficio a ciertas actividades, zonas geográficas, ni formas de organizar las actividades generadoras de renta o consumo. Sin embargo, elementos relacionados con el caudal de ingresos anuales del contribuyente final, y el tamaño de la actividad económica del contribuyente primario, causarán un tratamiento diferenciado, en ambos casos, con el objeto de facilitar el cumplimiento tributario.

Coherente con los principios tributarios enunciados más arriba, el nuevo sistema no considera beneficios impositivos los que debieran ser reemplazados por subsidios económicos explícitos justificados por políticas públicas razonables y actualizadas. De ello es que tampoco se consideran regímenes facilitados de tributación que sólo contribuyen a generar espacios de erosión de la base imponible.

El impuesto al consumo es un complemento al impuesto a la renta y estructurador del nuevo régimen. Su base ha sido ampliada para evitar aplicaciones dispares que distorsionan los fundamentos económicos que debieran justificar la actividad comercial o de servicio. El consumo en activos financieros se confunde con el ahorro y luego, con la inversión, por tanto, no parece razonable reiterar la carga tributaria, incluyendo impuestos como los de timbres y estampillas; por tanto, el nuevo régimen tributario no los considera.

A la par de un nuevo régimen impositivo, se establece la organización de una nueva institucionalidad tributaria que tiene por ejes, su independencia del poder político, su apego estricto a una juridicidad asegurada por mecanismos de control prudenciales, la consolidación de funciones con aduanas y

tesorería, y una justicia tributaria especializada. En el *ethos* de la nueva institucionalidad debe plasmarse un espíritu de servicio al contribuyente, otro elemento más para contribuir a un nuevo trato público-privado.

A continuación, se describen los impuestos, comenzando por el eje principal, el impuesto a la renta.

1. Impuesto a la Renta.

El nuevo sistema tributario que se propone a continuación persigue objetivos de neutralidad, simpleza y eficiencia; coherentes con los principios enunciados precedentemente. Para estos efectos debemos reconocer inicialmente que, si bien el objetivo final del sistema es gravar al contribuyente final, desde un punto de vista fiscal resulta más efectivo y reduce espacios de evasión impositiva gravar la fuente del ingreso, respecto de las rentas generadas del capital.

El impuesto que afecta el enriquecimiento del contribuyente final apunta a gravar sus ingresos derivados del trabajo, como asimismo de las rentas del capital, tanto en la forma de distribuciones de utilidades como del mayor valor generado en su comercio. Ahora bien, para hacer de este sistema uno equitativo y neutral, se reconoce la renta en su origen de forma que los impuestos que le afectan a dicho nivel son considerados íntegramente al nivel del contribuyente final; es decir, el nuevo sistema tributario ha sido paramétricamente diseñado a partir de la integración total del impuesto de origen en el impuesto final. Sin perjuicio de lo anterior, para evitar que el ahorro –acumulación de rentas no consumidas– sea caracterizado mañosamente como reinversión en la fuente de generación, como asimismo para simplificar el cumplimiento tributario de unos u otros contribuyentes, las rentas son gravadas completamente en el origen, es decir, al tiempo de su generación, no al de su distribución como utilidades.

Otro elemento paramétrico de diseño del nuevo sistema tributario que arranca del hecho de haberse contemplado la [integración total de los impuestos primarios de base devengada con los finales](#) es que ambos, al menos en sus [tasas máximas, sean similares](#). De esta forma, se busca evitar incentivos para inducir la subdeclaración de rentas ya sea en su origen o en los finales.

También por razones de neutralidad, los [impuestos al capital y al](#)

trabajo están tratados de manera homogénea, de modo que no hay una preferencia implícita por uno ni por el otro. En la misma línea, el financiamiento de capital de trabajo con capital del socio – contribuyente final-, es homologado en sus efectos financieros al financiamiento con deuda que se beneficia de su tratamiento como gasto que se rebaja para computar la base de renta líquida imponible: en el nuevo sistema tributario, la inversión o reinversión de capital, gozará de un crédito que será igual a una tasa de interés de mercado.

A las utilidades contables que excedan las tributarias, se les aplicará la misma tasa de impuesto y en la misma época, su devengo.

El contribuyente primario que califique como PyME podrá optar por un sistema de declaración de rentas que será llevado por la misma autoridad tributaria cuya base se conformará por sus saldos y movimientos de caja, evitándoles el costo y la complejidad de llevar contabilidades.

La tasa progresiva que afecta al contribuyente final según el caudal de sus ingresos anuales, parte por una de carácter negativo en la base de la escala; es decir, los contribuyentes finales menos favorecidos, no obstante estar obligados a declarar su impuesto a la renta, tienen una tasa negativa lo que implica en concreto que reciban una devolución efectiva que, desde un punto de vista económico, social y de política pública contra la pobreza, representa derechamente un subsidio a estas familias de los quintiles más pobres de la escala.

Por otro lado, los impuestos máximos serán similares a los de la renta en origen, esto es, un 30% sobre el total de la renta líquida imponible, donde la totalidad del impuesto pagado de base es crédito para el pago del impuesto final. En palabras simples: un contribuyente que en origen ha pagado todos sus impuestos devengados, no pagará impuestos finales si su renta global lo hace merecedor de la tasa máxima. En caso contrario, el crédito proveniente del impuesto pagado en la fuente dará pie a una devolución de impuesto a la renta al nivel del contribuyente secundario.

¹ Un sistema como el descrito presenta las siguientes ventajas:

(a) El sistema de tributación de los contribuyentes primarios PyMe es sencillo de aplicar pues no requiere contabilidad;

Por su parte, los contribuyentes secundarios resultarán gravados con una tasa progresiva aplicada sobre el total de las rentas percibidas de contribuyentes primarios generales, y otras que les sean atribuidas de contribuyentes primarios PyME, según sea el caso. Para la correcta ponderación del monto de retiros o remesas percibidas desde contribuyentes primarios generales, el monto neto percibido deberá ser incrementado por un factor de normalización que, de manera neutra, de modo que el contribuyente atribuya la renta recibida, en su monto bruto y no el neto después del pago del impuesto en la fuente.

Con el objeto que todas las utilidades distribuidas desde los contribuyentes primarios a los secundarios, estén afectas a impuesto en su origen y para evitar retiros, remesas o distribuciones con cargo a cantidades que sean reputadas como ingreso no renta o rentas exentas, aquellos retiros, remesas o distribuciones de sumas que no hayan pagado su respectivo impuesto a la renta de tasa 30% a nivel de contribuyente primario, se verán gravados con un impuesto de igualación de idéntica tasa, el que podrá ser utilizado como crédito por dicho contribuyente primario, una vez que se generen utilidades tributarias afectas a impuesto corporativo; lo que viene a evitar que las diferencias contables/tributarias resulten gravadas dos veces en el tiempo – consistente con el principio que prohíbe gravar dos veces una renta por la misma causa.

Como se aprecia, todos los contribuyentes secundarios que perciban rentas del capital dispondrán de créditos contra sus impuestos finales, sin necesidad que exista un registro de los impuestos pagados en la fuente porque todas las utilidades percibidas habrán estado afectas a impuestos. Esta medida avanza decididamente en línea con el principio de simplificación del nuevo régimen tributario

Finalmente, los contribuyentes foráneos que obtengan rentas de fuente chilena resultarán gravados por regla general con una tasa de impuesto similar a la tasa máxima indicada más arriba, impuesto que tendrá el carácter de único.¹

A continuación, se describe en detalle la morfología del nuevo sistema de impuesto a la renta, para lo que se abre el análisis

(b) El sistema de tributación aplicable a los contribuyentes primarios generales no necesita registros porque todas las utilidades distribuidas habrán pagado impuesto corporativo o de igualación cuya tasa es similar;

(c) Retiros, remesas o distribuciones percibidas por contribuyentes secundarios o foráneos deberá ser incrementado por un factor de

definiendo tanto el sujeto como el hecho gravado, para luego describir las reglas que determinan la renta líquida imponible de cada contribuyente y las tasas aplicables. Luego se regula particularmente una serie de elementos de diseño relevantes entre los que se incluyen las rentas de fuente extranjera, el tratamiento de gastos rechazados, ingresos que no deben ser considerados renta para efectos tributarios, y normas de transferencia de precios o término de actividad generadora de renta.

Debemos reiterar que el nuevo sistema tributario no incluye regímenes especiales de renta.²

1.1. Sujeto Gravado.

Desde un punto de vista económico y financiero, el único sujeto gravado con impuesto a la renta es el individuo, persona natural o contribuyente final. Adicionalmente se incluyen al contribuyente extranjero o foráneo. Sin embargo, con el objeto de facilitar la fiscalización y mejor administrar el cumplimiento tributario de los contribuyentes, se distingue entre contribuyentes primarios y secundarios a saber, y se focaliza el control del pago de los impuestos devengados en la fuente de la generación de la renta, esto es, en los contribuyentes primarios.

Es sujeto tributario o **entidad contribuyente primaria**, toda **persona jurídica** con o sin fines de lucro con domicilio en Chile³. También se incluyen en esta clase, los **arreglos contractuales** que generen patrimonios de afectación para cuyo caso, tal patrimonio será considerado un contribuyente distinto de su administrador. Asimismo, se incluye en esta denominación, el denominado **establecimiento permanente** que será definido por la ley siguiendo

normalización para determinar la base imponible y el monto a devolver en caso de los primeros; y

(d) Dado que las tasas máximas de los contribuyentes primarios, secundarios y foráneos grandes son idénticas, se reduce o elimina la presión por erosionar la base de tributación mediante la reinversión de utilidades ya que una distribución siempre significará el pago total de los impuestos devengados por una renta al nivel del contribuyente primario, o una devolución de impuestos a favor de contribuyente secundario si su tasa fuere menor.

² Salvo en lo referido a normas particulares de devengo de utilidades en el caso de cooperados, lo que no implica de manera alguna, un beneficio, sino

los criterios preestablecidos por la OECD.

Un **grupo de entidades contribuyentes primarios relacionadas** o **grupos empresariales** podrán optar por un sistema de tributación conjunta y consolidada en la entidad contribuyente primaria tributable que haga de cabeza de dicho grupo. La solicitud del grupo de contribuyentes deberá ser sometida a la aprobación del SCART para asegurar que las condiciones de consolidación se dan en la especie. Para estos efectos, la función de relación estará determinada por vínculos comunes de propiedad, administración coordinada o alineada a intereses estratégicos comunes, o dependiente de fuentes de capital de trabajo o financiamiento común o relacionado –directo, indirecto o por funciones de relaciones comerciales- que evidencien que dos o más entidades contribuyentes primarias comparten un mismo interés o riesgo colectivo. La declaración consolidada de impuesto a la renta permitirá el establecimiento de mecanismos que faciliten la compensación de pérdidas y ganancias dentro del grupo empresarial, como asimismo consolidará el cálculo de la base de patrimonio, ventas, y número de trabajadores, para determinar la aplicación de tasas de impuestos progresivas dirigidas a empresas en régimen, o de tamaño relevante, o a grupos empresariales (véase las tasas aplicables para los que deberá distinguirse entidades primarias con tasas diferenciadas de acuerdo al volumen de sus ingresos).

Luego, son también sujetos del impuesto a la renta, el **contribuyente secundario**; esto es, todo individuo o persona natural con domicilio en Chile, titular del derecho de recibir, percibir o hacerse dueño de rentas incluyendo aquellas gravadas provenientes de contribuyentes primarios.

Finalmente, el impuesto a la renta es aplicable también a los contribuyentes foráneos; estos son, personas –naturales o jurídicas- con domicilio en el extranjero y que lleven adelante actividades que de cualquier forma impliquen la generación de

más bien un reconocimiento a las particularidades de operación de las cooperativas.

³ Las entidades sin fines de lucro que, de cualquier forma, entreguen beneficios pecuniarios –o económicamente valorables- ya sea, a sus administradores, a sus organizadores, o ya sea a los aportantes –directos o indirectos- de su capital o de alguna de sus partidas integrantes en sus cuentas de patrimonio, serán tratadas como sociedades y los repartos de beneficios como distribución de utilidades.

rentas de fuente chilena. El impuesto aplicado a estos contribuyentes tendrá el carácter de único.

El nuevo sistema tributario considera normas especiales que se materializan en facultades excepcionales otorgadas a la autoridad fiscal para que, cumpliendo con los procedimientos regulatorios establecidos en su ley orgánica, pueda declarar la existencia de otros tipos de contribuyentes.⁴

1.2. Hecho Gravado.

El hecho gravado del impuesto a la renta es el **incremento patrimonial realizado**⁵ -e.g., base percibida- de un contribuyente durante un periodo determinado de tiempo denominado, “ejercicio tributario”⁶.

Adicionalmente, el contribuyente primario que no haya optado por el régimen de renta especial para PyME que se describe en la sección 1.3(b) siguiente, deberá considerar también como renta, la distribución de utilidades contables en exceso de las tributarias que hayan estado afectas a impuesto a la renta.

1.3. Base Tributable o Renta Líquida Imponible (RLI).

(a) *Contribuyente Primario General.*

Las **entidades contribuyentes primarias** obtendrán su

⁴ En particular, por ejemplo, el desarrollo de nuevas tecnologías que promueven la generación de inteligencia artificial, puede conllevar a que redes informáticas neuronales de carácter inmaterial y de propiedad compleja o difusa, conectadas y operando en jurisdicciones diversas, se constituyan en núcleos generadores de renta sin el control de inteligencia humana directa o indirecta; de manera que dicha renta que no pueda ser atribuida a otros contribuyentes efectivos definidos por la ley y por ello su actividad pudiera quedar fuera del alcance del efecto de la ley no obstante tener efectos en el territorio nacional o en otros contribuyentes con domicilio en el territorio nacional.

⁵ En consecuencia, la corrección monetaria -incluyendo las diferencias de tipo de cambio- no son formas de percepción de renta pues no se trata de rentas “realizadas” por una enajenación jurídicamente efectiva, ni tampoco por la mera fluctuación de precio de activos tales como la plusvalía de predios inmobiliarios o el valor bursátil de valores de capital o títulos de

RLI extrayendo la diferencia entre el total de sus ingresos anuales percibidos y devengados menos la suma del total de sus costos y del total de sus gastos pagados y adeudados en el mismo periodo.

Conviene hacer presente que para la determinación de la RLI deben aplicarse reglas que podrían diferir de las reglas ordinariamente usadas para llevar la contabilidad ordinaria⁷ de un contribuyente, de ahí que la determinación del resultado contable y el resultado tributario podría ocasionar distorsiones que impliquen la distribución de utilidades contables o de cantidades que no hayan pagado impuesto a la renta en la fuente.

En vista de lo anterior, y con el fin de simplificar el sistema tributario, en caso que se retire, remese o distribuya cantidades que no hayan estado afectas a impuesto corporativo, el contribuyente primario deberá pagar un impuesto especial que se denominará: **impuesto de igualación**⁸ y que se aplicará sobre las cantidades distribuidas y que tengan como origen utilidades contables o cantidades en exceso a las tributarias -e.g., las que habrán pagado impuesto en la fuente-. Este impuesto especial podrá ser utilizado como crédito por sus socios, accionistas, cuotahabientes o asociados y tendrá derecho a devolución.

En el evento de aplicar el impuesto de igualación, el contribuyente primario tendrá derecho a utilizar este impuesto pagado contra la futura renta líquida imponible que se genere a fin que las diferencias temporales no resulten gravadas dos veces.

deuda.

⁶ Este periodo será por regla general el que transcurre desde el 1º de enero al 31 de diciembre, ambas fechas inclusive.

⁷ Según normas IFRS.

⁸ En vista de lo anterior, toda cantidad que distribuya un contribuyente primario general a un contribuyente secundario o foráneo habrá pagado un impuesto a la renta o el de igualación equivalente, lo que implica también que todos los ingresos serán considerados como tributables, salvo los dividendos que provengan de otras entidades que, a su vez, hayan pagado el impuesto a la renta o el de igualación ya que en ese caso esos ingresos deberán ser deducidos a fin de evitar una duplicidad en la tributación al nivel del contribuyente primario.

Para garantizar que todas las cantidades distribuidas como retiro remesa o distribución desde contribuyentes primarios hayan estado afectas a impuesto corporativo o de igualación, este régimen no admite la existencia de utilidades que puedan ser distribuidas sin generar la obligación de pago de impuesto a la renta al contribuyente secundario ya que todas ellas deberán ser computadas. Ahora bien, el monto de la distribución, retiro o remesa, que debe ser atribuido por el contribuyente secundario con sus impuestos pagados, corresponde al monto bruto de estas, antes del pago de dichos impuestos, para lo que se deberá incrementar dichas cantidades efectivamente recibidas, por el factor 1,42857.⁹

Adicionalmente a los gastos ordinarios admitidos para fines tributarios y que rebajan los ingresos para efectos de calcular la RLI, se incluye la **depreciación** de activos, el que corresponderá al total del costo de adquisición de bienes **físicos** de capital *i.e.*, intereses de mutuos asociados a la compra del activo depreciable- aplicado en el mismo ejercicio tributario de su adquisición¹⁰. Respecto de los bienes **intangibles**, se atenderá a si éstos tienen o no un plazo de duración. En el primer caso, se amortizarán de la misma forma que los activos físicos; y en el segundo caso, se amortizarán en función de la pérdida de su valor económico el que deberá ser acreditado fehacientemente por el contribuyente, pero sujeto al examen del SCART.

En el caso del costo del financiamiento de capital de trabajo de entidades contribuyentes primarias, las **expensas financieras** derivadas de intereses y comisiones efectivas y justificadas serán deducidas de los ingresos del ejercicio respectivo. Asimismo, al monto total de capital pagado más las utilidades retenidas que hayan pagado el impuesto a la renta que les es aplicable, se le calculará diariamente una

tasa de interés¹¹. El monto total de dicha tasa de interés – expresado en pesos para un ejercicio fiscal dado- será incluido en el cálculo de la RLI del contribuyente primario como un gasto adicional del ejercicio respectivo.

En el caso del *goodwill* o *badwill* generado por causa de la adquisición de empresas en marcha –independientemente de la forma de adquisición-, éste se calculará restando al precio pagado por dicha empresa, el valor de mercado de los activos –incrementado con el costo teórico del impuesto al valor agregado que le sería aplicable a su venta-, y sumado el valor actualizado del total de los pasivos indirectamente adquiridos. El *godwill* o *badwill* obtenido de acuerdo con el mecanismo antes señalado, será imputado en el resultado de la empresa adquirida hasta su agotamiento en el mismo ejercicio de su adquisición o en los siguientes hasta el sexto año. La deducibilidad del *goodwill* antes determinado tendrá como condición que la parte vendedora haya pagado efectivamente todos los impuestos a la renta resultantes de la venta de la empresa que se trate, lo que se deberá acreditar fehacientemente ante el SCART.

El nuevo régimen tributario deberá hacerse cargo de la situación particular de ciertos contribuyentes primarios cuya naturaleza corporativa merece un tratamiento especial, como por ejemplo los de las cooperativas¹², y los de ciertos contribuyentes PyME, como se verá a continuación.

(b) *Contribuyente Primario PyMe.*

Sin perjuicio de la aplicación general y supletoria de las reglas descritas en el párrafo (a) precedente, el contribuyente primario que registre ventas efectivas

⁹ Este factor se obtiene al computar aritméticamente la tasa de 30% sobre el líquido del impuesto, esto es 1-30%, o sea, 70%. Luego se divide 30% por 70% y se le suma 1.

¹⁰ También conocido como depreciación instantánea.

¹¹ Esta tasa de interés será de carácter anual y será definida diariamente por el SCART a partir de la tasa de interés corriente diariamente informada por la Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras para operaciones no reajustables para más de 90 días y superiores a 5.000 unidades de fomento, computada diariamente considerando un año de 360 días. El cálculo será efectuado día a día para el saldo diario de capital pagado y utilidades retenidas.

¹² Los cooperados de una cooperativa no deberán registrar como ingreso o precio de venta, sino como abono en cuenta corriente mercantil, las entregas de bienes o servicios que hagan a la cooperativa, la que deberá abonar correspondientemente la cuenta corriente una vez vendidos o prestado el servicio al cliente –tercero no relacionado de la cooperativa ni del cooperado- al valor de aporte pactado previamente por escrito e informado al SCART. La cuenta corriente deberá ser liquidada en las épocas en que se acostumbre a vender los bienes o prestar los servicios, pero, en cualquier caso, no más tarde que el 31 de diciembre de cada año. Hasta la liquidación de la cuenta corriente, se entenderá que el cooperado no percibido la renta por los bienes contribuidos o servicios prestados a la cooperativa.

anuales en el ejercicio inmediatamente anterior, por montos iguales o inferiores a UF 50.000 podrán optar en cualquier tiempo¹³ para ser calificados como pequeños o medianos (**PyMe**), lo que les permitirá acceder a un sistema simplificado de cálculo de su RLI. Este modelo simplificado consiste simplemente en extraer la diferencia entre el total de sus ingresos anuales efectivamente percibidos menos el total de los gastos efectivamente pagados los que están evidenciados por facturas y boletas emitidas electrónicamente en línea con la base de datos del SCART. Como se aprecia, la RLI es equivalente a los movimientos de caja del contribuyente primario PyME, cuyo registro será llevado electrónicamente por el SCART de manera continuamente disponible para el contribuyente en su plataforma en línea y accesible a sus sistemas de registro contable.

Los contribuyentes primarios PyMe que hayan optado por el régimen especial simplificado de RLI, no podrán ser dueños de derechos de capital o acciones en subsidiarias controladas o vehículos de inversión *-i.e.*, fondos de inversión- que sean, a su vez, contribuyentes primarios.

(c) *Contribuyentes Secundarios.*

Los contribuyentes secundarios serán gravados por (i) las rentas atribuidas de contribuyentes primarios PyMe en un ejercicio dado; más (ii) el total de las utilidades, dividendos o remesas efectivamente percibidas desde contribuyentes primarios generales¹⁴ en el ejercicio, incrementados de multiplicar dicho retiro, remesa o distribución por 3/7¹⁵; más (iii) el total anual de las rentas del trabajo *-i.e.*, salarios y honorarios-, más (iv) el total de los intereses percibidos para el año tributario que se declara (base percibida); más (v) las ganancias de capital¹⁶ obtenidas por la compra y venta de bienes y derechos de cualquier clase o naturaleza;

¹³ Estos contribuyentes no podrán retornar voluntariamente al sistema general. Sin embargo, deberán pasar al régimen general si registraren durante dos ejercicios continuos o tres dentro de un periodo móvil de cinco, ventas efectivas por sobre el límite que les permite optar al régimen especial.

¹⁴ No será necesario que la entidad fuente del retiro, remesa o distribución calificada como contribuyente primario general lleve un registro del impuesto pagado por las utilidades distribuidas ya que estas siempre habrán estado afectas a impuesto a la renta o de igualación, según sea el caso, que será igual o superior al que le corresponderá al contribuyente secundario. Asimismo, dado que la tasa de corporativa o de igualación de contribuyentes primarios es equivalente a la máxima de los contribuyentes

y más (vi) en general, cualquier otro incremento de patrimonio percibido durante el ejercicio que se declara.

Adicionalmente a lo anterior, se presume de derecho, que el uso de bienes de una entidad contribuyente primaria por parte de un contribuyente secundario relacionado a aquella constituye una forma de distribución de utilidades de aquel a este último; e igual disposición se aplicará a los préstamos *-consuntivo o no consuntivo-*, mutuos de dinero y comodatos de bienes o servicios que de cualquier forma otorgue una entidad contribuyente primaria a un contribuyente secundario.

(d) *Rentas de Fuente Extranjera.*

Las **rentas de fuente extranjera** percibidas por residentes o domiciliados en Chile, también tributarán en Chile ya que los chilenos tributarán por sus rentas de fuente mundial¹⁷. A fin de aliviar el problema de la doble tributación, alterando el principio recaudatorio, el nuevo régimen tributario se basa en un **sistema de crédito** que consistirá en reconocer los impuestos pagados en el exterior, sujeto a ciertos límites y dependiendo de si las rentas provienen de un país con Convenio para Evitar la Doble Imposición en Chile o no.

El crédito originado en los impuestos pagados en el exterior será aplicado de forma automática, es decir, el SCART contará con una nómina de los impuestos aplicables en cada uno de los países y los reconocerá inmediatamente como crédito utilizable para cada contribuyente chileno percibiendo o devengando rentas de fuente extranjera.

La utilización abusiva de este método de exención de

secundarios, éstos siempre tendrán derecho a una devolución de los impuestos por los impuestos a que hayan sido afectadas las utilidades percibidas.

¹⁵ Factor de Normalización de RLI = renta neta percibida más dicha renta neta multiplicada por (3/7).

¹⁶ El cálculo de la ganancia de capital tributable se obtendrá de restar al valor de venta de un bien o derecho, el costo de adquisición ajustado por la variación del índice de precios al consumidor registrada entre la fecha de compra y la venta del bien o derecho de que se trate.

participación para rebajar su carga impositiva eludiendo el pago de los impuestos a que está obligado el contribuyente respectivo, será considerada como un método evasivo para efectos de la aplicación de las facultades fiscalizadoras de que gozará la autoridad fiscal.

1.4. Integración Total de Impuestos a Contribuyentes Primarios, Secundarios y Foráneos.

Todos los impuestos a la renta pagados por el contribuyente primario serán integrados a los del contribuyente secundario o foráneo que reciban dichas distribuciones de aquel y en proporción al monto de dicha distribución sobre el total de las utilidades consideradas en su RLI. A este efecto se le denomina efecto **de integración** de los impuestos a la renta pagados por los distintos tipos de sujetos gravados por dicho impuesto y, como se aprecia, la integración será **total**.

Lo anterior implica que la integridad del impuesto a la renta que afecta al contribuyente primario servirá como crédito de los impuestos a la renta que afecten al contribuyente secundario que se recibe de las utilidades repartidas o de los dividendos distribuidos por aquel.

Reiteramos que la integración total entre el impuesto que grava al contribuyente primario y al que grava al contribuyente secundario o foráneo implica que la base imponible de los contribuyentes secundarios deberá incrementarse para llegar a la misma base imponible aplicable a los contribuyentes primarios (ver sección 1.3(a)).

1.5. Tasas.

Los **contribuyentes primarios generales** estarán sujetos al pago de un **impuesto a la renta** sobre sus utilidades totales anuales

¹⁷ Algunos sectores políticos podrán criticar y argumentar que “se ha reducido el impuesto a los más ricos”; pero si bien eso es efectivo nominalmente en las tasas, en la realidad y en la práctica los sectores de más altos ingresos que obtienen rentas del capital pagarán efectivamente y esto implica que la recaudación se elevará. Como se aprecia, el foco recaudatorio estará puesto en el contribuyente primario, al que se le ha elevado la tasa desde el actual 27,5% a 30%; para igualar la tasa máxima del

equivalente al **30%**; y el total de los retiros o dividendos pagados a sus socios o accionistas excediendo éstas, las utilidades tributarias del ejercicio –o las acumuladas-, de igual forma, estará afecto también al **impuesto de igualación** de tasa **30%** sobre dichos repartos efectivamente distribuidos.

Por su parte, los contribuyentes secundarios deberán pagar un impuesto a la renta progresivo que tendrá una **tasa máxima equivalente al 30%**¹⁷ aplicado sobre el total de su RLI (ver sección 1.3(c)). Los tramos y sus respectivas tasas se descomponen de la siguiente forma:

Tramo	Desde en UF	Hasta	Tasa Marginal
1	0	149	-10%
2	150	749	0%
3	750	1.499	10%
4	1.500	2.249	20%
5	2.250	2.999	25%
6	3.000	y más	30%

Los contribuyentes foráneos estarán afectos a un impuesto que será por regla general de tasa 30% sobre la renta de fuente chilena percibida sin derecho a devolución por excesos.

1.6. Gasto Rechazado.

Se entenderá por gasto, todo pago efectivo –ya sea en dinero, en especie o por compensación- destinado a extinguir obligaciones del contribuyente, las que fueron adquiridas con el objeto de desarrollar las actividades propias de su giro u objeto, y razonable y justificadamente necesarias para producir su renta –directa o indirectamente-.

El SCART tendrá la facultad de exigir al contribuyente que esgrime la existencia de un gasto, la evidencia que justifique la efectiva y razonable necesidad de éste. Presentada que sea la evidencia antedicha, el SCART podrá declarar su insuficiencia, pero en este

contribuyente secundario. Es decir, la tasa para el contribuyente secundario ha bajado en su tramo máximo, pero en este caso, dicho impuesto se pagará efectivamente, porque de nada sirve elevar la tasa del impuesto a las personas, si esa tasa es puramente nominal (no se paga en los hechos) o si exacerba la presión evasiva.

caso, el peso probatorio de la falta recaerá en esta última, para lo que procederá razonada y fundamentada a emitir ya sea, el giro del impuesto, o la resolución que declare la rebaja de la pérdida, según corresponda (sin aplicación de impuestos sancionatorios de control).

Respecto de los gastos incurridos y que generen renta futura –i.e., arrendamiento pagado por anticipado- se permitirá su deducción en el ejercicio en que se produzca su pago y supeditado a las reglas indicadas precedentemente.

1.7. Fuente de Renta; Rentas al Extranjero y Contribuyentes Extranjeros.

Se considera que es **renta de fuente chilena** la que proviene de la prestación onerosa de servicios en, o de la venta de bienes o derechos situados en el país, incluso si estos servicios o ventas son prestados o vendidos por personas que no son contribuyentes para efectos de la ley chilena y sin domicilio en Chile. Asimismo, se considera como tal, la remuneración o precio por el servicio o la adquisición de bienes o derechos a personas que no sean contribuyentes para efectos de la ley chilena y sin domicilio en Chile, que son usados o gozados en Chile, en la medida que sean pagados desde el país. Para estos efectos, se presume que el servicio, bien o derecho fue efectivamente usado o gozado en Chile si este fuere pagado desde el país. De esta forma la remuneración o precio por el servicio o venta de bien o derecho que ha sido prestado o vendido en el extranjero, pero que -directa o indirectamente- ha sido usado o gozado en Chile para el beneficio de un contribuyente chileno y pagado desde el país, constituye renta de fuente chilena pero remesada al extranjero.

Las rentas caracterizadas en el párrafo precedente estarán gravadas con un **impuesto especial de renta al extranjero** del **10%** sobre el monto del precio o remuneración, sin derecho a crédito por los impuestos a la renta pagados en la fuente.

Adicionalmente y sin perjuicio de lo anterior, el **contribuyente extranjero** que obtenga retiros, remesas o distribuciones desde contribuyentes primarios chilenos, estará afecto a impuesto de tasa 30%, el que se entenderá íntegramente pagado por medio del

impuesto pagado por la sociedad fuente.

En el caso de intereses pagados por contribuyentes primarios, estarán afectos a una retención de tasa 15% sobre el monto del interés pagado, sin derecho a crédito por los impuestos a la renta pagados en la fuente.

El contribuyente extranjero sujeto al impuesto especial de rentas al extranjero constituirá al contribuyente chileno pagador, como agente de retención.

Finalmente, y sin perjuicio de las normas sobre la oferta de seguros en Chile, el que contrate una póliza de seguros de cualquier tipo¹⁸ con una entidad o persona que no sea contribuyente de impuesto a la renta en Chile, pagará un impuesto sobre la emisión de cualquier póliza o modificación de póliza equivalente al **10%** de la prima pagada efectivamente ya sea que dicha póliza sea pagada desde Chile o desde el extranjero. En tal caso, el tomador o pagador de la póliza será el agente de retención de dicho tributo. Los reaseguros no serán gravados con este impuesto.

1.8. Transferencia de Precios y Relocalización Renta.

La renta generada a partir de actos jurídicos onerosos con partes relacionadas, locales (no consolidados) o extranjeras, deberán respetar condiciones de equidad y valores de mercado, para lo que se seguirán las reglas y guías otorgadas por la OECD.

Se considerará como una maniobra elusiva, la alteración mañosa de precios entre partes relacionadas, con el objeto de concentrar la renta en jurisdicciones menos gravosas. El SCART tendrá facultades para retasar los valores de intercambio económico de estas operaciones y aplicará los impuestos generales que se hubieren dejado de cobrar, agravado con multas en caso de evidenciarse la mala fe. La contraparte relacionada de la transacción cuyos términos económicos han sido retasados, deberá ajustar sus costos correspondientemente. Los contribuyentes podrán confirmar los valores de intercambio con antelación a la ejecución de una o más transacciones conexas, o por

dotales o con mecanismos de ahorro.

¹⁸ Contratos o pólizas de seguro de cualquier denominación, ya sea general o de vida, con cualquier compañía de seguros, ya sea fiscalizada o no, o que se trate de pólizas de cualquier categoría, incluyendo las denominadas

un periodo de tiempo delimitado.

1.9. Ganancia de Capital.

La renta proveniente de ganancia de capital –sin importar el tipo de bien o derecho a partir del que se genere dicha ganancia de capital- será gravada de acuerdo con el régimen general que le sea aplicable según el tipo de contribuyente que corresponda (*ver tributación de renta en la sección 1.5 de más arriba*). Sin perjuicio de lo anterior, **no estarán sujetos a impuesto por las ganancias de capital, los contribuyentes foráneos y los contribuyentes secundarios –hasta un monto máximo establecido por decreto supremo dentro de los rangos permitidos por la ley-, y los contribuyentes primarios que correspondan a fondos de pensiones** del decreto ley N°3.500.

En consecuencia, el contribuyente primario incluirá esta renta en su base de cálculo general de renta líquida imponible lo que conduce a una tasa aplicable del 30%; y el contribuyente secundario hará igual cosa, en cuyo caso, la tasa aplicable será la que corresponda a su tramo.

La renta deberá ser efectivamente percibida, de modo que no se entenderá que existen figuras de disposición germinal o “principio” de enajenación, como se aplica hoy respecto de, por ejemplo, las promesas de compraventa.

¹⁹ Los excesos de reembolsos de gastos de representación y viáticos son renta, como asimismo las pensiones y jubilaciones provenientes del extranjero, las que constituyen renta de fuente extranjera, salvo que, de manera especial, sea tratada en algún tratado de doble tributación vigente.

²⁰ Sin embargo, la distribución de acciones derivada de un aumento de capital enterado con utilidades retenidas, sólo serán consideradas como ingreso no renta en la medida que las utilidades retenidas que le dan origen hayan pagado los impuestos a la renta que le corresponde al emisor de dichas acciones –contribuyente primario-. Adicionalmente, en el caso de las opciones de suscripción de acciones, la parte no afecta a impuesto se calculará en razón de la diferencia entre (i) valor de suscripción de la opción neta del impuesto final pagado por la adquisición de éstas si fueran adquiridas como parte de la compensación laboral del trabajador que la recibe; y (ii) el valor de suscripción de las acciones a que da derecho.

²¹ No se incluye en esta categoría la prescripción adquisitiva.

1.10. Ingreso No Renta.

Son ingreso no renta, aquellos enunciados en la siguiente lista:

- (a) Indemnizaciones:
 - (i) Daño Emergente hasta el monto o valor del perjuicio. El exceso será renta.
 - (ii) Daño Moral será ingreso no renta en la medida que sea declarado por sentencia ejecutoriada.
 - (iii) Accidentes del Trabajo.
 - (iv) Sumas percibidas por el Beneficiario o Asegurado provenientes de contrato de seguro de vida, dotales, pensiones o rentas vitalicias, de sobrevivencia o incapacidad, y desgravamen.
- (b) Los pagos de asignaciones previsionales y laborales hasta sus límites máximos¹⁹.
- (c) Distribución de acciones liberadas de pago por capitalización de dividendos²⁰.
- (d) Las adquisiciones por accesión y por causa de muerte²¹.
- (e) Becas de estudio²².
- (f) Pensiones alimenticias debidas por ley.
- (g) Compensaciones por término de sociedad conyugal o liquidación de gananciales que consten por sentencia ejecutoria²³.

Adicionalmente, en el caso de la comunidad hereditaria, el valor de adjudicación del bien es el valor de tasación declarado para la solicitud de posesión efectiva, el que se respetará hasta el quinto año desde su declaración.

²² Para calificar ingreso no renta, deberá tratarse de una sola beca, la que deberá ser otorgadas mediante un proceso público de postulación y de reglas de asignación objetiva y no discrecionalmente arbitraria. El programa de becas deberá estar inscrito con la JUNAE y deberá cumplir requisitos que sean dispuestos por el Ministerio de Educación. El límite máximo de transferencias a título de beca no podrá superar las 400 UF en un año calendario (o el proporcional de este periodo) y el exceso será considerado renta para todos los efectos.

²³ Se incluyen también sus equivalentes jurisdiccionales.

El aporte de capital no es renta para el que lo recibe. Atendido este principio, no puede ser considerado como renta (i) el aporte a renta vitalicia; (ii) las cuotas que eroguen los asociados; (iii) el mayor valor en la colocación de acciones; (iv) la devolución de capital hasta el monto de su aporte –actualizado-²⁴; (v) la entrega de bienes o derechos bajo la partición; ni (vi) la entrega de principal en una operación de crédito de dinero.

1.11. Cierre de Actividades Generadoras de Renta de Contribuyentes Secundarios.

El término de giro de una entidad tributaria primaria causará la devolución de su capital reajustado y el excedente será tratado como dividendo para efectos del cálculo de la base tributaria de la renta declarada por el socio contribuyente secundario. En caso que el socio de la entidad terminada fuere una entidad tributaria primaria que no consolide tributariamente, deberá incluir en su base de cálculo del impuesto a la renta, el monto distribuido o percibido de la sociedad terminada en el ejercicio respectivo que se declara. En el caso de recibirse de activos distintos de dinero de la entidad que se termina, el socio o accionista receptor de dichos bienes o derechos no pagará impuestos por el mayor valor que beneficia al activo correspondiente ni tampoco lo hará la sociedad que se termina en tanto no hubiere percibido esa revalorización; sin embargo, una vez recibidos, el socio o accionista que los recibe deberá contabilizarlos a valor comercial y pagar impuesto a la renta por la diferencia sobre el costo de aporte de capital correspondiente o contabilizarlos como una inversión de capital²⁵. De la misma forma, el menor valor del activo será tratado como una pérdida y podrá ser utilizada por el contribuyente socio o accionista.

Para efectos de esta regla, una entidad tributaria primaria habrá terminado cuando sus órganos resolutivos así lo declaren o acuerden. Adicionalmente, también se entenderá terminada, la entidad que no ejecute actos jurídicos relevantes propios del giro y con la capacidad de generar rentas o retornos sobre sus activos por, a lo menos, dos años contados desde el último acto útil relevante para dicha entidad tributaria primaria.

²⁴ El diferencial en el reparto de capital es renta para el socio o accionista que lo recibe.

²⁵ En este caso se le dará similar tratamiento al señalado en la sección 1.3.

1.12. Relocalización de Contribuyentes Secundarios.

Sin importar la nacionalidad del contribuyente, los contribuyentes secundarios podrán en cualquier tiempo, hacer una declaración de abandono de domicilio nacional o asiento principal de sus negocios, adjuntando una declaración de renta provisoria de abandono y pagando los impuestos que estuvieren pendientes incluyendo los impuestos adicionales que correspondieren. La declaración no obstará a que la autoridad fiscal lleve adelante las actividades de control que correspondientes sobre dicho contribuyente.

Al contrario, el contribuyente, sin importar su nacionalidad, que haga declaración de asentamiento e inicio de actividades en Chile, pasará a tributar como contribuyente secundario para todos los efectos, incluyendo las rentas provenientes del extranjero. En todo caso, el que se avocindare en Chile por más de 183 días dentro de cualquier periodo de 2 años contado desde la primera fecha de entrada al territorio chileno, se presumirá haber iniciado actividades para todos los efectos legales y tributarios, pasando a ser considerado como contribuyente secundario. Durante el periodo interino, sólo estará afecto a impuestos a la renta en Chile por las rentas de fuente chilena.

1.13. Enajenaciones Indirectas.

El Fisco tiene derecho de establecer impuestos que graven la renta generada a partir de la enajenación de bienes o derechos cuyo valor dependa total o parcialmente, directa o indirectamente de otros bienes o derechos localizados en Chile. Sin perjuicio de lo anterior, atendida la dificultad práctica de la fiscalización de esta disposición, las enajenaciones indirectas de bienes o derechos localizados en Chile sólo serán objeto de tributación cuando se refieran a activos que superen un estándar de relevancia. Se entenderá que es relevante la enajenación en que, al menos, **un tercio del valor total de la transacción deviene de bienes y derechos localizados en Chile**. Sin perjuicio de lo anterior, en caso que la enajenación que da origen al hecho gravado hubiere generado la aplicación de impuestos en la jurisdicción en donde se

(a) de más arriba.

hubiere ejecutado la enajenación, el monto efectivamente pagado servirá de crédito para el pago del impuesto a la renta en Chile; salvo que un tratado lo regule de una manera distinta.

Esta norma no será aplicable en caso que la enajenación forme parte de una restructuración societaria del grupo empresarial al que pertenece la entidad objeto de la enajenación y que no se genere un mayor valor para el enajenante o sus personas relacionadas.

Se entenderá por enajenación todo acto jurídico que constituya un título traslativo de dominio con el carácter oneroso, o conjunto de actos jurídicos que tengan como efecto consolidado, lograr el mismo resultado entre las partes intervinientes o sus relacionadas.

1.14. Instrumentos Derivados.

Respecto de los instrumentos derivados, se distinguirá si el instrumento da derecho a compensaciones con entrega física de los activos subyacentes a los que se refiere el derivado; de los equiparables en dinero. Los primeros seguirán las reglas aplicables al activo subyacente según el lugar de su entrega. En el segundo caso, debe determinarse si el pago se hace a Chile o si corresponde un pago al exterior. En el primer caso, el pago será considerado como un ingreso para el contribuyente que lo recibe y en el segundo caso será tratado como un gasto. El ingreso o el gasto serán reconocidos por la entidad tributaria primaria sobre base devengada al término del ejercicio en consideración a su valor comercial o justiprecio. En el caso de contribuyentes secundarios tributarán sobre base percibida.

Ahora bien, sin perjuicio que las partes son libres para establecer los términos económicos de los instrumentos pactados, estos deberán respetar condiciones de equidad subyacentes en el mercado a la fecha de su contratación, o relacionarse directamente con el valor del activo subyacente cuya cobertura es la causa del contrato. En caso contrario, el contribuyente podrá comunicar

²⁶ Actividades contenidas en los N°s 3 y 4 de la Ley de Impuesto a la Renta.

²⁷ Dichas actividades serán convenientemente descritas y detalladas para evitar que sea el SCART por interpretación administrativa, la que complete la norma legal creando o exceptuando la aplicación de IC a una actividad en desmedro de otras excediendo el mandato legal.

²⁸ Luego de un análisis sistémico de las nuevas reglas tributarias, hemos

electrónicamente la celebración del contrato de derivado a la autoridad fiscal, so pena de cargar con la prueba de la razonabilidad de los términos económicos si cumpliré con lo establecido precedentemente.

1.15. Retenciones y Pagos Provisionales.

Salvo por necesidades de implementación del nuevo régimen tributario, el sistema de retenciones y pagos provisionales del impuesto a la renta tendrá una aplicación similar a la actual. Los pagos mensuales serán aplicables respecto de todo contribuyente, incluyendo el secundario por sus rentas derivadas del trabajo.

2. Impuesto al Consumo.

Se aplicará un impuesto al consumo (IC) tanto a (i) la compra de bienes corporales muebles e inmuebles efectuada a un vendedor **habitual**; (ii) como a aquellos hechos gravados especiales contemplados por el artículo 8° de la actual ley de Impuesto al Valor Agregado; y, asimismo, (iii) la contratación de toda prestación de servicios²⁶ los que serán incorporados como hechos gravados expresamente listados en la nueva ley de IC.²⁷

El sujeto gravado con este impuesto será el comprador de bienes de un vendedor habitual y el contratante de servicios; sin embargo, estos últimos serán agentes de retención del IC. Por razones de regresividad, las personas naturales no serán contribuyentes de IC en la venta de bienes, salvo que lo hagan como empresarios individuales de responsabilidad limitada o que ejerzan la venta de bienes como una actividad habitual. Se entenderá que es habitual, aquel que al adquirir el bien correspondiente, lo haga con el ánimo de vender.

La tasa del IC será de un **15%**²⁸ sobre el valor del bien o servicio

resuelto llevar el IC a una tasa del 10% en la medida que (i) se graven todas las ventas de bienes y servicios sin excepción; y (ii) que el impuesto patrimonial compense los ingresos fiscales en una parte significativa. Es decir, esta tasa sólo puede ser considerada si se introduce un impuesto especial al patrimonio focalizado en los contribuyentes con la mayor capacidad contributiva y económica, y se amplía el ámbito de aplicación del IC a todos los servicios con muy limitadas excepciones. Adicionalmente, creemos que justifica esta rebaja de tasa en comparación con el actual IVA,

efectivamente pagado.

La base de cálculo del impuesto será computada siguiendo reglas similares a las contempladas en la ley de IVA actualmente aplicable. Sin perjuicio de lo anterior, atendida la ampliación conceptual del hecho gravado relacionado con la prestación de servicios, los contribuyentes se verán obligados a llevar contabilidad²⁹. A este respecto, los contribuyentes personas naturales y extranjeros, podrán optar por alguna de las siguientes alternativas que le permitan simplificar el cumplimiento tributario asociado a la declaración y pago del impuesto, a saber: (i) pagar el IC sobre la base de un libro de compras y ventas, determinando su crédito fiscal sobre la base efectiva de los bienes adquiridos y servicios contratados o; (ii) que declaren y paguen su débito fiscal aplicando un crédito fiscal presunto equivalente a multiplicar el débito fiscal por el factor 0,3.

Los servicios prestados y bienes vendidos en Chile estarán gravados con IC, aunque sean pagados en el extranjero a través de terceros –con o sin relación-. Respecto de los establecimientos que facilitan el pago de estos servicios o bienes, las comisiones aplicadas por ellos estarán también afectas a IC. El pago efectuado por la empresa que presta la plataforma de pago al proveedor del bien o servicio no estará afecto a IC por tratarse simplemente del efecto de un mandato. Los bienes adquiridos o los servicios prestados desde el extranjero, pero para ser gozados por un contribuyente chileno y pagado desde Chile, estarán afectos a IC sólo en el caso que dicho pago no se trate de aquello que de cualquier forma estén exentos por ley o considerado por el impuesto a la renta.

A contar de la introducción del IC, los precios de venta al detalle cobrados al consumidor deberán exhibir de manera desagregada, además del precio final de venta, el monto del IC aplicado al bien ofrecido y su precio neto de dicho impuesto.

En lo no modificado, las reglas actualmente aplicables al IVA se mantendrán inalteradas, en particular en lo referido a la imputación de créditos y débitos de IC, y su forma de declaración y pago mensual.

el carácter fuertemente regresivo de este impuesto, y la necesidad de promover la inserción comercial de Chile en el comercio internacional.

²⁹ Los contribuyentes persona natural podrán optar por acogerse a la proposición de IC que el SCART les proponga mensualmente sobre la base

Finalmente, respecto de los llamados **bienes de lujo**, no habrá impuestos especiales correlacionados al valor o carácter suntuario de los bienes objeto de consumo. Esto es, el llamado impuesto al lujo no formará parte del nuevo régimen tributario y se eliminarán expresiones tributarias que conlleven a formas impositivas similares tales como derechos especiales sobre monedas de oro, joyas, mecanismos de seguridad y confort de automóviles, etc.

3. Impuestos al Patrimonio.

En grandes rasgos, las distintas alternativas de diseño de matrices impositivas se basan en tres componentes que se enfocan en los tres estados posibles de la renta, a saber: (a) la generación de renta, (b) su consumo, y finalmente, (c) su mantención. Es justamente a esta última fase al que apuntan los impuestos al patrimonio o también conocidos como al ahorro y a su transferencia intergeneracional.

Respecto del impuesto al patrimonio general, no somos de la opinión de introducirlo atendida la instancia de desarrollo en que se encuentra el país, donde justamente es necesario fortalecer la capacidad de ahorro de los agentes privados. Proteger el ahorro privado tiene por objeto que éste se traduzca en mayor inversión y con ello, se fomente el ciclo de producción y desarrollo económico para lograr incrementar el producto y disponer de mayores recursos de redistribución.

Seguidamente, transformamos el impuesto a las donaciones y herencias para focalizarlo en el traspaso intergeneracional. La herencia es tratada como un hecho de carácter contable, más que como un impuesto. De ahí se siguen consecuencias relevantes si el destino final del traspaso es la obtención de una renta ordinaria para el heredero o asignatario.

Las donaciones, por su parte, son tratadas como tal y el sistema reconoce diferencias para el caso de una transferencia con fines de interés público, caridad o altruismo; de las que sólo tienen por causa, la mera liberalidad del donante o la relocalización de sus activos o estructuras de organización patrimonial. Finalmente, las

de sus registros electrónicos de emisión de boletas y facturas, lo que les permitirá evitar llevar contabilidad para estos meros efectos.

donaciones como un todo, sin perjuicio de su finalidad, son abordadas a partir de una nueva ley integral de donaciones.

3.1. Sobre el Patrimonio General.

El nuevo régimen tributario no considera la introducción, al menos en este momento, de un impuesto al patrimonio en general de los contribuyentes.

3.2. Impuesto de Herencia.

Se deroga el impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Luego, la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte no estará afectada a impuesto, salvo que se trate de dinero en efectivo o equivalentes, en cuyo caso la adquisición estará afectada al régimen general de impuesto a la renta para contribuyentes secundarios.

Los bienes así adquiridos no tendrán costo tributario. En este sentido, las ganancias de capital que se produzcan en las enajenaciones de dichos bienes pagarán impuesto a la renta sin deducción alguna.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes podrán optar por adelantar el pago del impuesto a la renta que pudiere gravar la enajenación de los bienes adquiridos durante la tramitación de la posesión efectiva y hasta que se realice la inscripción especial de herencia. En dicho caso, el valor sobre el que ha de aplicar el impuesto constituirá costo tributario para todos los efectos legales. De esta forma, el costo tributario constituirá un derecho heredable en caso que alguno de los herederos fallezca antes de realizar la enajenación de los bienes respecto que en su momento adquirió por causa de muerte, quedando afecto al tratamiento tributario aplicable a la adquisición por causa de muerte de dinero o equivalentes.

3.3. Impuesto a las Donaciones.

Derogada que sea el impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones; estas últimas, efectuadas por contribuyentes secundarios, se regirán por reglas similares a las enunciadas para la herencia. En consecuencia, el trámite civil de insinuación desconsiderará la confirmación pretendida del pago del impuesto asociado a dicho acto jurídico.

A su turno, para el contribuyente adquirente de la donación, dicha adquisición estará afectada al régimen general de impuesto a la renta como un ingreso ordinario tratándose de dinero en efectivo o equivalentes. Por otra parte, en el caso de donaciones consistentes en bienes o derechos donados distintos de dinero en efectivo o equivalentes, éstos no tendrán costo tributario; y, en consecuencia, las ganancias de capital que se produzcan en sus enajenaciones pagarán impuesto a la renta sin deducción alguna.

Las donaciones realizadas por contribuyentes primarios serán tratadas como gastos no deducibles para efectos de la aplicación del impuesto a la renta pues se asume que, para una entidad con fines de lucro, la enajenación de bienes o derechos a título gratuito es un acto que excede su objeto o razón societaria.

Sin perjuicio de lo anterior, los contribuyentes primarios podrán tratar como gastos deducibles, las donaciones que hayan cumplido a cabalidad con procedimientos de gobierno corporativo que permita evidenciar que el administrador del contribuyente ha satisfecho sus obligaciones fiduciarias de cuidado y lealtad en la autorización de dicha enajenación.

A saber: Será considerado como prueba suficiente (pleno derecho), que los gastos incurridos por una entidad tributaria primaria son gastos legítimamente deducibles para el ejercicio en que se materializó la enajenación respectiva, si este acto jurídico ha sido autorizado por el órgano de administración correspondiente, justificado expresamente a partir, y dentro del marco de un plan de inversión social, educacional, deportiva, artística o cultural, previamente aprobado y provisto de un presupuesto preclaro y detallado que incluirá una evaluación de las externalidades positivas concretas que dicho gasto redundará en el mismo contribuyente. Adicionalmente, este programa de inversión deberá ser aprobado por los socios, accionistas o partícipes del contribuyente primario y notificado *-i.e.*, electrónicamente depositando copia del presupuesto y de las aprobaciones societarias respectivas- al SCART y a los ministerios

de desarrollo social, de obras públicas, del deporte, de educación, del arte y la cultura, o del medio ambiente, según corresponda.

4. Impuestos Especiales.

4.1. Impuestos al Crédito, de Timbres y Estampillas.

Se derogará el denominado Impuestos al Crédito, de Timbres y Estampillas. Es importante recordar que la ampliación de la base de tributación del IC a los servicios, incluyendo los financieros, compensará la baja de recaudación generada por la derogación de este impuesto, y pondrá foco en el consumo, y no en las fuentes de financiamiento de nuevos proyectos de inversión que den sustento a un más dinámico crecimiento económico.

4.2. Impuesto “Verde” o Impuesto a la Combustión de Hidrocarburos y Biomasa.

El fundamento de este nuevo impuesto se encuentra en la necesidad de combatir las externalidades negativas de la combustión de hidrocarburos y la leña, para lo que el foco de este tributo se pone en el combustible y en el agente de combustión, tales como motores, calderas o cocinas.

Primeramente, se derogará el denominado Impuesto a los Combustibles³⁰, para ser reemplazado por un nuevo tributo que gravará todos los combustibles sin excepción, incluyendo el diésel y todas las formas de gasolinas, naftas, kerosenes, j-k, carbón, derivados de coquización, fósiles, químicos y biomasa destinados a la combustión. El contribuyente de este impuesto es comprador primario del combustible cuyo pago será retenido por el vendedor, si fuere el caso.

Adicionalmente, la compra de equipos destinados a la combustión o que funcionen en base a la combustión de hidrocarburos fósiles, líquidos o gaseosos, o de otros elementos químicos que emitan

energía térmica con su combustión, o de biomasa –i.e., automóviles, estufas, cocinas, hogares de chimeneas, calderas– será gravada con un impuesto que grava al foco de generación contaminante.

La tasa del impuesto será equivalente a **0,01%** de una Unidad Tributario Anual multiplicado por el *coeficiente de generación contaminante* –i.e., toneladas cúbicas de gases de efecto invernadero por hora- del aparato o combustible, el que será determinado por decreto conjunto de los Ministerios de Energía, de Medioambiente, de Transporte y Telecomunicaciones, y de Economía y Reconstrucción.

4.3. Impuestos al Consumo de Sustancias Dañinas para la Salud Humana.

El fundamento de este nuevo impuesto se encuentra en la necesidad de combatir las externalidades negativas provenientes del consumo de sustancias que, documentada y fehacientemente, se ha concluido que son tanto, dañinas para la salud humana y constituyen constitutivas de conductas socialmente perjudiciales, como, asimismo, su combate, control o gasto público destinado a hacerse cargo de los efectos nocivos de su consumo, implica un alto costo al erario nacional.

Primeramente, se derogará el denominado Impuesto al Tabaco, sus derivados y a los Alcoholes y Vinagres, para ser reemplazado por un nuevo tributo que gravará el consumo de las sustancias que, para efectos de este impuesto, serán determinadas por el Presidente de la República por medio de decreto supremo expedido a través del Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Salud, pero que incluirán, en su inicio, al menos, el alcohol presente en cualquier tipo de bebida, el azúcar pura o adicionada en alimentos, el sodio en alimentos procesados, las grasas saturadas en cualquier forma o estado de procesamiento, los derivados del tabaco y de los *cannabinoides psicoactivos*, si su comercio fuere legamente aprobado. El contribuyente de este impuesto es comprador primario de la sustancia nociva cuyo pago será retenido

protección medioambiental tampoco se cumplen en el caso de marras y los tributos de esta matriz tratarán en un impuesto específicamente orientado al efecto de carácter pigubiano que se trata más adelante.

³⁰ El origen de este tributo se encuentra en el terremoto de 1985 con el objeto de reconstruir caminos y carreteras. En primer lugar, el objeto del impuesto está desactualizado y en segundo lugar, los principios tributarios nos indican que los impuestos no pueden servir al financiamiento de usos específicos. Los fundamentos posteriores de relación ecológica o de

por el vendedor, si fuere el caso.

La tasa del impuesto será equivalente a **0,01%** de una Unidad Tributario Anual multiplicado por el *coeficiente de concentración de la sustancia nociva* en la bebida o alimento que corresponda –i.e., gramos por litro o gramos por kilo, el que será determinado por decreto conjunto de los Ministerios de Hacienda, y el de Salud.

4.4. Impuesto Específico a la Renta de las Actividades extractivas o Intensivas en Recursos Naturales.

Se establecerá un impuesto especial que gravará la **renta proveniente de actividades extractivas y/o intensivas en el uso de recursos naturales no renovables** los que, para efectos de este impuesto, serán determinados por el Presidente de la República por medio de decreto supremo expedido a través del Ministerio de Hacienda, pero que incluirán, en su inicio, al menos, las sustancias minerales metálicos y no metálicos (concesibles) presentes en la corteza terrestre del territorio nacional y del suelo marino correspondiente a la zona de aprovechamiento exclusivo de Chile. Adicionalmente incluirá los espectros radioeléctricos y el uso de volúmenes de aguas dulces o saladas de mares, lagos y ríos navegables.

El impuesto específico se aplicará **sobre el margen operacional** del contribuyente afecto considerando los precios internacionalmente conocidos para los bienes extraídos o explotados y costos del contribuyente. La tasa del impuesto será una tasa fluctuante en función del nivel de producción o extracción³¹, cuya tasa irá entre el **3% y 10% sobre el margen operacional**. Las normas de detalle de aplicación de este impuesto especial a la renta serán similares al actualmente aplicable a la gran minería del cobre.

Para el caso de los espectros radioeléctricos y los volúmenes de agua, se aplicará un sistema de licitación que permita asignar el uso y explotación de estos bienes con justicia y asegurando su preservación sustentable.

³¹ Los subsidios y otras políticas públicas destinadas a promover la pequeña

4.5. Impuesto Específico a la Explotación de Recursos Naturales Comunes.

El nuevo régimen tributario no considera la incorporación de un impuesto que grave el uso o explotación de los llamados recursos naturales públicos o **bienes comunes** pues somos de la opinión que el establecimiento de un sistema estricto y general de impuestos contra la contaminación y una institucionalidad medioambiental provista de los medios y capacidades legales adecuadas para perseguir las infracciones de ley, son suficientes para evitar las externalidades de la explotación económica de dichos bienes.

4.6. Impuesto sobre los Premios de Lotería.

Se derogarán los impuestos sobre premios de lotería, ingresos que pasarán ser tratados como renta ordinaria del contribuyente.

5. Impuestos de Base Geográfica.

La Ley de Rentas Municipales será derogada para dar paso a una Ley de Rentas Regionales, que considerará contribuciones a los distintos municipios de su competencia de conformidad con las participaciones de estos en las bases de cálculo de los impuestos generales y en coordinación con el presupuesto anual de la nación.

5.1. Impuesto al Dominio Inmobiliario o Contribuciones.

El fundamento de este impuesto se encuentra en la participación que le corresponde al fisco en la plusvalía de que se beneficia el propietario del inmueble, a partir de las inversiones sociales y de infraestructura pública que financia o coordina el Estado.

Sin embargo, de su aparente legitimidad, debe tenerse presente que dicha plusvalía es efectivamente capturada por el propietario

y mediana minería debieran ser eliminados contra un royalty variable.

del inmueble con ocasión de la enajenación del bien, en cuyo caso, deberá pagar impuestos a la renta por toda la ganancia de capital percibida. Esto es, el fisco ya tiene un medio para participar de la plusvalía en que ha indirectamente invertido, de modo que incluir una contribución o impuesto a la propiedad inmobiliaria implica hacer tributar doblemente al contribuyente afecto.

Los principios tributarios enarbolados en el prólogo de este proyecto y que inspiran el diseño de este nuevo régimen tributario impiden una posible doble tributación y, consecuencia, el impuesto al dominio inmobiliario o **contribuciones serán derogadas**.

5.2. Impuesto a los Vehículos Motorizados o Patente.

Convenida la aplicación de un impuesto a la combustión de hidrocarburos, y al comercio de combustibles, el fundamento del impuesto a los vehículos motorizados o patente no puede ser otro sino el uso y ocupación de las vías, calles, avenidas y autopistas no concesionadas cuya construcción ha sido financiado por el erario fiscal. Luego, el sobreuso o congestión de dichas vías, es una externalidad negativa que debe ser corregida para evitar los efectos nocivos de su ocurrencia, entre los que se incluyen la contaminación asociada a una masa de automóviles atochados, enfermedades mentales relacionadas con el estrés y el deterioro de la convivencia social en los espacios de uso público.

Sin embargo, de su aparente legitimidad, debe tenerse presente que los principios tributarios enarbolados en el prólogo de este proyecto y que inspiran el diseño de este nuevo régimen tributario promueven a que la imposición de un tributo sea un medio de *prima ratio*, es decir, que si el objetivo del impuesto es el incentivo de conductas que prevengan la generación de una externalidad negativa derivada de una actividad humana, este mecanismo debe ser la alternativa más eficiente para corregirla. Dicho de otro modo, si hubiere un mecanismo más eficiente que la imposición de un impuesto para alcanzar el mismo objetivo social, deberá preferirse a aquel por sobre el tributo.

En este caso, somos de la opinión que la **tarificación vial** es una forma más eficiente y económicamente óptima para controlar los efectos de la congestión, para obtener una adecuada

compensación por el uso de las vías en correlación con la intensidad de dicho uso; y para fomentar e incentivar el uso de medios de transporte que sean colectivamente más eficiente en el uso de los espacios y para el más rápido y seguro desplazamiento por las vías de tránsito motriz. La implementación de los medios y mecanismos de tarificación y el servicio de medición, facturación y cobro pueden ser concesionados evitando que la inversión necesaria para levantar dicha infraestructura sea absorbida o financiada inicial o directamente por el fisco.

En consecuencia, impuesto a los vehículos motorizados o **patente será derogado**.

6. Beneficios y Exenciones.

6.1. Sistemas de Contabilidad Simplificada (Renta Presunta).

No existirán sistemas de contabilidad simplificada y se derogarán los existentes.

6.2. Fomento de Zonas Geográficas.

Las leyes de fomento territorial y de zonas francas serán derogadas.

6.3. Actividades Económicas.

Se derogarán los demás programas de fomento en base a excepciones o franquicias tributarias o subsidios a impositivos a cualquier actividad extractiva, industrial o comercial.³²

7. Institucionalidad y Jurisdicción.

La implementación de un nuevo régimen tributario debe ir aparejada del establecimiento de instituciones que estén a la par de las modernizaciones introducidas y de los requerimientos económicos y administrativos de un país dinámico y en progreso.

también en la misma ley.

³² Las actividades pesqueras de carácter artesanal, forestal, pequeña minería y agrícola gozarán de los beneficios establecidos para las PyME en la Ley de la Renta y adicionalmente a los establecidos a las cooperativas

Este desafío reviste, al menos, dos componentes que afectan el entorno dentro del que se debiera desplegar una nueva institucionalidad, a saber: Por una parte, la revisión de los elementos relacionados con la forma como que se ejerce el *poder* por parte del Poder Ejecutivo y su consecuente reflejo en las reglas constitucionales concernientes al régimen de gobierno que, en Chile, se engarza en una matriz de corte fuertemente *presidencialista*; y; por la otra parte, el esfuerzo que emprenda la Nación por reformar las reglas de administración del Estado³³.

En buenas cuentas, la introducción de una nueva institucionalidad tributaria nos obliga a respondernos la pregunta respecto del grado de control y poder que el aparato político y el gobernante de turno pretenden ejercer sobre el brazo fiscal y, por este medio, afectar la actividad y el patrimonio de los privados. Esto es, la cuestión de la institucionalidad tributaria ahonda derechamente en la pregunta del tipo de Estado y el tipo de relación público-privada que se pretende.

El modelo que se presenta a continuación no es neutro respecto de estos asuntos: Hemos hecho definiciones que traslucen elementos informadores y principios, los que, adicionalmente, están en línea con los parámetros que este programa ha esgrimido y que se traducen en los Principios Informadores del Nuevo Régimen Tributario descritos en la primera parte de este programa.

En todo caso, conviene reiterar algunos elementos informadores que hemos tenido en vista para formular el rediseño de la institucionalidad tributaria que se describe más adelante, a saber:

(a) *Independencia.*

Las autoridades de la nueva institucionalidad, tanto en su nombramiento y control disciplinario, como en la influencia en su gestión; deben ser independientes, de modo que su nombramiento y permanencia no estén sujetas a la voluntad de un solo poder del Estado, ni que sus actuaciones puedan ser políticamente revisadas salvo por los medios jurisdiccionales ordinarios de control de legalidad. De esta manera, las autoridades de los poderes del Estado no podrán influir determinadamente en la

actuación de la nueva institucionalidad salvo en las instancias y casos previstos especialmente por la ley.

(b) *Colaboración Público-Privada (Buena Fe y Servicio al Contribuyente).*

La relación entre el Fisco y el Contribuyente debe basarse en la confianza mutua que se ampara en la presunción de buena fe que cada una debe tener en vista al relacionarse con la otra. El principio de buena fe no puede ser entendido o interpretado como una forma de inhibición de la facultad fiscalizadora, pero debe alentar a que la violación de este presupuesto sea fuertemente reprochada, al tiempo que la carga de la prueba debe ser puesta en el que alega la violación de ley, no en el que defiende su derecho. La nueva institucionalidad tributaria se define orgánicamente como una plataforma de servicio, ayuda y apoyo al cumplimiento tributario del contribuyente; donde la persecución fiscalizadora es una resultante extraordinaria causada en la violación de ley y no la definición programática de la existencia de la institución.

(c) *Juridicidad y Armonía Regulatoria.*

Las potestades regulatorias e interpretativas de la nueva institucionalidad tributaria deben ser ejercidas en estricto apego al Estado de Derecho y preservando una armonía regulatoria con los demás órdenes jurídicos propendiendo a evitar conflictos interpretativos y de aplicación legal. Para ello, las estructuras de esta nueva institucionalidad incorporan nuevos medios jurisdiccionales y obligaciones regulatorias que aseguran el cumplimiento de este principio rector. La armonía regulatoria, debe ser también construida en base a una judicatura especializada que entiende de asuntos técnicos complejos y colabora estableciendo un orden jurisprudencial en línea con las demás normas aplicables.

(d) *Eficiencia Administrativa.*

suficientes a una economía que requiere de mayor dinamismo, pero sustentable social y medioambientalmente, e integrado internacionalmente.

³³ La modernización del Estado a que se hace referencia, importa, al menos, reconfigurar el Poder Ejecutivo en su composición orgánica; aparejado de procedimientos que persigan dotar al aparato público de instituciones eficientes, con facultades, competencias, obligaciones y sistemas de control modernos y adecuados para un país con demandas sociales crecientes y cambiantes, como asimismo para proveer respuestas

La administración tributaria y la fiscalización deben ser llevados adelante evitando el uso dispendioso de recursos públicos y la duplicidad de funciones en donde no exista conflicto o incompatibilidad. De esta forma, la propuesta de más abajo propende a la consolidación de organismos complementarios para que éstos queden bajo la competencia de una autoridad centralizada, sin perjuicio de las especializaciones departamentales que internamente puedan establecerse. Asimismo, la nueva institucionalidad debe contar con facultades de organización interna lo suficientemente flexibles como para permitir adaptarse a nuevas condiciones de gestión y a la retención de talentos. Las rigideces del estatuto administrativo público no son útiles para la mejor gestión de los recursos humanos, ni aseguran la preservación de la máxima idoneidad técnica y la independencia de juicio de sus planteles; por lo que se ha otorgado amplia libertad a la cabeza de la nueva institucionalidad, para organizarse de forma óptima.

(e) *Especialidad Técnica.*

La función tributaria es compleja y constituye un ámbito especializado de la administración pública, como, asimismo, del orden jurídico. En consecuencia, la inserción de la institucionalidad tributaria en los cuerpos ordinarios del Estado requiere reconocer estas particularidades; lo mismo que una judicatura especializada.

(f) *Monopolio Nacional de la Fiscalización y Cobro.*

El debate sobre descentralización administrativa y desarrollo regional, presionarán por una mayor autonomía tributaria de gobiernos regionales y municipios. No obstante que la potestad tributaria pueda ser parcialmente descentralizada, la autoridad tributaria central que se crea, mantendrá el monopolio de la fiscalización tributaria, de su

cobro y recaudación, generándose una cuenta de alcance en favor de los gobiernos regionales la que será traspasada neta de los costos generales de fiscalización y cobranza que deberán ser proporcionalmente compartidos por los distintos gobiernos regionales y administrados de manera separada de las cuentas del presupuesto nacional y de los compromisos y transferencias que el Tesoro asuma con las regiones y municipios³⁴.

(g) *Cumplimiento Facilitado y de Bajo Costo.*

El cumplimiento tributario –distinto de los tributos que sean devengados o adeudados- no puede convertirse en una carga en sí mismo, limitando la libertad de emprendimiento privado; ni puede ser un gravamen costoso que se transforme en un pasivo basal que cada contribuyente deba considerar sumado al costo de capital de sus actividades generadoras de renta. La simplicidad de los trámites y la facilitación de medios electrónicos y en línea de auto-gestión y auto-administración con información actualizada para cada contribuyente, debieran ser parte de las obligaciones principales de la autoridad tributaria.

7.1. Autoridad Fiscal.

(a) *Constitución Orgánica con Rango Constitucional; Servicio al Contribuyente.*

Con el nombre de **Servicio al Contribuyente para la Administración y Recaudación Tributaria** (SCART), se creará por ley orgánica constitucional, una entidad de derecho público descentralizada y dotada de personalidad jurídica independiente del Estado la que se relacionará con poder ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda y que

clausurarse su capacidad de endeudamiento financiero de mediano y largo plazo comprometiendo el presupuesto y el tesoro regional o municipal por periodos que excedan el plazo de ejercicio de las funciones de las autoridades electas en las unidades territoriales, según corresponda, y las sanciones a la violación de esta limitación debiera ser complementada la responsabilidad personal de dicha autoridad –respondiendo con su patrimonio personal- y la posibilidad de perseguirle penalmente por fraude fiscal –mediante una nueva figura típica creada al efecto-.

³⁴ Conviene tener presente que la Constitución deberá resolver la cuestión del endeudamiento regional y municipal. Normalmente asociado a la capacidad de generar ingresos más o menos estables de fuente impositiva, los gobiernos descentralizados pujan por ganar capacidad de endeudamiento y convertirse en sujetos de crédito con el objeto de adelantar flujos y financiar su presupuesto con ingresos adicionales. Consideramos que la tradición jurídica, política, social y económica de Chile no da sustento ni garantías de sanidad financiera a los gobiernos descentralizados para asumir pasivos de mediano y largo plazo. Por lo tanto, junto con elevarse a rango constitucional la potestad tributaria descentralizada de gobiernos regionales y municipales, debiera

tendrá a su cargo la fiscalización, administración, cobro y recaudación de todo tributo –e.g., impuestos, derechos, patentes, aranceles aduaneros o derechos de internación– en todo el territorio nacional³⁵ y cuyas funciones serán exclusivas y absolutas no pudiendo delegarlas de manera permanente en otras entidades o personas.

Para el ejercicio de sus funciones, el SCART tendrá facultades reglamentarias e interpretativas, como, asimismo, podrá conducir investigaciones y planes de fiscalización a contribuyentes conducentes a la determinación de la existencia, monto o base de cálculo de impuestos, y girar los mismos en contra de un contribuyente, si estos le fueren exigibles y estuvieren pendientes de pago. Adicionalmente podrá **representar judicialmente el interés fiscal** en la persecución de tributos impagos.

El SCART deberá, además, compatibilizar su organización y actuación para constituirse como una entidad **al servicio del Contribuyente** en miras de apoyar y facilitar su cumplimiento tributario. Esta función primordial de su constitución orgánica, será elevada al grado de obligación institucional en su respectiva ley de establecimiento.

El SCART estará dotado de patrimonio propio y su presupuesto anual mínimo estará, ya sea, definido por ley y refrendado por el presupuesto anual de la República, o, ya sea, determinado mediante una forma de cálculo variable según lo prevea su ley orgánica. Su patrimonio no podrá ser financiado con aportes o participaciones provenientes o calculadas en función a la recaudación tributaria percibida o proyectada; pero podrán establecerse factores de cálculo en que, parcialmente, sean considerados niveles de servicio público y transparentemente evaluados por los contribuyentes, el Ministerio de Hacienda y los demás poderes del Estado, y por mediciones de eficiencia de su gestión que serán llevadas a cabo por la Contraloría

General de la República y conocidas por la Cámara de Diputados.

(b) *Dirección Superior.*

La dirección superior del SCART estará a cargo de un **Consejo Directivo**. Los miembros del Consejo debieran ser nombrados³⁶ por distintos poderes, y cuerpos de la sociedad civil ligados a la actividad gremial, empresarial o laboral, así como también por el Banco Central de Chile, la Corte Suprema, y por el Presidente de la República³⁷.

Los miembros del Consejo del SCART deberán cumplir con similares requisitos e inhabilidades que las establecidas para ser designado director de sociedad anónima y demostrar sólida y larga experiencia en derecho tributario y aduanero, contabilidad o auditoría tributaria, finanzas, negocios y administración de empresas; o administración pública.

Los consejeros se renovarán cada dos años por parcialidades de acuerdo al orden que establezcan sus propios integrantes en la primera sesión del consejo y podrán ser reelegidos por una sola oportunidad durante su vida.

Los consejeros podrán ser cesados de sus funciones (i) en caso de afectarles inhabilidad durante el ejercicio de su cargo; o (ii) por notable abandono de deberes o conducta contraria a la ley, lo que será resuelto por el Senado de la República luego de ser sustanciado un procedimiento acusatorio por la Cámara de Diputados.

Las funciones de consejeros serán de dedicación exclusiva.³⁸

³⁵ Será contraria a la Constitución y las leyes, la organización de cualquier entidad de cualquier naturaleza que pretenda en todo o parte, llevar adelante funciones similares a las entregadas privativamente al SCART, ni a pretexto de limitar su actividad al cumplimiento tributario concerniente a impuestos de base regional o municipal.

³⁶ Para cada uno de los cargos de consejeros, la Dirección Nacional para el Servicio Civil formará una terna la que será puesta bajo la consideración de la autoridad o entidad que debe designar al o los consejeros que les

competa.

³⁷ Entre los miembros designados por el Presidente, se designará a aquel que presidirá el Consejo del SCART y que tendrá voto dirimente en caso de empate en la votación de sus resoluciones.

³⁸ Salvo que se trate de labores académicas, las que podrán ser, incluso, remuneradas; con todo, tales funciones no podrán demandarle un tiempo que interfiera con sus labores en el SCART.

(c) *Auditor Fiscal Jefe.*

El Consejo del SCART designará un **Auditor Fiscal Jefe** (AFJ) quien tendrá a su cargo la responsabilidad de conducir investigaciones concernientes a la violación de las normas de cumplimiento tributario, y no podrá ser destituido sino por un voto de supermayoría del Consejo fundado en su notable abandono de deberes o por constar actuaciones contrarias a la ley con graves efectos para el adecuado ejercicio de sus funciones y para el cumplimiento de las obligaciones institucionales del SCART. La función del AFJ será de dedicación exclusiva y tendrá presupuesto propio y la capacidad de estructurar su equipo con flexibilidad, pudiendo establecer oficinas regionales. El AFJ tendrá acceso directo con los directores regionales del SCART quienes deberán reportarle directamente sobre los hechos que a su entender sean constitutivos de delito tributario.³⁹

Si a partir de la información recabada directamente de los directores regionales o por someterlo el Consejo a su consideración, el AFJ considerare que existen hechos que revisten el carácter y que tienen el mérito correspondiente, iniciará y conducirá investigaciones concernientes a la violación de las normas de cumplimiento tributario que sean merecedoras de penas penales. Para la conducción de sus investigaciones, el AFJ estará dotado de potestades fiscalizadoras incluso de carácter intrusivo similares a las que le caben al Fiscal de la Comisión para el Mercado Financiero.

(d) *Iniciativa de ejercicio de Acción Civil v. Acción Penal.*

Como parte de sus funciones de fiscalización ordinaria, el SCART podrá liquidar el pago de impuestos adeudados y a la falta de pago, se pasarán los antecedentes al AFJ para que conduzca las acciones civiles de cobro para ser ejercitadas ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

En caso que, a partir de los antecedentes tenidos a la vista, el AFJ llegare a la convicción de existir conductas típicas de

relevancia penal, pondrá los antecedentes en conocimiento del Consejo para que este resuelva en votación secreta, el ejercicio de la acción penal; y con dicho acuerdo, el AFJ presentará la querrela respectiva y entregará todos los antecedentes recabados al Ministerio Público el que estará obligado a formalizar al contribuyente imputable.

(e) *Potestad Reglamentaria.*

El SCART tendrá la facultad exclusiva y privativa para interpretar administrativamente la ley tributaria y conforme lo anterior, podrá **emitir regulaciones de aplicación general** en materia tributaria y aduanera, como asimismo absolver consultas de los contribuyentes sobre temas de aplicación particular, pero respecto de las que los demás contribuyentes podrán acogerse de buena fe si los elementos de contexto fueren análogos.

Previo a cualquier nueva regulación de aplicación general, el SCART deberá someter los antecedentes a **discusión pública** para recibir iniciativas o sugerencias de regulación tanto de contribuyentes como de entidades afectadas o legítimamente interesadas. Asimismo, los proyectos de nueva reglamentación serán puestos a comentario público con anticipación a su emisión, a menos que por circunstancias de emergencia se hiciere necesaria su promulgación inmediata. El Defensor del Contribuyente (ver sección 7.4) deberá emitir su informe en tiempo y forma respecto de toda nueva norma puesta bajo consulta o discusión pública.

Los contribuyentes podrán solicitar al SCART su interpretación administrativa de disposiciones legales del ámbito de su competencia. De cualquier modo, el contribuyente que considere afectado su derecho por la ilegalidad de la interpretación administrativa podrá recurrir en contra frente a la Corte Tributaria que se establece en la sección 7.2 siguiente.

(f) *Fiscalización Administrativa.*

El SCART llevará adelante las funciones de superior

³⁹ Con la autorización por decreto secreto del Presidente de la Republica, el SCART podrá compartir antecedentes recabados por el AFJ, a autoridades financieras o fiscales de países con los que Chile mantenga relaciones diplomáticas o, sin la necesidad de decreto en el caso de países

que formen parte de la OECD con los que ya existe un acuerdo de intercambio de información.

control del cumplimiento tributario de los contribuyentes tanto respecto de los impuestos de base nacional, como los de nivel regional, si los hubiere. Este cumplimiento tributario se compone tanto de obligaciones de información que el contribuyente debe proveer a la autoridad tributaria, como respecto del pago de impuestos devengados, y derechos de aduana.

El SCART debe mantener una activa revisión de sus modelos de cumplimiento con el objeto de simplificar los requerimientos y abaratar los costos a los contribuyentes. De ser posible, el SCART deberá preferir la implementación de registros y formularios de cumplimiento sobre plataformas electrónicas que la misma autoridad tributaria pondrá a disposición del contribuyente, de modo que éste, si bien es libre para llevar estos registros por su cuenta, deberá vaciar la información y alimentar las bases de datos electrónicas del SCART las que para todos los efectos serán consideradas como las oficiales.

Las potestades de superior control también incluyen la de requerir al contribuyente, información adicional y complementaria; y conforme sus investigaciones, liquidar y girar tributos –impuestos, derechos y aranceles– devengados e impagos; lo que incluye la determinación de bases de cálculos de tales tributos y la de avaluar los términos de intercambio de aquellos actos onerosos que pudieran ser objeto de cuestionamientos para recalcularlos considerando condiciones y mercados razonablemente eficientes. Sin embargo, estas estimaciones podrán ser objeto y dar pie a reclamos por los contribuyentes afectados que serán sustanciados por los tribunales tributarios y aduaneros competentes. La liquidación y giro de tributos puede ser agravada con la imposición de multas e intereses a beneficio fiscal, que, en casos de ostensible mala fe, podrán llegar incluso, hasta tasas agravadas aplicadas sobre el total de los impuestos adeudados más intereses.

Durante sus funciones investigativas, el SCART podrá llamar al contribuyente a dar explicaciones de sus presentaciones tributarias y de los actos que sustentan tales declaraciones y, en el contexto de un procedimiento transparente, podrán acordar la forma de calcular o dar por aclarado el pago de impuestos.⁴⁰

Los contribuyentes podrán poner en concomitamiento del SCART, aquellos actos que pretendan llevar adelante con tal de comprobar la corrección de los efectos tributarios previstos, para lo que presentarán una descripción detallada de los mismos, incluyendo la documentación necesaria para su ejecución y una memoria descriptiva de los efectos tributarios. El SCART podrá requerir más información, confirmar o controvertir los efectos tributarios previstos por el contribuyente dando por evacuada la consulta y cerrando el caso; pero el contribuyente podrá reingresar la consulta modificando los actos propuestos para revertir las observaciones del SCART o agregando información nueva y sustantiva⁴¹. De todo este intercambio, se mantendrá reserva sólo si el contribuyente lo solicita, caso en el cual, la reserva se mantendrá hasta que los actos hayan sido ejecutados y luego los antecedentes y protocolos de acuerdo serán transparente y libremente consultables por la ciudadanía.

7.2. Justicia Tributaria y Aduanera.

(a) *Primera Instancia.*

Contra la liquidación y giro de tributos sólo cabe el inicio de una contienda de reclamación tributaria interpuesta frente al Tribunal Tributario y Aduanero competente. Recibido que sea el recurso de reclamación, el tribunal deberá hacer un análisis de suficiencia formal y de plausibilidad resolviendo darle curso o rechazarlo de plano por insatisfactorio. Como bono de seriedad de la acción de

⁴⁰ De cualquiera de estos acuerdos, deberá levantarse un protocolo de acuerdo con el contribuyente y dejarse registro público –incluyendo el nombre de los funcionarios del SCART y los asesores del contribuyente que participaron en el desarrollo de tal acuerdo– los que podrán ser objeto de consulta ciudadana en la misma plataforma electrónica en línea que el SCART mantenga permanentemente disponible y de libre acceso.

⁴¹ Las respuestas del SCART a estas consultas de los contribuyentes no

limitarán de forma alguna su potestad fiscalizadora, incluso respecto de los mismos actos consultados, pero de ser el caso, el contribuyente afectado podrá solicitar al tribunal competente, y este deberá tener en especial consideración, la respuesta previa a la consulta efectuada correspondientemente.

reclamación, el contribuyente reclamante deberá presentar una boleta de garantía⁴². Resuelta que sea la contienda, de confirmarse la liquidación del SCART, el tribunal podrá establecer que la reclamación fue frívola y temeraria atendidos los argumentos de hecho y derecho esgrimidos, a lo que parte⁴³ del importe del bono será aplicado como multa y el restante será abonado a los impuestos impagos; y de acogerse el recurso, se devolverá el bono cuyos intereses gozarán de exención del impuesto a la renta que les gravare ordinariamente.

Sometido que sea a trámite, la resolución de suficiencia no inhabilita al juez tributario y aduanero para conocer del fondo y sustanciar la causa. El recurso de reclamación será tramitado de conformidad con las reglas del juicio sumario. Agotada la instancia de debate, el juez llamará a las partes a conciliación y, si fuere solicitado por cualquiera de las partes, el juez designará un amigable componedor con competencias técnicas de especialidad tributaria, aduanera o administrativa. A la falta de conciliación posible, el juez dictará el auto de prueba y agotado el probatorio, las partes serán citadas a oír sentencia.

(b) *Instancias de Revisión; Corte de Apelación Tributaria.*

Contra la sentencia de primera instancia, como también respecto de la resolución que rechaza someter el recurso a trámite, sólo cabe el recurso de apelación tributaria que deberá ser presentado frente a la Corte de Apelación Tributaria⁴⁴ y contra el fallo de ésta, sólo cabrán los recursos de casación y queja ante la Corte Suprema⁴⁵.

⁴² Por ejemplo, se propone que tal boleta sea por un monto equivalente al 5% del total de los impuestos, multas e intereses reclamados, o de la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo liquidado por el SCART.

⁴³ I.e., 25%.

⁴⁴ La Corte de Apelación Tributaria se conformará como una sala especializada de funciones permanentes y exclusivas en lo tributario y aduanero, tendrá asiento en (i) la Corte de Apelaciones de Valparaíso y competencia para las regiones Metropolitana, de Coquimbo, de Valparaíso, de O'Higgins y del Maule; (ii) la Corte de Apelaciones de Valdivia y competencia para las regiones del Ñuble, del Biobío, de la Araucanía, de los Ríos, de los Lagos, de Aysén, y de Magallanes; y (iii) la Corte de Apelaciones de Antofagasta y competencia para las regiones de Atacama, de Antofagasta, de Tarapacá y de Arica y Parinacota. La sala especializada deberá ser integrada por expertos en derecho tributario, aduanero o

La Corte de Apelación Tributaria estará integrada por no menos de cinco miembros designados por la Corte Suprema, a partir de la terna que para cada integrante haga la Dirección Nacional para el Servicio Civil considerando expertos en derecho tributario y aduanero, contabilidad o auditoría tributaria, finanzas, negocios y administración de empresas; o administración pública.

7.3. Defensoría del Contribuyente.

Toda oficina provincial del SCART contará con un departamento de quejas y consultas de los contribuyentes (en adelante, "DTC") a cargo de un Defensor del Contribuyente subordinados a un Director Nacional de Defensoría Tributaria dependiente directamente del Consejo del SCART. La DTC tendrá por función, recibir las quejas y consultas de los contribuyentes respecto de derechos conculcados o procedimientos fuera de ley. La DTC tendrá la facultad de examinar los antecedentes aportados por los contribuyentes y requerir información de los funcionarios del SCART mediante oficios expedidos con copia al Director Nacional y al Consejo del SCART. Ningún funcionario podrá excusarse de entregar la información solicitada por la DTC y en caso de rebeldía, la DTC podrá requerir al Consejo, la suspensión total o parcial del funcionario y sus remuneraciones hasta que el oficio no sea evacuado en forma. Con los antecedentes y demás demostraciones legales, financieras o de hecho, la DTC resolverá la petición del contribuyente y en caso de confirmarse la denuncia, oficiará al Consejo para que este imponga las sanciones disciplinarias que correspondan. Contra la resolución de la CTC no habrá recurso de apelación ni queja en tanto que no se trata de un

administrativo, ciencias contables o financieras, de reconocida experiencia e intachable reputación, los que deberán ser propuestos por la Dirección Nacional para el Servicio Civil y confirmados por la Corte Suprema. La Corte de Apelación Tributaria será parte integrante del Poder Judicial – también para efectos presupuestarios- y por tanto, estará bajo la tutela funcional y disciplinaria de la Corte Suprema.

⁴⁵ La Corte Suprema deberá formar una sala especial tributaria la que deberá ser integrada por expertos en derecho tributario provenientes de una Corte de Apelación Tributaria o abogados integrantes de reconocida experiencia e intachable reputación, los que deberán ser propuestos por la Dirección Nacional para el Servicio Civil y confirmados por el Senado de la República.

órgano jurisdiccional.

Con todo, el Consejo no estará obligado a cumplir con lo decretado por la DTC en cuyo caso, esta remitirá los antecedentes a la Contraloría General de la República para que inicie el correspondiente sumario o investigación.

Finalmente, la DTC deberá emitir informes anuales de su gestión reportando estadísticamente los reclamos recibidos y procesados, como asimismo podrá presentar recomendaciones al Consejo para su evaluación e implementación de mejoras en la atención de los contribuyentes y la prestación de mejores servicios para éstos.

7.4. Delitos Tributarios y Normas Para Combatir la Erosión de la Base Tributable.

(a) *Normas y Facultades Contra la Elusión y la Erosión de la Base Tributaria.*

La norma especial que otorga **facultad de tasación** a la autoridad tributaria será derogada, pero subsumida en las reglas generales destinadas a combatir la elusión y la erosión de la base tributaria.

Luego, el SCART tendrá entre sus facultades de control y fiscalización, la capacidad de **tasar las prestaciones mutuas** de actos jurídicos onerosos, como, asimismo, de **recalificar el objeto de actos jurídicos** de relevancia para la determinación de la base de cálculo de un impuesto o la tasa que le sería aplicable. Tales determinaciones deberán sujetarse a **condiciones de equidad y mercado razonables** para el bien o servicio de que se trate y puesto en el momento y en el contexto comercial que sea correspondiente. Asimismo, las recaracterizaciones jurídicas deberán observar un **estricto apego al derecho ordinario** que les sea aplicable y en cualquier caso, el contribuyente tendrá la facultad de reclamar de tales calificaciones ante los tribunales tributarios y aduaneros competentes.

Por otra parte, la ley reconocerá la legitimidad de los contribuyentes de ampararse en la **economía de opción** como causa inmediata de sus actos jurídicos singulares o complejos que conlleven efectos de relevancia tributaria,

estableciendo parámetros legales preclaros para dicha función, y distinguiéndola sin espacio a dudas de **figuras elusivas**, cuyos parámetros conceptuales también serán definidos por ley y en ambos casos siguiendo fielmente las recomendaciones de la OECD a este respecto –e.g., iniciativa contra la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios, y contra la planificación tributaria agresiva-. A estos efectos, el SCART convendrá en una nómina descriptiva o catálogo de actos singulares o complejos que de suyo constituyen actos de carácter elusivo, pero las figuras elusivas no se limitarán a ellas. Previa emisión del catálogo, el SCART someterá la propuesta a la observación y comentario de los contribuyentes, teniendo la obligación de tomar en consideración las observaciones presentadas adecuada y fundadamente, y responder aquellos que el Defensor del Contribuyente considere de relevancia mayor.

El Defensor del Contribuyente tendrá la obligación de conocer, analizar y pronunciarse respecto las actuaciones y procesos de fiscalización del SCART basados en la aplicación de normas antielusivas emitiendo un informe anual el que será remitido al consejo del SCART con copia al Ministerio de Hacienda, a la Contraloría General de la República y al Senado y Cámara de Diputados a través de sus respectivos presidentes. En dicho informe se deberá representar de manera destacada aquellos actos en que, fundadamente, en la opinión del Defensor del Contribuyente den efectivamente pie a la introducción de incerteza jurídica en la actuación de los contribuyentes, y el SCART, contra esta representación, deberá aclarar el sentido de dichas actuaciones dentro del semestre siguiente al de emisión del informe del Defensor del Contribuyente.

Finalmente, se reconocerá e implementará legalmente un mecanismo de consulta previa del contribuyente al SCART replicando en sus aspectos sustanciales, al establecido por el artículo 26 bis del Código Tributario, pero estableciendo la obligación del SCART de pronunciarse expresamente dentro del que establezca la ley, para rechazar o confirmar los efectos tributarios esgrimidos, o para requerir información suplementaria que sea razonable y justificada. El silencio administrativo del SCART será tácitamente interpretado como su confirmación. Para la resolución de una consulta previa, tanto el contribuyente respectivo, como el SCART, podrán requerir la opinión del Defensor

del Contribuyente, en cuyo caso y dentro de plazo legal establecido al efecto, podrá opinar o requerir información suplementaria que sea razonable y justificada. En este caso, el plazo de respuesta del SCART se prorrogará por el plazo que demore el Defensor del Contribuyente en responder.

En relación con la introducción de una Norma General Antileusiva (en adelante, la “NGA”), el SCART tendrá la facultad de requerir a los contribuyentes, antecedentes que evidencien y justifiquen la causa remota de sus actos jurídicos. A partir de los mismos, junto con notificar a la DTC, el SCART tendrá la facultad de evaluar la suficiencia de dichos antecedentes aportados por el contribuyente y en caso que estos no sean legítimos o completos a efectos de sustentar la razonabilidad de los efectos tributarios perseguidos, el SCART podrá alegar su incompetencia y desecharlos mediante una resolución fundada, dando pie a una acción en contra del contribuyente por abuso de las formas o por faltar causa legítima del acto pretendido.

(b) Delito Tributario.

Tanto en el caso de la evasión de impuestos, como en la aplicación de la NGA, el SCART tendrá la facultad de elevar cargos en contra de los asesores legales, contables y financieros que colaboraron con el contribuyente delincente, ya sea con el grado de autor, cómplice o encubridor. Asimismo, en materia penal se modificará el artículo 15 del Código Penal para que la teoría del acto propio alcance a los autores intelectuales o a los cabecillas del contribuyente corporativo que hubiere incurrido en actos delictuales.

7.5. Departamento de Tesorería Fiscal.

Tanto el pago ordinario de impuestos nacionales y regionales de cualquier clase, el pago de impuestos adeudados en como resultado de procesos de fiscalización, el pago de multas e intereses de origen tributario, y el pago de derechos de aduana y las multas e intereses devengados del cobro de los anteriores serán depositados en la **cuenta única fiscal tributaria y aduanera**.

⁴⁶ El SCART no tendrá facultad legal para asumir responsabilidad legal o contractual de garantía o fianza respecto de los pasivos y obligaciones en que el Fisco o los respectivos Gobiernos Regionales pudieren haber

La Cuenta Única será abierta por el SCART en aquel banco que haya ganado una licitación pública para estos efectos; y será administrada por la Dirección de Tesorería Fiscal del SCART.

Contra esta cuenta, el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Presupuestos ordenará el giro de fondos para solventar los compromisos de pago del Estado⁴⁶ y las obligaciones de transferencias presupuestarias, lo que no incluye los fondos recaudados a causa del pago y recupero de impuestos regionales; los que serán transferidos directamente a los correspondientes Gobiernos Regionales, de conformidad con la contribución que cada unidad territorial haya efectuado en los impuestos que el SCART haya cobrado respectivamente.

La Contraloría General de la República tendrá las más amplias facultades para fiscalizar el correcto uso y administración de la Cuenta Única Fiscal y Aduanera.

7.6. Derechos y Dirección de Aduana.

Tanto las funciones como, el patrimonio y plantel de trabajadores a contrato de trabajo y a honorario del actual Servicio Nacional de Aduanas serán integrados de pleno derecho en el patrimonio y bajo la dirección del SCART. Para estos efectos, y de manera transitoria, el SCART podrá organizar internamente bajo su estructura orgánica, una Dirección de Derechos de Aduana para facilitar la administración del personal y focalizar sus funciones, pero propenderá a su plena integración al SCART como asimismo al tratamiento general de los derechos de aduana dentro de la estructura general tributaria bajo su vigilancia.

8. Elementos Adicionales de Diseño.

8.1. Antecedentes de Diseño Institucional.

Sin perjuicio de las propuestas institucionales descritas más arriba, existen algunos asuntos que no pueden ser soslayados para el incurrido.

correcto entendimiento de esta propuesta y que, en gran medida, atienden al diagnóstico hecho sobre la situación actual de la gestión de las instituciones tributarias, pues este diagnóstico influye significativamente en las decisiones de diseño de cualquier reforma al régimen tributario, también en lo referido a su institucionalidad. A continuación, exponemos algunos elementos considerados para efectos de reconstruir la institucionalidad tributaria, a saber:

- (a) el poder político y económico que ejerce la autoridad tributaria en el desarrollo social de Chile es de tal envergadura que su dependencia del poder político del gobernante de turno le afecta con consecuencias que pueden ser nocivas para la vida nacional en diversos órdenes, afectando, en último término, el estado de derecho mismo. Por consiguiente, consideramos que la **independencia de la nueva institucionalidad** tributaria es un elemento informador crítico e irrenunciable; lo que implica que la tutela política de sus autoridades tanto en su nombramiento y control disciplinario, como en la influencia en su gestión, no pueden depender de un solo poder o autoridad –e.g., el presidente de la república-. La nueva institucionalidad tributaria debe ser independiente y esta condición característica debe quedar **consagrada con el máximo rango constitucional**;
- (b) Por las mismas razones precedentemente indicadas, la **relación público-privada debe ser refundada sobre la base de confianzas mutuas**. No puede la autoridad tributaria presumir la mala fe del contribuyente, ni puede permitírsele al contribuyente, violentar el plano de confianza que garantiza la igualdad de derechos. Las normas tributarias, las facultades fiscalizadoras y la conducción de las gestiones de control deben fundarse en el principio de buena fe y poner la carga de la prueba en el que alega la violación de ley, no en el que defiende su derecho. El principio de buena fe no puede ser entendido o interpretado como una forma de inhibición de la facultad fiscalizadora pues es inherente a la acción humana, que algún agente intente obtener ganancias sobre la base de la asimetría regulatoria derivada justamente del intento de la ley de establecer un plano de igualdad que no es capaz de hacerse cargo de las particularidades de cada sujeto pasivo de la norma. De ello que el mismo principio de buena fe es sustento para premunir a la autoridad fiscalizadora, de medios legalmente regulados que le permitan perseguir las violaciones y el abuso de derecho con el objeto de

restablecer la igualdad de las reglas del juego y recomponer la equidad respetando a aquellos que cumplen con su deber. Finalmente, la nueva autoridad tributaria llevará en su definición orgánica formando parte esencial de su misión institucional, el deber de prestar y constituirse como una plataforma de servicio de ayuda y apoyo al cumplimiento tributario del contribuyente;

- (c) La armonía regulatoria e interpretativa, como asimismo la de políticas de gestión es un valor fundamental para mejorar la eficiencia de la institucionalidad tributaria, de modo que la división de competencias y distribución de funciones debe ir acompasado de los medios de coordinación adecuados que permitan al contribuyente, solucionar correcta y oportunamente sus cuestiones impositivas. La propuesta de más abajo propende a la consolidación de organismos –e.g., Servicio de Impuestos Internos, Tesorería General de la República, Dirección Nacional de Aduanas- de manera que la administración tributaria, la gestión de cobro de impuestos y la recaudación de tributos quede bajo la competencia de una misma autoridad centralizada, sin perjuicio de las especializaciones departamentales que internamente puedan aplicarse;
- (d) La función tributaria es compleja y constituye un ámbito especializado de la administración pública como, asimismo, de la ciencia jurídica. En consecuencia, la inserción de la institucionalidad tributaria en los cuerpos ordinarios del Estado es un desafío complejo que requiere reconocer estas particularidades. Por lo tanto, la propuesta que se describe a continuación abarca, no sólo órganos administrativos de gestión y control, sino también una judicatura especializada. El estado de derecho sólo es posible si las contiendas complejas son resueltas por órganos capaces de conocer tales asuntos de manera cabal y resolver con sofisticación y en armonía jurisprudencial;
- (e) La existencia de impuestos y tributos de base regional y municipal –desagregación geográfica- trae a colación, no sólo la de la potestad tributaria de los gobiernos descentralizados, sino también la de las competencias de dichos cuerpos para cobrar, administrar y percibir esos tributos. La propuesta de más abajo resuelve este asunto de manera preclara y sin excepciones: no obstante que la potestad tributaria es parcialmente descentralizada para ser entregada a los gobiernos regionales, la autoridad

tributaria central que se crea, mantendrá el monopolio del cobro y recaudación de impuestos y demás tributos y derechos, generándose una cuenta de alcance en favor de los gobiernos regionales la que será traspasada neta de los costos generales de cobranza que deberán ser proporcionalmente compartidos por los distintos gobiernos y administrados de manera separada de las cuentas del presupuesto nacional y de los compromisos y transferencias que el Tesoro asuma con las regiones y municipios; y

- (f) Las actividades asociadas con el mero cumplimiento tributario –distinto de los tributos que sean devengados o adeudados- no pueden convertirse en una carga que limite la libertad de emprendimiento privada, ni que sean un gravamen tan costoso que se transformen en un pasivo de base que cada contribuyente deba considerar sumados al costo de capital de sus proyectos empresariales o por el sólo hecho de convertirse en sujetos pasivos. La simplicidad de los trámites y la facilitación de medios electrónicos y en línea de auto-gestión y auto-administración con información actualizada para cada contribuyente, debieran ser parte de las obligaciones principales de la autoridad tributaria.

En relación con el párrafo (e) anterior, conviene tener presente que la Constitución deberá resolver la cuestión del endeudamiento regional y municipal. Normalmente asociado a la capacidad de generar ingresos más o menos estables de fuente impositiva, los gobiernos descentralizados pujan por ganar capacidad de endeudamiento y convertirse en sujetos de crédito con el objeto de adelantar flujos y financiar su presupuesto con ingresos adicionales. Consideramos que la tradición jurídica, política, social y económica de Chile no da sustento ni garantías de sanidad financiera a los gobiernos descentralizados para asumir pasivos de mediano y largo plazo. Por lo tanto, junto con elevarse a rango constitucional la potestad tributaria descentralizada de gobiernos regionales y municipales, debiera clausurarse su capacidad de endeudamiento financiero de mediano y largo plazo comprometiendo el presupuesto y el tesoro regional o municipal por periodos que excedan el plazo de ejercicio de las funciones de las autoridades electas en las unidades territoriales, según corresponda, y la violación de esta limitación llevará aparejada la responsabilidad personal de dicha autoridad con su patrimonio personal y

la posibilidad de perseguirle penalmente por fraude fiscal – mediante una nueva figura típica creada al efecto-.

8.2. Impuesto al Patrimonio.

El establecimiento de impuestos al patrimonio no es un asunto pacífico y podemos encontrar tantos promotores a su introducción, como detractores. Este proyecto no evade esta discusión, pero queremos ser claros a este respecto: sopesando con diligencia y ponderación los beneficios y perjuicios de su introducción, somos de la opinión que es **preferible no introducirlos**.

El propósito de este proyecto no es debatir al respecto, ni presentar un análisis de posturas y modelos, lo que excede el fin central aquí enarbolado. Sin embargo, es oportuno señalar que los promotores de este tributo arguyen razones de equidad social, asunto que se ve exacerbado por los inquietantes datos de distribución de la riqueza, mundial, regional y nacional. En efecto, el producto geográfico bruto del mundo como un todo, y de Chile como parte del mismo proceso, se ha multiplicado como nunca antes la humanidad pudo experimentar, y en tan sólo un puñado de decenios, sino acaso, en poco más de un siglo. Por lo tanto, debemos aceptar que se trata de un fenómeno muy moderno y al que la humanidad no estaba preparada y el mundo tributario, tampoco.

La creación de riqueza no ha sido distribuida por igual entre las diversas capas sociales, ni tampoco entre los países. Las razones para ello son diversas y múltiples, pero en los hechos, se ha generado una aguda tendencia donde el crecimiento económico de unos pocos favorecidos en el proceso, les ha permitido ver aumentar su capacidad económica y patrimonio de manera exponencial, a la par que bastas masas humanas menos favorecidas, no han crecido siquiera en tasas cercanas ampliándose de manera acentuada, la brecha entre ricos y pobres. Estas diferencias conllevan a que incluso, con programas de políticas públicas muy activas en la erradicación de la pobreza, ésta no haya podido ser derrotada del todo y, al contrario, el mismo crecimiento económico ha abierto campos de análisis que nos hablan de reducción de pobreza estricta, pero un severo aumento de la pobreza en términos multidimensionales. En buenas cuentas, Chile ha avanzado ejemplarmente en el combate a la pobreza pura y dura, pero el advenimiento de clases emergentes ha sido

acompañado de experiencias de precariedad y en condiciones de riesgo social, en el que la pobreza no es realmente superada si no que se recicla en una función de categorías nuevas y más complejas. Por otro lado, atendida la precariedad de la infraestructura social básica en asuntos sociales clave como educación, salud, transporte y seguridad ciudadana, el sólo mérito no es capaz de explicar ni asegurar la movilidad social de esas clases menos favorecidas, incluso con políticas públicas de apoyo e inclusión.

De este modo, el resultado es que los ricos actuales están económicamente más lejos de los pobres actuales que lo que estuvieron las generaciones precedentes y nada hace estimar que este fenómeno de tendencias agudas pueda cambiar en el corto plazo.

Esta mera observación no es en absoluto un asunto puramente académico, sino que es intrínsecamente sociopolítico, y luego, económico político. La inestabilidad social que este agudizamiento de la forma de distribuir la riqueza conlleva, es sin duda una amenaza que no puede ser obviada ni desestimada si se pretende mantener altas tasas de crecimiento y productividad de manera socialmente sustentable. La historia nos ha dado ya, bastantes lecciones a este respecto. En otras palabras, un sostenido crecimiento económico desprovisto de herramientas que garanticen una adecuada equidad social y un acentuado ejercicio de solidaridad es un espejismo de corto alcance.

Así y todo, consideramos que la experiencia práctica nos enseña que la introducción de impuestos al patrimonio no es la respuesta a este nocivo fenómeno. Como lo señalamos inicialmente, un principio informador crucial de nuestro programa es el de la neutralidad; y esto significa que no es sano ni permisible, hacer política pública usando a los impuestos como herramienta: el resultado es siempre peor que el legítimo y benévolo objetivo pretendido.

Veamos también, la experiencia comparada. Los países industrializados que en los 80' y 90' intentaron su introducción, fracasaron en su aplicación práctica generando pésimos incentivos económicos y sociales. Por ejemplo, el Reino de Dinamarca ha debido aceptar que el impuesto al patrimonio que introdujo a finales de los 80' –a pesar de sus reestructuraciones en los 90'- no trajo el resultado recaudatorio buscado porque los contribuyentes tuvieron más incentivos para evadir o trasladar sus patrimonios fuera del reino provocando una sequía de capitales y reinversión que es económicamente medible. Es también cierto que las

condiciones de control y de tecnologías de la información o infraestructura legal internacional actual –i.e., tratados de intercambio de información y control de lavado de dinero- es diametralmente distinta a la disponible en los 80' y 90', haciendo prever un mayor éxito en el control fiscal, pero los efectos económicos en las conductas de los contribuyentes seguirían siendo los mismos.

Adicionalmente, en Chile ya existen impuestos que emulan el efecto terminal de la acumulación de capital, en los impuestos a la herencia y las contribuciones de bienes raíces. Ambos tributos son muy poco populares y resistidos por los contribuyentes, con bajas recaudaciones y enormes incentivos de evasión.

Finalmente, compréndase que Chile es un país en vías de desarrollo con un largo recorrido todavía por transitar. Una economía fuertemente dependiente de la exportación de un mono producto y apoyado en un sistema de ahorro forzoso, pero limitado, el sistema de fondos de pensiones privados. Por otra parte, la inversión pública está limitada a un creciente déficit público que se agrava dependiendo del precio de transacción internacional del cobre. Es decir, la experiencia demuestra que sin perjuicio de las legítimas y contundentes razones sociales y económicas que justifican la introducción de un impuesto al patrimonio, y su popularidad en sectores menos acomodados de la sociedad, a la hora de intervenir en los factores de crecimiento productivo, esto es, el ahorro y la inversión, para entregárselas al Estado (del que penden irresueltas y graves preguntas de eficiencia, rol y tamaño) no parece ser la alternativa más coherente y positiva si la prioridad es mantener las más altas tasas posibles de crecimiento económico.

En todo caso, también es necesario comprender que parte de los elementos que intoxican cualquier discusión respecto de un impuesto patrimonial, es la cuestión de las formas. Creemos que de introducirse uno, este debe ser una carga más bien leve para el contribuyente y el foco debe ser el secundario, esto es, la persona natural sobre la base de un sistema de cálculo sencillo y lo más libre posible de detalles en donde abundan los espacios de erosión de la base o de evasión, lisa y llanamente. Si democráticamente se resolviere establecer un impuesto al patrimonio, aconsejamos que su introducción esté dotada de un sistema provisional que gradúe progresivamente los efectos de su implementación y permita al

contribuyente una adecuación en el largo plazo.⁴⁷

Sumado a lo anterior, téngase presente que la implementación de un impuesto al patrimonio, por más leve que este sea en un principio, lleva siempre aparejada la cuestión de futuras modificaciones que lo agraven haciéndolo alcanzar ribetes que pudieran vislumbrar un carácter confiscatorio, para los afectados. Por ello, lo recomendable es que su introducción esté clausurada con una norma de rango constitucional que eleve las mayorías requeridas para la modificación de sus bases de cálculo y tasas. Somos de la opinión que sólo mediante esta fórmula, una discusión de un tal impuesto podría darse en un ambiente social y político no enrarecido y cubierto de desconfianzas y sospechas.

Finalmente, creemos que la discusión de un impuesto patrimonial es un asunto político que no podrá obviarse. El consejo que debemos entregar a los políticos que tengan la responsabilidad de llevar adelante esa discusión es que deben sopesarse con prudencia y sabiduría, las cuestiones sociales y políticas, con los efectos económicos pretendidos: por querer alcanzar mayor equidad –objetivo legítimo y muy deseado por todos-, pueden terminar afectándose las bases del crecimiento económico que son primordiales para un país en vías de desarrollo. Sin embargo, no vemos por qué no podría ser posible que la introducción de un impuesto al patrimonio general no sea un compromiso político para que su implementación se desencadene si Chile alcanza ciertos valores umbral de crecimiento, y de desarrollo social.⁴⁸

⁴⁷ De ser acordado democráticamente, se sugiere que el establecimiento de un impuesto al patrimonio en los siguientes términos generales: El sujeto gravado del impuesto patrimonial sería el contribuyente secundario y el hecho gravado consistiría en la mantención del dominio durante un ejercicio tributario dado, de un patrimonio que supere un umbral crítico – e.g., 1.500 unidades tributarias anuales-. La base del impuesto estaría definida siguiendo reglas similares a las dispuestas en el artículo 41 de la actual Ley de Impuesto a la Renta y podría rebajarse a la base el valor de las inversiones en entidades primarias afectos al pago de patente comercial. La tasa del impuesto sería de 0,08% sobre la base de cálculo antedicha. El patrimonio considerado para el cálculo del tributo sería de fuente mundial, es decir, debería incluir el patrimonio mantenido tanto en Chile como en el extranjero. Sin embargo, los contribuyentes foráneos residentes en Chile, no debería pagar este tributo durante los primeros tres ejercicios contado desde el año inmediatamente siguiente al de su inicio de sus actividades tributables en Chile. Para asegurar su progresividad de implementación, para el primer año de declaración del impuesto al patrimonio, los contribuyentes secundarios podrían acogerse a un régimen transitorio que

8.3. Adaptabilidad Tributaria y Desafíos del Futuro.

Frente a condiciones internas y externas cada vez más inestables e interconectadas a factores de contexto internacional y derivados de cambios agresivos en el entorno -e.g., terremotos, cambio climático- se hace preciso tener presente la necesidad de contar con mecanismos que permitan que el sistema tributario sea capaz de adaptarse oportunamente y sin altos costos económicos y/o políticos, a nuevas situaciones en la economía o en la actividad de los contribuyentes.

De ello, nace la necesidad del sistema tributario de reconocer los constantes cambios en las estrategias de crecimiento y desarrollo comercial y económico, como asimismo de las condiciones y contexto en el que se desenvuelven las actividades de los contribuyentes.

En este sentido, el nuevo contexto de la economía global plantea desafíos inmediatos, donde la robotización pone en juego los paradigmas sobre los que se aplicaron impuestos con efectos en el salario y el mercado laboral; lo mismo respecto de la internacionalización de la gran empresa nacional que impone necesidades de acompañar este proceso promoviendo su desarrollo pero asegurando en legítimo interés recaudatorio del Estado sin generar incentivos perjudiciales que pudieran promover la relocalización de tales contribuyentes primarios; o, finalmente, la rebaja de las cargas impositivas que pudieran ser introducidas en jurisdicciones competitivas a la nacional y que pudieran hacer del sistema tributario chileno, un elemento que influencie la decisión de los contribuyente para ya sea, el desarrollo de nuevas iniciativas empresariales o para la relocalización de

tendría las reglas siguientes: el contribuyente declararían bajo juramento el valor de su patrimonio y podría gozar durante los siguientes cinco ejercicios, de una tasa que irá gradualmente incrementándose en un punto base desde la tasa de 0,03% hasta llegar al 0,08% al quinto año. Una vez alcanzada la tasa máxima, se les garantizaría invariabilidad de dicha tasa por los siguientes cinco años.

⁴⁸ De cualquier forma, los efectos recaudatorios efectivos deben ser siempre tenidos en especial consideración. De ello que, en nuestros análisis recaudatorios, mostraremos cifras que diferencian los efectos de implementar el régimen tributario aquí propuesto con o sin la presencia de un impuesto patrimonial. En ese sentido, téngase presente que un impuesto patrimonial puede ayudar a rebajar la tasa de IC, impuesto regresivo y que acentúa en contra de los más desposeídos, el efecto inequitativo del reparto de las cargas fiscales.

éstas.

Sin embargo, reconocemos que la formulación de mecanismos de adaptación no es fácil, amén de conllevar significativos desafíos políticos que nos hace preguntarnos de si la institucionalidad política y técnica es capaz de soportar la introducción de mecanismos de adaptabilidad que se concentren en asuntos técnicos y tributarios, sustrayéndose de la discusión política ideológica o partidista.

Lamentablemente, la modernización del régimen tributario es un proceso costoso y políticamente árido coronado con resultados inciertos o de eficiencia cuestionable, al estar éstos fuertemente influenciados por visiones ideológicas que, por mucho que sean necesarias y legítimas, inducen una discusión socialmente tensionada y, ocultamente, funcional a intereses particulares o de grupos de interés.

Por ello es que resulta quizá oportuno pensar en alternativas que, garantizando el cumplimiento de estándares de proceso democrático, entreguen herramientas de adaptabilidad al poder ejecutivo, para que en circunstancias previa y expresamente determinadas, permita la alteración de algunas normas o tasas impositivas, dentro de espacios previamente aprobados en la ley y estableciendo mecanismos de control y publicidad que permitan justificar y garantizar la razonabilidad de las modificaciones y su justificación contextual.

Son muchos los desafíos tributarios avenientes, y en la mayoría de los casos, es imposible prever como podrán resolverse. La capacidad de reacción inmediata permitiría dar garantías de estabilidad y avanzar en mejores soluciones. La flexibilidad, al menos inicial, pareciera ser un mecanismo de defensa y no de abuso si se establece adecuadamente, y el poder político asume la responsabilidad que conlleva el ejercicio de herramientas tan poderosas y de alto impacto social, económico y político.

La inclusión del trabajo robotizado en reemplazo del humano, la generación de nuevas formas de organización colectiva para la generación de renta, el predominio del capital en forma de intangibles, la introducción de redes neuronales multi-jurisdiccionales de inteligencia artificial con control y dominio difuso, las extremas diferencias de riqueza entre países, regiones y grupos sociales, el cambio climático y la inversión de la pirámide etaria, la migración y la redestinación de renta, el libre flujo global de capitales, la introducción de contratos inteligentes con

cláusulas automáticas de reemplazo de términos o sustitución de la voluntad de partes, mecanismos de certeza basados en nuevas tecnologías -e.g., *Blockchain*-, aparición de nuevas fuentes de energía y medios de comunicación o asociatividad colectiva, y un largo etc. Todos estos asuntos no son cuestiones necesariamente de índole puramente tributaria, sino más bien se tratan de desarrollos nuevos que han venido aparejados con la construcción del mundo que nos toca este siglo XXI. Sin embargo, para cada uno de dichos temas, la cuestión tributaria se ha vuelto cada vez más relevante, en tanto los países han entrado en una vorágine de demanda de mayor financiamiento para sus extensos programas de fomento y seguridad social, los que, sin lugar a dudas, se volverán más demandantes con los cada vez más evidentes y radicales efectos del cambio climático y el cambio demográfico de la sociedad global moderna.

¿Están nuestras naciones preparadas para dar respuestas oportunas y razonables, integradas y coordinadas internacionalmente? ¡Claramente no! Por ello que la flexibilidad se vuelve un imperativo y el desafío es balancearla con los rigores de una discusión democrática y en respeto al estado de derechos de los distintos países.

9. Recaudación Tributaria del Nuevo Régimen.

A continuación, se presenta un resumen que explica en grandes números, las estimaciones de recaudación tributaria que el nuevo régimen conllevaría.

Las estimaciones que se incluyen más abajo, se basan en las consideraciones de diseño que se han descrito en la parte sustantiva de este Proyecto, y sin perjuicio de ello, es importante resaltar o recordar lo siguiente:

- El IC toma las cifras oficiales reportadas de la recaudación del actual IVA, pero su aplicación general no tiene excepciones ni exenciones -e.g., gastos de salud, educación, transporte de pasajeros, construcción-.
- Para el cálculo de las actuales exenciones de IVA, se ha tomado lo reportado por el Informe de Gasto Tributario aplicando la tasa general del IC -i.e., 15%-.
- El impuesto a la renta que grava a los contribuyentes primarios no tiene regímenes de excepción -e.g., zonas

francas- ni sistemas alternativos de determinación de la RLI – e.g., renta presunta- por haberse eliminado todos estos sistemas y regímenes, según indica el Proyecto.

- El sistema de depreciación de activos es instantáneo, con carácter de permanente y como régimen general para el cálculo de la RLI del ejercicio correspondiente.
- Por su total novedad, la recaudación derivada de la aplicación del llamado “impuesto de igualación” está considerado globalmente incorporado en el impuesto al ingreso que grava al contribuyente secundario.
- El comercio en línea está incorporado en las cifras globales de IC (tratándose de servicios) o de impuesto adicional (tratándose de comercio de bienes físicos o derechos).
- El sistema de royalty sobre los recursos naturales no renovables considerado en el Proyecto es más amplio que el actualmente aplicable a la gran minería. Para efectos de estos cálculos, sólo hemos tomado los históricos recaudatorios de dicho impuesto; pero es esperable que, en su aplicación efectiva, este recaude significativamente más que lo considerado más abajo. Sin embargo, utilizando un criterio conservador dada la falta de antecedentes muestrales sólidos, hemos preferido quedarnos con las cifras históricas aplicando el cambio en la tasa.
- De igual forma a lo anterior, para efectos de calcular el nuevo impuesto a la contaminación en que el foco apunta a los combustibles –i.e., leña, diésel, bencinas- y a los medios de combustión –i.e., fuentes fijas y móviles- no tenemos datos sólidos para hacer estimaciones serias por lo que conservadoramente hemos preferido mantener las cifras de recaudación histórica por impuesto a los combustibles y aplicar el cambio de tasa.
- Las cifras de recaudación sugeridas más abajo NO incluyen los efectos de ampliar la aplicación del impuesto a la renta sobre las ganancias capitales en la compraventa de valores mobiliarios e inmuebles por no contar con antecedentes técnicos fehacientes que den certeza de la estimación recaudatoria relacionada a esta medida.
- La aplicación de medidas de automatización electrónica en línea para la emisión de boletas y facturas NO ha sido considerada por no contar con antecedentes técnicos fehacientes que den certeza de la estimación recaudatoria relacionada a esta medida.
- Los tramos aplicables para el impuesto a la renta sobre contribuyentes secundarios se han modificado y reducido, donde la sección exenta se ha reducido a partir de los ingresos anuales superiores a 750 UF.
- Se incluye un “Impuesto Negativo” cuyo costo está estimado en base a lo informado en Agostini, Peticara, Selman (2013)

actualizado a 2018.

- Se incluye un “Impuesto azúcares, sal y grasas saturadas” cuyo ingreso está estimado en base a lo informado Agostini, Corvalán, Cuadrado, Martínez, Paraje (2018).
- Se han mantenido los beneficios tributarios relacionados con los pagos de seguridad social –pensiones- y planes de ahorro voluntario.
- Se ha eliminado todo impuesto a los juegos de azar incorporando el ingreso a las rentas generales del contribuyente que corresponda.

Recaudación Estimada (millones US\$*)	
Consumo	22.328
Impuestos al Ingreso:	
Contribuyentes Primarios (Empresas)	10.490
Contribuyentes Secundarios (Individuos)	6.090
Extranjeros	2.588
Impuesto Negativo	-382
Otros Impuestos	
Tabaco	1.460
Alcoholes	196
Azúcares, Sal, Grasas Saturadas	430
Combustibles y Combustión (CO2)	4.093
RR.NN. No Renovables (10%)	672
Total	47.965
Recaudación 2017	46.083
Superávit recaudatorio	1.882

* Tipo de cambio asumido a \$ 670,00 por US\$ 1,00.

Como se aprecia de lo expuesto en la tabla precedente, el superávit podría ser mayor si se considera el efecto derivado de aplicar impuesto a la renta sobre toda ganancia de capital, la reducción de la evasión por el establecimiento de la obligatoriedad de emisión electrónica de boletas y facturas, la ampliación de la base de cálculo del impuesto a la contaminación y a la extracción o explotación de recursos naturales no renovables.

