

MINUTA PRESENTACIÓN COMISIÓN DE HACIENDA H. CAMARA DE DIPUTADOS
MENSAJE N°1436-363

Simplifica El sistema de Tributación a la Renta y Perfecciona otras Disposiciones Legales Tributarias.

Valparaíso, 16 de Diciembre de 2015

I. ANTECEDENTES

Las grandes reformas tributarias en un país estable y que ofrece seguridad jurídica a los inversionistas, deben tener una vigencia prolongada en el tiempo para poder evaluar los grandes proyectos de inversión que garantizan alcanzar el desarrollo económico.

Las grandes reformas tributarias se deben caracterizar por alcanzar grandes consensos sociales, económicos, técnicos y políticos, que permitan su estudio profundo para las décadas que vienen.

Para un estudio y análisis de lo que el país quiere como políticas fiscales de acá a 20 años plazo, requiere tiempo para análisis, simulaciones y discusión académica y práctica, no solo del nivel de recaudación que se espera, sino que también del sistema tributario que deseamos.

La presente reforma que se propone, viene en reformar la Ley 20.780 sólo a 14 meses de su vigencia, lo que demuestra la improvisación en que se está incurriendo.

Peor aún, que ya teniendo la experiencia pasada, de una rápida tramitación parlamentaria sin estudio y análisis previos, se vuelve a presentar una propuesta de más de 120 páginas que reforma un proyecto inicial de 175 páginas, con una tramitación express.

Que estas más de 120 páginas tienen errores, de seguro los tienen considerando la premura de su presentación después de la Ley de Presupuesto.

Que este nuevo proyecto requerirá perfeccionamientos legales en el futuro, claro que los necesitará, porque por muy buenos que sean quienes lo hayan redactado, no están exentos de errores. Estos errores se hubieran disminuido al mínimo si se hubiera presentado a un análisis previo amplio.

Que esta reforma viene a modificar las más de 900 páginas de circulares en las cuales el SII estuvo involucrado seria y profundamente en implementar, en que invirtió gran parte de este año y fines del anterior, con un gran desgaste de recursos públicos.

Que quienes estaban interesados en entender la Reforma 20.780 e invirtieron tiempo y dinero intentando comprender las complejidades, deberán reconocer esta pérdida y volver a realizar el mismo esfuerzo.

Los extensos informes entregados por las auditoras y estudios jurídicos a clientes nacionales y extranjeros, deberán ahora archivar y volver a confeccionarse.

Que esta reforma mejora la Ley 20.780, estamos de acuerdo. Que debe ser aprobarse una simplificación, estamos de acuerdo. Pero estamos seguros que este proyecto será sometido a nuevos perfeccionamientos y probablemente más profundos que el presente.

Este nuevo proyecto que comienza a aplicarse en Abril del 2018, cuando se deben declarar y pagar los impuestos; que estará sometido a análisis en el contexto económico en que se encuentre el país en dicho año.

Este proyecto obliga a los contribuyentes a efectuar relevantes decisiones empresariales de la forma de tributar en septiembre del 2016, recién terminada la operación renta de Abril del 2016. Este contexto debilitará nuevamente una reforma que se hubiera esperado que fuera permanente en el tiempo y otorgará certidumbre a los sujetos económicos.

En este sentido hubiéramos preferido que se configurara una comisión de experto de amplio origen social, académico, técnico, práctico y político que se pronunciara respecto del sistema tributario que queremos para los próximos 20 años que estuviere ajeno a las contingencias políticas.

Estimamos que lo peor que le puede suceder a la economía chilena y al sistema tributario es su politización y que sea convertido en una bandera programática en los procesos electorales.

II. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN GENERAL TOTALMENTE INTEGRADO

A. Sistema Propuesto por el ICHDT

Prolongar el régimen transitorio hasta el año calendario 2017, incrementando la tasa de impuesto de las empresas a un 25% o 27% a contar del año 2017 o 2018.

A contar del año 2018 tener:

Sistema General de Tributación

Totalmente Integrado, con las tasas que se han propuesta y posiblemente sin disminuir el impuesto global complementario de 40% a un 35%.

B. Atributos del Sistema 100% integrado:

Este sistema ha sido exitoso en más de 30 años y reconocido internacionalmente e incluso copiado en algunos aspectos.

En este proceso reforma, la sociedad civil ha entendido que el sistema requiere modificaciones estructurales que ya están identificadas e implementadas.

El sistema que proponemos es compatible absolutamente con los compromisos internacionales a través de los Convenios de Doble Tributación.

Sería similar al Régimen Transitorio Actual y a la operatoria del Sistema Semi integrado.
Se eleva la tasa de impuesto a las empresas a un 25 o 27%.

Cualquier reparto o distribución sería tributable con los impuestos personales, global complementario o adicional. Luego, deja de existir el FUT como elemento central del sistema tributario.

Solo se dejaría de tributar por los ingresos No Renta, ingresos Exentos y Devoluciones de Capital, con las prioridades que al efecto se establezcan.

Solo se controlarían los stock de FUT, FUNT y los créditos generados hasta el 31.12.17, para efecto de imputar repartos o distribuciones (FUT histórico).

Se requeriría hacer ajustes menores al articulado de la Ley de la Renta.

Sistema fomenta la inversión en las empresas, lo cual es compatible con el foco en el crecimiento económico.

Este sistema sería mucho más fácil de aplicar.

C. Observaciones al Proyecto:

En el evento que no fuese posible integrar el sistema, entonces se sugiere:

Que se tribute en el impuesto global complementario y adicional, sólo considerando en la base imponible del impuesto el crédito efectivo, es decir por 17,44% (65% sobre 27%) y no por un 27% que es casi 10 puntos porcentuales mayor.

Se debe considerar que los 10 puntos señalados, no corresponden técnicamente a un concepto de renta para el contribuyente, es sólo un incremento artificial de su base imponible.

D. Problemática de los 2 sistemas

Desde hace ya varios gobiernos se ha venido intentando igualar la tributación de las distintas formas de organización societaria, pero ahora el sistema propuesto vuelve a crear discriminaciones. En efecto, no pueden acogerse al sistema atribuido las sociedades anónimas.

Esto puede afectar a los pequeños inversionistas en el mercado de capitales, que podrán estar afectados a un impuesto máximo de 44,45% y no podrán hacer uso completo de los créditos por los impuestos pagados por dicha S.A.

En cambio las sociedades de responsabilidad limitada y SpA pueden hacer uso completo de los créditos y su tributación máxima es de 35%. afectos a un impuesto total.

De esta manera, al igual que en el pasado, las grandes inversiones de capital como en la minería, nacional o extranjera, podrán constituirse como sociedades de responsabilidad limitada o SpA optando a la tributación con tasa máxima del 35%. Sin embargo, quien desea invertir en bolsa, por no tener recursos suficientes para crear sus propias empresas, se verán afectados a una tributación más gravosa.

E. Consideraciones Contables Tributarias

Dos de los aspectos de alta complejidad que contiene la tributación de las rentas empresariales de entidades sujetas a contabilidad completa y balance general son los siguientes:

- a) La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por el Colegio de Contadores a contar del año 2012, tendrá implicancias tributarias en cuanto a que las cantidades financieras determinadas en virtud a dichas disposiciones eran materia de imputación de retiros o distribuciones, postergando la imputación a los ingresos no constitutivos de renta o al fondo de utilidades tributables que las empresas puedan registrar al 31.12.2016, y
- b) La creación de registros diferentes para controlar cantidades de similar naturaleza y para controlar cantidades que no corresponden a flujos. Esto significa que las empresas deberán agregar a los registros de fondo de utilidades tributables y no tributables que deben seguir llevando por los resultados determinados al 31 de diciembre de 2016, diez registros para controlar los nuevos resultados tributarios.

En este sentido, el proyecto de ley, contiene disposiciones que permiten simplificar el control de las cantidades existentes en las entidades, eliminando las implicancias tributarias que tenía la aplicación de las NIIF (mejor dicho la no aplicación) , a saber:

1. Régimen de renta atribuida (letra A, artículo 14):
 - Este régimen queda acotado a entidades constituida directamente por contribuyentes finales, es decir, personas naturales domiciliadas o residentes en Chile o personas no domiciliadas o no residentes.
 - Las cantidades que deberán controlar son las siguientes:
 - o Renta Atribuida Propia (RAP)
 - o Diferencia entre la Depreciación Normal y Acelerada (actualmente denominado FUF)
 - o Rentas Exentas e Ingresos No Constitutivos de Renta, registrando en ellas el Fondo de Utilidades No Tributables existente al 31.12.2016

- Saldo acumulado de crédito, provenientes de impuestos generados a contar del 01 de enero de 2017, incluyendo el crédito por Impuesto de Primera Categoría y saldos de créditos imputables a impuestos finales provenientes de rentas gravadas en el exterior.
 - Los retiros afectos a impuestos finales son los imputados a la diferencia de depreciación y los no imputados a ninguno de los registros mencionados (entre éstos se encuentran los retiros de FUT existente al 31.12.2016, pero sin llevar un registro especial de dichas cantidades) y a éstos se les otorgará el crédito registrado en el saldo acumulado.
 - La situación tributaria de los retiros se determina al 31 de diciembre. Esto ocasiona una situación a considerar para los efectos del impuesto adicional que se le debe retener a las personas no residentes al no tener definida la situación tributaria, por lo que se deberá retener provisoriamente y determinar la solución definitiva en el mes de diciembre.
2. Régimen con deducción parcial de crédito (Letra B, artículo 14):
- A este régimen puede optar cualquier tipo de contribuyente.
 - Las cantidades que se deben controlar son las siguientes:
 - Rentas afectas a Impuestos Global Complementario o Adicional: esta cantidad se determina en función del capital propio tributario, depurado del capital efectivamente enterado, las rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas, obtenidos al 31 de diciembre de 2016 (FUNT) o a contar del 01 de enero de 2017, las reinversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2016, es decir en esta cantidad se incluye el fondo de utilidades tributables al 31 de diciembre de 2016.
 - Diferencia de depreciación normal y acelerada.
 - Rentas exentas e ingresos no constitutivos de rentas (incluyendo el FUNT)
 - Saldo acumulado de crédito:
 - No sujeto a restitución, donde se incluye el saldo de crédito asociado al FUT al 31.12.2016
 - Sujeto a restitución
 - La situación tributaria se determina a la fecha de cada retiro o distribución, imputando a los remanentes y, una vez agotados éstos, a los resultados del ejercicio.

III. REFORMAS EN MATERIA DE IVA

En general, estamos de acuerdo a los ajustes en materia de IVA, pero requiere ajustes:

Es positivo prolongar el sistema transitorio en materia de IVA en la construcción y en la venta de inmuebles de manera de permitir a los proyectos de construcción en tramitación y a los proyectos nuevos al nuevo sistema de tributación.

Sin embargo, no estamos de acuerdo con el corto plazo que se otorga para uso de créditos fiscales de proyectos largos de construcción.

En efecto, el artículo 8° transitorio de la Ley N°20.780, permite a los contribuyentes que a partir del año 2016 deban recargar el IVA en sus operaciones, puedan reconocer, al mismo tiempo, los créditos fiscales de dicho impuesto que hubiesen soportado en la adquisición o construcción de los inmuebles que vendan a partir de esa fecha. La disposición hacía referencia a los plazos de prescripción del artículo 200, es decir 3 y 6 años. La modificación que se plantea en el proyecto consiste en que dichos créditos sólo podrán ser los soportados dentro de los tres años anteriores a la venta (modificación al inciso primero del artículo octavo transitorio de la Ley 20.780, en la parte que señala “Sustitúyase la expresión “de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario”, por la siguiente “del plazo de tres años”).

Esa modificación no encuentra justificación lógica porque no se vislumbran razones para limitar el uso del crédito fiscal a un plazo reducido, considerando que se trata de contribuyentes que soportaron IVA cuando adquirieron el inmueble, lo que puede haber ocurrido en un plazo superior a tres años. En general el uso de los créditos es indefinido, pero con esta reforma se está limitando. Si ahora su venta se encuentra afecta a IVA, es propio de la estructura del tributo que el impuesto soportado en la adquisición, pueda imputarse al tributo recargado en la venta, sin limitaciones.

IV. NORMAS ANTIABUSIVAS

En la nueva normativa existente se mantiene la falta de claridad y la opacidad en su aplicación. Estimamos que persiste una escasa preeminencia de los derechos de los contribuyentes que dará origen a interpretaciones diversas y a inseguridad jurídica a quienes realizan negocios.

Para evitar los riesgos tributarios que esto implica, estimamos que muchos contribuyentes preferirán optar por los medios jurídicos o económicos que impliquen mayor tributación para evitar observaciones de la administración.

Confiamos en el criterio de nuestros Tribunales Tributarios y Aduaneros que sabrán suplir los vacíos legales, se adaptarán a estas instituciones ajenas al derecho chileno y velarán por el respecto de las garantías de los contribuyentes.

En cuanto a la vigencia de la norma general antielusión, contenida en el artículo 8 de la Disposiciones Transitorias del Proyecto, si bien el proyecto precisa la norma anterior de vigencia, contenida en la ley 20.780, sus incisos segundo y tercero contienen disposiciones que no se justifican y confieren un efecto retroactivo a la aplicación de la norma antielusión, afectándose el principio de la buena fe y la seguridad jurídica.

En efecto, el proyecto de ley señala que será aplicable la norma antielusión a los actos o contratos, realizados o concluidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, y cuyos derechos y obligaciones se produzcan o ejerzan sucesivamente en el tiempo, como por ejemplo, en el caso de contratos de tracto sucesivo o sujetos a condiciones o plazos suspensivos, respecto a los efectos que se produzcan con posterioridad al 30 de septiembre de 2018, hayan o no sido modificados en los términos ya señalados con posterioridad al 30 de septiembre de 2015, sin perjuicio de las demás facultades ya citadas. Respecto a los efectos que se produzcan antes del 30 de septiembre de 2018, solo se aplicarán estas normas en caso que se modifiquen tales contratos o actos en los términos ya indicados.

Nos parece que, en esta materia, el proyecto debería considerar solo lo establecido en el inciso primero del artículo 8 citado, pues lo dispuesto en el inciso segundo referido, es claramente extender en forma retroactiva la aplicación de la norma antielusión, afectando decisiones de negocios anteriores a su entrada en vigencia, las que se tomaron en un marco legal distinto, teniendo en vista las leyes vigentes al tiempo de celebración de los actos y contratos respectivos.

Asimismo nos parece cuestionable y poco clara la disposición relativa a que las normas antiabusivas se aplican a los contratos suscritos con anterioridad al 30 de Septiembre del 2015 que sean modificados con posterioridad, sin indicar de manera precisa a qué modificaciones se refiere. Surge así la inquietud, será un cambio en el plazo de pago una “modificación” que hace aplicable la norma antiabusiva.

V. NORMAS DE ENDEUDAMIENTO EXCESIVO

En el Artículo 1, Número 4, letra c, que modifica el Artículo 41 F incorporado en la Ley 20.780, se cambia la forma de tributar de las empresas con endeudamiento excesivo.

Es una sorpresa del proyecto, el desconocimiento de los derechos concedidos a los residentes en países con Convenio para Evitar la Doble Tributación, en materia de endeudamiento excesivo.

En efecto las empresas no residentes que se encuentran beneficiadas por un Convenio Internacional que tienen un impuesto adicional de retención máximo de 10 o 15% sobre los intereses, perderán este derecho y se les recargará este impuesto adicional al pagador en Chile. Aumentando considerablemente la carga tributaria en consecuencia.

Grave problema, porque se supone que el no residente está en un país serio que grava a su vez estas rentas. De esta forma este residente en país con Convenio tampoco tendrá derecho a utilizar los créditos por el impuesto pagado por el residente en Chile en su propio país, pese a tener Convenio.

En este sentido, estábamos de acuerdo como estaba en la Ley 20.780 que respetaba los Convenios, pero ahora se desvirtúa la norma, poniendo en duda la vigencia de los acuerdos internacionales en esta materia.

VI. CONCLUSIÓN

Estas normas de simplificación, no son tan simple y son mucho más profundas de lo que se informó en un principio. Por tanto requieren un mayor estudio, para lo cual sugerimos una Comisión de Expertos.

Del mismo modo, el proyecto original otorgó un plazo transitorio de vigencia para las normas, pero este plazo se acortó en un año con este proyecto que cambia todas las normas anteriores, por tanto se sugiere devolverles a los contribuyentes este año de adaptación y toma de decisiones.

Estamos seguros que este proyecto denominado de “simplificación”, si es aprobado como está, en el futuro nos traerá nuevamente a esta honorable Cámara para intentar corregirlo.

Rodrigo Benítez Córdova
Presidente

Carlos Ara Gonzalez
Director

INSTITUTO CHILENO DE DERECHO TRIBUTARIO