



**“RETIROS INDIRECTOS DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA
RENTA Y LOS EFECTOS TRIBUTARIOS EN SU APLICACIÓN”**

PARTE I

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN**

Alumno: Felipe Brand Fuentealba

Profesor Guía: Antonio Faúndez Ugalde

Santiago, septiembre de 2017

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
RESUMEN EJECUTIVO.....	1
INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO 1. MARCO TEÓRICO	
Introducción.....	5
1.1 Naturaleza jurídica del Artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.....	13
1.2 Normas objetivas y normas sancionatorias.....	15
1.2.1 Normas objetivas, de conducta o comportamiento.....	17
1.2.2 Normas sancionatorias.....	17
1.2.3 Tipos de normas en el sistema tributario chileno.....	18
a. Normas imperativas.....	19
b. Normas prohibitivas.....	20
c. Normas sancionatorias.....	21
1.3 Tributación de los retiros en la legislación chilena.....	21
1.3.1 Retiros directos.....	22
1.3.2 Retiros indirectos.....	25
1.4 Análisis del establecimiento del Artículo 21 de la LIR.....	26
1.4.1 Análisis literal i) Artículo 21.....	30

TABLA DE CONTENIDOS(continuación)

1.4.2 Análisis literal ii) Artículo 21.....	32
1.4.3 Análisis literal iii) Artículo 21.....	33
1.4.4 Análisis inciso segundo Artículo 21.....	34
1.4.5 Análisis inciso tercero Artículo 21.....	35
1.4.6 Análisis literal i) del inciso tercero Artículo 21.....	36
1.4.7 Análisis literal ii) del inciso tercero Artículo 21.....	39
1.4.8 Análisis literal iii) del inciso tercero Artículo 21.....	42
1.4.9 Análisis literal iv) del inciso tercero Artículo 21.....	46

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación tiene por finalidad analizar la naturaleza jurídica del impuesto consagrado en el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como las consecuencias que puedan derivarse de su correcta o incorrecta interpretación, con el fin de concluir que la aplicación del denominado impuesto sanción debe encontrarse reservada única y exclusivamente a los casos expresamente consagrados en dicha disposición, sin que la administración tributaria pueda extender por analogía su aplicación a otros casos no previstos en la norma.

Para tal efecto resulta necesario efectuarse los siguientes cuestionamiento: ¿es el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta una norma objetiva que permite a la administración tributaria extender su aplicación a otros casos no señalados en la norma o es una norma sancionatoria que debe ser aplicada solo en los casos que la ley establece expresamente?; y, ¿debe aplicarse el impuesto único del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta a todos los gastos que no sean considerados como necesarios para producir la renta?.

INTRODUCCIÓN

La intensa discusión sobre la reciente reforma tributaria abrió el debate respecto de si el sistema tributario chileno responde a las necesidades actuales del país, si debe ser objeto de modificaciones o si sencillamente debe ser sustituido por otro distinto. A favor y en contra de las anteriores posiciones, tanto desde la academia como de los intereses particulares, los ciudadanos manifestaron sus opiniones.

El objetivo de la reforma planteada por el ejecutivo se observa claramente en mensaje del proyecto de reforma tributaria al señalar que el proyecto de ley *“tiene por objeto impulsar una reforma tributaria a través de cambios estructurales al sistema de tributación de la renta e introducir diversos ajustes en el sistema tributario vigente”*, y que la motivación de esta reforma no es otra que, *“La necesidad de resolver las brechas de desigualdad que hoy existen nos exige realizar cambios profundos y estructurales”*.¹

Como bien sabemos los impuestos no solamente permiten recaudar recursos para financiar el gasto público. Los sistemas tributarios tienen también otros fines, tales como de estabilización, distribución y asignación. Es así como el nivel de imposición puede obedecer a un deseo de estabilización del nivel de empleo, de los precios o bien de la estructura económica en general. En algunas oportunidades los gobiernos buscan influir en la distribución de la riqueza mediante ajustes a la

¹ Ver Boletín N°9290-05. Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. www.senado.cl

estructura impositiva, y en otras los impuestos pueden establecerse en función de su capacidad de asignar correctamente los recursos.

Así los impuestos, en términos generales, afectan la asignación de recursos e imponen algunos costos, por lo que toda reforma a la estructura tributaria debe tener en especial atención, al momento de diseñarse, la eficiencia y equidad que pueda afectar al sistema, considerando los principios de capacidad de pago, equidad y fines redistributivos de la tributación, así como el principio de suficiencia recaudatoria.

A propósito de lo señalado en el mensaje del proyecto de ley, referido a que *“La estructura de nuestra carga tributaria, la evasión y la elusión, hacen que nuestro sistema tributario no contribuya a mejorar la distribución del ingreso”*, hemos considerado relevante analizar una de las normas que mayor aplicación ha tenido en nuestro ordenamiento jurídico como norma de control de la elusión tributaria, y cuya aplicación se ha extendido a casos no previstos en la ley producto de una interpretación administrativa que se ha apartado del espíritu de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, el Artículo 21.

Esta posición ha sido expuesta por el autor Juan Cristóbal Valenzuela Baraona², quien señala que, “El Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ha sido calificado por la doctrina tributaria como el paradigma de las normas de control

² VALENZUELA BARAONA, J. “Elusión tributaria. Normas antielusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de impuestos internos, en relación al Impuesto a la renta”. Repositorio Académico Universidad de Chile. 2001.

de la elusión tributaria, e incluso más de alguien la ha calificado como la única norma de control propiamente tal que existe en la legislación de la Renta en Chile”.

El autor antes citado indica además que concuerda “con la primera afirmación, no así con la segunda, ya que esta norma a lo largo de los años de vigencia del Decreto Ley N° 824, de 1974, se ha transformado en el medio de combate más eficiente contra la elusión, abarcando, a través de múltiples reformas, cada vez más situaciones en las que el contribuyente, principalmente usando el mecanismo de la rebaja de gastos, intenta eludir los impuestos correspondientes”.

Lo anteriormente señalado, la alta complejidad de la normativa tributaria y el aumento de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos, requieren una correcta interpretación de la normativa tributaria en su aplicación, basada en los principios que inspiran y fundan nuestro sistema tributario, en particular lo referido al principio de legalidad tributaria.

CAPÍTULO 1

MARCO TEÓRICO

Introducción

De acuerdo a la teoría general del derecho, el nexo o vínculo que se produce entre dos o más sujetos a propósito de un hecho o condición, al cual una norma jurídica le atribuye ciertas consecuencias, es denominado una relación jurídica.

En general, las consecuencias que una norma jurídica atribuye consisten en derechos y deberes, y a su vez el objeto de la relación jurídica radica en una prestación, la que a su vez puede ser, dar, hacer o no hacer, es decir, en una actividad o abstención que el sujeto pasivo debe realizar a favor del sujeto activo, constituyéndose en consecuencia el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo.

En el orden tributario la relación jurídica entre el Fisco y el contribuyente se traduce en la obligación por parte del contribuyente de cumplir Ley sobre Impuesto a la Renta una prestación pecuniaria a título de tributo, lo que se ha denominado la obligación tributaria principal.

Sin perjuicio de la existencia de la obligación principal, de enterar los impuestos en arcas fiscales, existen otras obligaciones tributarias denominadas

accesorias que tienen por objeto el cumplimiento del pago de los impuestos, y que se traduce en obligaciones de hacer y no hacer por parte del contribuyente.³

Mientras el origen de la obligación principal siempre será la hipótesis descrita en la ley, denominada habitualmente como hecho gravado o hecho imponible, las obligaciones accesorias pueden tener su fuente en disposiciones reglamentarias o administrativas. Lo anterior encuentra su fundamento y origen en el principio de reserva de ley tributaria o también denominado principio de legalidad tributaria, el que se encuentra consagrado en nuestra Constitución Política de la República en los Artículos 19 N°20, 32 N°6, 63 N°14, y 65 inciso 4 N°1.

De acuerdo a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino es en virtud de la ley. Por ello es por lo que se sostiene el aforismo que no hay tributo sin ley (*nullum tributum sine lege*), lo que significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca de forma expresa.⁴

Con el objeto de que los ciudadanos den cabal cumplimiento a la obligación tributaria, la legislación tributaria contempla normas objetivas en las cuales se prescribe la conducta debida que deben observar los contribuyentes, y por otra parte establece normas sancionatorias que imponen una sanción al contribuyente que no ha cumplido con las obligaciones a que se encuentra afecto.

³ ZAVALA ORTIZ, JOSE LUIS. Manuel de Derecho Tributario. Editorial Lexis Nexis. 2003.

⁴ EVANS DE LA CUADRA, E. Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1997

En este orden de ideas se encuentra el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta que dispone, *“Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del Artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los Artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre...”*,⁵ haciendo mención a distintos casos que describe a continuación.

La norma actual tiene su primer antecedente en la Ley N° 18.293 de 31 de enero de 1984 que introduce reformas al Decreto Ley N° 824 de 1974. Esta ley incorpora un nuevo Artículo 21⁶ por el cual se establecía que los gastos que en

⁵ Texto del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta vigente a partir del 01 de enero de 2017, según reformas Ley N° 20.788 y Ley N° 20.899.

⁶ Texto incorporado al DL 824 de 1974, mediante Ley N°18.293 de 31 de enero de 1984, “10.- Sustituyese el Artículo 21 por el siguiente: "Artículo 21 Los empresarios individuales y las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, todas aquellas partidas señaladas en el N° 1 del Artículo 33°, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales.

También se considerarán retiradas de la empresa al término del ejercicio, las rentas presuntas determinadas en virtud de las normas de esta ley, y aquellas provenientes de la aplicación de lo dispuesto en los Artículos 35°, 36°, inciso segundo, 38°, inciso segundo, 70° y 71°, según proceda. Las sociedades anónimas y los contribuyentes afectos al impuesto adicional, deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 40% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero, con exclusión del impuesto territorial pagado, y sobre las rentas que resulten por aplicación de lo dispuesto en los Artículos 35°, 36°, inciso segundo, 38°, inciso segundo, y Artículo 71°, según corresponda. En el caso de sociedades anónimas que sean socios de sociedades de personas, se aplicará el impuesto de primera categoría a la participación efectiva que les corresponda en una sociedad sujeta a renta presunta, dándose de crédito el impuesto que afecte a esta renta, y el impuesto del inciso anterior a aquellas partidas que de acuerdo con los incisos primero y segundo de este Artículo deban considerarse retiradas de la sociedad de personas, salvo el caso de los préstamos, calculando el referido impuesto sobre la parte que corresponda a la sociedad anónima y rebajando como crédito el impuesto de primera categoría que afecte a dichas partidas. Lo dispuesto en los dos incisos anteriores se aplicará también a las sociedades en comanditas por acciones, pero el impuesto del 40% gravará sólo las cantidades que

general constituyeran desembolsos de las empresas y que fueran rechazados como tales de acuerdo a los estándares establecidos por la ley, y por consiguiente agregados a la renta tributable, debían considerarse retirados por el empresario o socio y tributar en el impuesto a la renta global o adicional. En el caso de las sociedades anónimas, dichas cantidades se gravaban con la tasa marginal más alta del primero de los impuestos nombrados. Al mismo tiempo se establecía una norma de resguardo para evitar el retiro simulado de utilidades mediante préstamos a personas que no eran empresas, gravándolos con un impuesto de retención de 15% o 40%.

Como se observa, el origen de la norma dice relación con establecer un mecanismo que permitiera sancionar el retiro encubierto de utilidades desde la sociedad con un impuesto adicional con carácter de multa y por otra parte hacía cargo al socio de aquellos gastos que eran considerados como rechazados y que habían sido agregados a la determinación de la renta imponible al considerarlos como sumas retiradas por el socio, lo que se estableció con el propósito de evitar que por esta vía se retiraran utilidades en forma indebida evitando en consecuencia el pago de los impuestos finales.⁷

proporcionalmente correspondan a las utilidades de los socios accionistas. Lo que reste de las cantidades mencionadas se considerará retirado por los socios gestores.

En el caso de cesión o venta de derechos o cuotas que se tengan en sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades comprendidas en dicha cesión o venta se gravarán cuando sean retiradas por el cesionario o comprador."

⁷ Ver Informe Técnico de 15 de noviembre de 1982, en Historia de la Ley N° 18.293, relativo al PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL IMPUESTO A LA RENTA PARA INCENTIVAR EL AHORRO Y OTROS IMPUESTOS. "N° 31.- El nuevo Artículo 21 dispone que los gastos que en general constituyeron desembolsos de las empresas y que son rechazados como tales por la ley, y por consiguiente agregados a la renta tributable, deberán considerarse retirados por el empresario o

Este tipo de retiros son denominados como retiros indirectos, y han sido definidos por el profesor Sergio Endress⁸ como *“aquellos cuya finalidad principal es proporcionar un incremento de patrimonio al propietario de empresa o al tercero con influencia en ella, el cual lo percibe real o presuntivamente, y que no califican como un retiro directo, por no cumplir las exigencias legales establecidas para el reparto de utilidades desde la compañía”*.

De esta manera entonces, el Artículo 21 tiene dos finalidades, por una parte, atribuir el incremento de patrimonio y su percepción al sujeto a pesar de que el socio o accionista no ha efectuado directamente el retiro, y por otra operar como norma anti elusión frente a ciertas maniobras del contribuyente. Respecto de este último fin, lo que la norma busca es afectar los egresos disfrazados o encubiertos que, permitirían evadir el impuesto personal del propietario de la empresa.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, actualmente existiría cierta ambigüedad por parte de la autoridad administrativa chilena respecto de que tipos de retiros deben ser considerados como retiros indirectos, resultando en consecuencia, fundamental determinar cuál es el correcto sentido y alcance de la norma.

socio y tributar en el impuesto a la renta global o adicional y, en el caso de sociedades anónimas, dichas cantidades se gravarán con la tasa marginal más alta del primero de los impuestos nombrados. Al mismo tiempo se establece una norma de resguardo para evitar el retiro simulado de Utilidades mediante préstamos a personas que no sean empresas, gravándolos con un impuesto de retención de 15% o de 40%, cuando se trate de un deudor sin domicilio ni residencia en Chile, recuperable al momento de la devolución del préstamo. Por otra parte, también se consideran retiradas las utilidades cuando se vendan o cedan derechos que se tengan en sociedades de personas o comunidades”.

⁸ Endress Sergio. “Tributación del propietario de empresas”, 2005. Editorial Jurídica de Chile.

Una primera interpretación podría ser que cualquier gasto no considerado como necesario para producir la renta, sea afectado con el impuesto único establecido en el Artículo 21, y una segunda interpretación dice relación con el deber de la administración de distinguir los fines que persigue la norma. Este es justamente el objetivo de esta investigación, esto es, establecer la correcta interpretación en orden a que los contribuyentes cumplan conforme a derecho sus obligaciones tributarias, y sin que ello importe una carga extra que la ley no haya previsto expresamente.

Teniendo como eje central de nuestro análisis tanto la redacción de la norma como la historia de su establecimiento, nos encontramos frente a un escenario donde actualmente existe un castigo para muchos de los actos que efectivamente deben realizarse en la empresa, los cuales no siempre serán considerados como “necesarios para producir la renta”, sin embargo, el hecho de no poder calificarlos como tales, no implica que obligatoriamente vayan a beneficiar a él o los propietarios de la misma. La dificultad radica entonces en que estos actos, por su naturaleza, no podrán cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, lo que nos lleva a calificarlos como gastos rechazados, con la consiguiente aplicación de del impuesto establecido en el Artículo 21 incisos primero y tercero.

Como se observa, la aplicación de esta supuesta norma de control puede generar problemas en el ámbito tributario, por lo que, para analizar esta situación, analizaremos en primer lugar el tratamiento que estos gastos rechazados tenían

previo a la promulgación de la Ley N° 20.630, posterior a esta misma ley, y el tratamiento según lo que se dispone en las leyes N° 20.780 y N° 20.899.

Previo a la promulgación de la Ley N° 20.899, existía certeza respecto a cuál debía ser el tratamiento frente al Fondo de Utilidades Tributarias (FUT) y la Renta Líquida Imponible (RLI) de la empresa de los gastos rechazados, y es que este tema se encontraba extensamente estudiado en cuanto a su aplicación práctica. Los gastos rechazados reconocidos como gasto debían considerarse como un agregado en la determinación de la renta líquida imponible, según lo establecido en el N°1 del Artículo 33, y posteriormente, un desagregado a dicha base cuando estábamos frente a una sociedad anónima o un contribuyente del N°1 del Artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.⁹

En el caso de un empresario individual y sociedades de personas en general, no se efectuaba el mencionado desagregado, gravándose los gastos en el impuesto de primera categoría, y a través de la RLI se incorporaba en el FUT.

Sin embargo, hoy en día ni la ley, ni las circulares emitidas por el Servicio de Impuestos Internos han dado claridad de cómo se deberán registrar a la luz de los nuevos registros y regímenes, considerando que la Ley sobre Impuesto a la Renta estableció en el inciso tercero del Artículo 21 que las deducciones se deberán

⁹ Sobre la materia ver, ORTIZ FUENTEALBA, LUIS. "Mecanismo de determinación renta líquida imponible de primera categoría que las empresas deben aplicar cuando se encuentran obligadas a tributar en base a renta efectiva contabilidad completa, de acuerdo a la ley sobre impuesto a la renta". Centro de Estudios Tributarios. Universidad de Chile.

realizar “de la misma forma que los retiros y remesas o distribuciones” y, para los gastos rechazados del inciso primero del Artículo 21, el impuesto único del 40%.

El problema al que nos enfrentamos en este escenario es que considerando los actos que castiga esta norma, no siempre vamos a estar en presencia de un retiro indirecto, que es la conducta que se intenta eliminar, sino que tendremos también actos que no han representado un beneficio para él o los socios, sin embargo, tributariamente el tratamiento será el mismo. En adición a esto, como ahora se deberán manejar varios registros paralelos, es necesario poder definir de manera efectiva como esto debe ser registrado.

Las interpretaciones que ha dado el Servicio de Impuestos Internos referidas a la tributación del Artículo 21 y su registro bajo los nuevos regímenes, tanto en la Circular N° 71 de 2015 como en la Circular N° 39 de 2016, no resultan del todo claras, considerando que sólo se limitan a señalar que estos gastos “se deducirán de dichos registros de la misma forma en que se deducen los retiros, remesas o distribuciones”, haciendo alusión al N°4 de la letra A) y al N°2 de la letra B) del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En otros casos, se hace referencia a que “Tratándose del régimen de imputación parcial de créditos, la sola referencia al N°2 de la letra B), del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, resulta suficiente para aludir a las cantidades y registros de las cuales no debe deducirse el monto del beneficio por el uso o goce de bienes del activo de la empresa.”

Esta ambigüedad plantea varias dudas respecto al correcto registro, o a la procedencia respecto al uso o no de crédito desde el registro de Saldo Acumulado de Crédito (SAC) frente a estos gastos rechazados, por lo que resulta fundamental establecer una base real para poder manejar el correcto registro de los gastos rechazados, frente a la nueva forma de registrar los antecedentes tributables de la empresa, tanto para el régimen A (Renta Atribuida) como para el régimen B (Parcialmente Integrado), ambos del Artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1.1 Naturaleza jurídica del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

Todo ordenamiento jurídico se fundamenta en el establecimiento de normas que rigen y regulan las conductas de sus ciudadanos. En el orden tributario, de acuerdo a lo dispuesto en nuestra Constitución Política de la República, las normas que regulan los impuestos deben tener necesariamente su fundamento en la ley, y jamás podrán establecerse impuestos o tributos mediante disposiciones reglamentarias o bien a través de interpretaciones administrativas.

En este sentido entonces el legislador tributario ha dispuesto diversos cuerpos normativos para obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, dentro de los cuales se encuentran el Código Tributario, la Ley sobre Impuesto a la Renta, la Ley sobre Impuesto al Valor Agregado, la Ley de Timbres y Estampillas, entre otras.

Cada una de estas leyes contempla distintos tipos de normas, que regulan tanto la actividad de los contribuyentes como la del Fisco. En este sentido, cada norma cumple un rol definido por el legislador, con el objeto de dar cabal cumplimiento al fin por el cual fue creada, que en el caso que nos ocupa no es otro que el correcto y debido pago de los impuestos por parte de los ciudadanos.

Por ello es por lo que resulta relevante respetar la naturaleza jurídica de cada una de las normas tributarias, toda vez que la conducta debida es importante de cumplir Ley sobre Impuesto a la Renta no solo por el fin recaudador que contiene, sino que también por las consecuencias gravosas que puede implicar para los contribuyentes una aplicación incorrecta o errónea de las mismas.

La intención de la presente investigación es demostrar que no corresponde alterar el carácter y naturaleza de una norma sancionatoria como es el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, aplicándola de manera incorrecta a casos no dispuestos en la ley e infringiendo gravemente el principio de legalidad en materia tributaria.

En consecuencia, la correcta interpretación de lo dispuesto en el Artículo 21 de Ley sobre Impuesto a la Renta, en el caso del retiro indirecto o gasto rechazado, dice relación con afectar con el impuesto señalado, solamente las erogaciones que beneficien al propietario de la empresa en cuanto ellas han significado un incremento patrimonial para el mismo.

De esta manera, en aquellos casos en que un gasto efectuado por el contribuyente no cumpla con los requisitos para ser considerado necesario para

producir la renta, ello no importa necesariamente que dicho gasto deba ser objeto de la aplicación del impuesto establecido en el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como sucedería por ejemplo en el caso del pago de una indemnización por sobre el tope legal a un trabajador de la empresa, gasto que es considerado como no necesario para producir la renta. Qué duda cabe que en este caso no existe un incremento patrimonial encubierto para la sociedad o para sus socios o accionistas, sino que por el contrario se trata de un detrimento, el cual asume el empleador como consecuencia del buen desempeño de su trabajador y como premio por el aporte y compromiso entregado a la empresa.

En la presente investigación analizaremos en detalle algunos casos similares, en los cuales ciertos gastos que, si bien no cumplen con los requisitos para ser considerados como necesarios para producir la renta de la empresa, no implican un incremento de patrimonio, y pese a ellos son afectados con el impuesto único del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

1.2. Normas objetivas o de conductas y normas sancionatorias

Un ordenamiento jurídico positivo nunca está integrado solamente por una única norma, ni por un solo tipo o clase de normas. Al contrario, existen una multiplicidad de normas jurídicas heterogéneas de los más variados tipos y características.

Pero todas estas normas, por muy diferentes que sean, guardan entre sí una conexión formal, están perfectamente articuladas desde el punto de vista orgánico. Tal es así que no podríamos comprender la existencia de un orden jurídico positivo si esa multitud de preceptos diferentes no tuvieran una conexión e integración en un todo sistemático. Más que la existencia de un orden jurídico estaríamos ante un caos normativo que se vería reflejado también en los comportamientos sociales.

De esta manera, la multiplicidad de normas pertenecientes a un ordenamiento jurídico no constituye una mera integración, sino que se encuentran perfectamente ordenadas formando un todo unitario y conexo, de tal modo que las partes de ese todo (las normas jurídicas) guardan entre sí relaciones de coordinación y dependencia mutua.

La totalidad del orden jurídico formalmente válido constituye un auténtico sistema de carácter jerárquico en el que unas normas dependen de otras (relaciones de dependencia) y cooperan con todas las otras normas desempeñando en cada momento la función que les corresponde, complementado así la eficacia de todo el sistema (relaciones de coordinación y de cooperación).¹⁰

¹⁰ Al respecto, véase KELSEN, HANS. "Teoría pura del Derecho". Editorial Porrúa, México. 15^o Edición. 2007.

1.2.1 Normas objetivas, de conducta o de comportamiento

Son aquellas normas que regulan una conducta de acción u omisión. Su objetivo inmediato es regular los comportamientos de los individuos y las actividades de los grupos y entidades sociales en general.

Son normas que tienen por sí mismas un sentido pleno en cuanto establecen determinados preceptos que tienen por objeto el cumplimiento del fin central del supuesto jurídico que buscan proteger.

Podemos afirmar que este tipo de norma es indicativa de la conducta que se espera, dirigiéndola hacia un fin específico, de acuerdo a lo expresado por el autor Paulo de Barros Carvalho quien señala que *“esas reglas, cuando se satisface el derecho subjetivo del titular por ellas indicado, son terminales en la cadena de normas”*¹¹.

1.2.2 Normas sancionatorias

Las normas sancionatorias se encuentran dentro de aquellas denominadas como normas de organización o complementarias y son aquellas que adquieren un significado pleno cuando se las relaciona con otras normas a las cuales complementan. Estipulan las condiciones y determinan los medios para la eficacia de las primeras y poseen un carácter instrumental, estableciendo la estructura y

¹¹ DE BARROS, PAULO. “Derecho tributario, fundamentos jurídicos de la incidencia” editorial Abaco, Argentina. segunda edición 2004, pág. 74

funcionamiento de órganos, o la regulación de procesos técnicos de identificación y aplicación de las normas.

En el caso de las normas sancionatorias el supuesto jurídico es la inobservancia de los deberes impuestos por la disposición sancionadora, lo que conlleva la aplicación de una sanción al individuo que se niega a cumplir con lo debido y que en definitiva vulnera el bien jurídico protegido por la norma.

Se debe tener presente que este tipo de norma solo existe a la luz de una norma primaria o de conducta, estableciendo un castigo o sanción¹² al descubrirse incumplida o vulnerada la norma.

1.2.3. Tipos de normas en el sistema tributario.

Como hemos mencionado anteriormente, nuestro sistema tributario se encuentra conformado por distintos tipos de normas las que en algunos casos imponen conductas, permiten actos, o bien sancionan determinadas actuaciones. A continuación, veremos algunos ejemplos que se han consagrado en nuestra legislación tributaria durante el tiempo.

¹² El termino “sanción” lo define Paulo de Barros como “resolución desfavorable que se asocia al incumplimiento del deber jurídicamente establecido” en su libro “Derecho tributario, fundamentos jurídicos de la incidencia” editorial Abaco, Argentina. segunda edición 2004, pág. 77

a. Normas de carácter imperativo.

Son definidas como aquellas que ordenan o mandan expresamente alguna cosa o imponen la observancia de ciertos requisitos para realizar el acto o definen ciertas materias.

i) Retiros en exceso de FUT. Artículo 14 letra A N°1 letra b.

Lo que busca esta norma es regular la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional a los retiros de utilidades que hagan los socios de las sociedades de personas en las cuales tienen participación, cuando dichos retiros se realizan en un momento en que el FUT no tiene utilidades tributables o no tributables para imputar los retiros a éstas. En este caso la ley lo que ordenó es que para los efectos del pago de global o adicional, esos retiros se considerarán realizados en el ejercicio siguiente en que la empresa tenga utilidades tributables, y si las utilidades de ese siguiente ejercicio tampoco fueren suficientes se entenderán retiradas en el ejercicio subsiguiente y así sucesivamente.

ii) Retiros para reinvertir. Artículo 14 letra A N°1 letra c

“Las rentas que se retiren para reinvertirlas en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título 3, no se gravarán con los Impuestos Global Complementario o Adicional mientras no sean retiradas de la sociedad que recibe la inversión o distribuidas por ésta”.

Mediante esta norma se altera el principio general que se sustenta en la Ley sobre Impuesto a la Renta de que todo retiro de utilidades tributables tribute con impuesto global complementario o adicional, exceptuando de tributación los retiros que se efectúen para reinvertir.

iii) Indemnizaciones como hechos no constitutivos de renta y devolución de capital social Artículo 17 N°1 y N°7.

“No constituyen renta:

1° La indemnización de cualquier daño emergente y del daño moral, siempre que la indemnización por este último haya sido establecida por sentencia ejecutoriada”.

7° Las devoluciones de capitales sociales y los reajustes de éstos efectuados en conformidad a esta ley o a leyes anteriores, siempre que no correspondan a utilidades tributables capitalizadas que deben pagar los impuestos de esta ley.”

b. Normas prohibitivas.

Son aquellas que impiden o niegan la posibilidad de hacer algo en forma absoluta, en nuestro ordenamiento tributario encontramos por ejemplo el Artículo 20 del Código Tributario que dispone, “Queda prohibido a los contadores proceder a la confección de balances que deban presentarse al Servicio, extrayendo los datos de simples borradores, y firmarlos sin cerrar al mismo tiempo el libro de inventarios y balances”.

c. Normas sancionatorias.

Son aquellas normas que determinan las consecuencias o efectos de una conducta que constituye la infracción de una norma. Un clara muestra de este tipo de normas se encuentra en el Título II de las infracciones y sanciones del Código Tributario, en particular lo dispuesto en el Artículo 97, en el cual se indican las sanciones aplicables a distintas infracciones normativas tributarias, por ejemplo el N°2 que dispone que el retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, se sancionará con multa de diez por ciento de los impuestos que resulten de la liquidación.

1.3 Tributación de los retiros en la legislación tributaria

La Ley sobre Impuesto a la Renta es la que nos da el contexto legal dentro del cual debemos conducirnos para definir cuál será la tributación que afecte a los retiros generados por los socios o accionistas de una sociedad. Este contexto está contenido en el Artículo 14 del mencionado texto legal, el cual sufrió una drástica modificación producto de la promulgación de la Ley N° 20.899.

Esta modificación dice relación con los regímenes a utilizar para los distintos tipos jurídicos de contribuyentes. Previo a la modificación introducida por la Ley N° 20.899, existía un sistema completamente integrado respecto de los impuestos para la empresa y sus socios o accionistas, sin embargo, a contar del 01 de enero de

2017 contamos con dos regímenes de tributación, el régimen de renta atribuida y el régimen parcialmente integrado. En este caso, con la finalidad de no distraer la atención del tema principal de este trabajo, nos enfocaremos exclusivamente en los efectos que se generan para los sujetos finales del impuesto.

La conducta o el hecho que generará la tributación será el retiro, el cual podemos definir como el “beneficio directo obtenido por el socio o accionista de una sociedad, percibido intencionalmente desde los resultados de esta y que genera un incremento patrimonial”, sin embargo, tomando en cuenta la normativa legal, podríamos estar frente a dos tipos de retiro, los cuales son muy distintos entre sí, y por lo tanto tributan también de manera distinta.

1.3.1 Retiros Directos

Estos retiros se apegan en mayor medida a la definición dada, ya que son los retiros que el socio o accionista generan a propósito, es decir, efectivamente son retirados desde la empresa el dinero o los bienes que lo originan. La forma de tributar de estos retiros la encontramos previo a la Ley N° 20.899, en la letra a) del N°1 de la letra A) del Artículo 14 de la LIR, la cual mencionaba:

“Quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según proceda, por los retiros o remesas que reciban de la empresa, hasta completar el fondo de utilidades tributables referido en el número 3° de este Artículo”

Esta letra a) hacía mención a los empresarios individuales, contribuyentes del Artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores en el caso de sociedades en comandita por acciones. En el caso de los accionistas de las sociedades anónimas y en comandita por acciones, la norma estaba contenida en el N°2 de la letra A) del Artículo 14, e indicaba:

“...pagarán los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las cantidades que a cualquier título les distribuya la sociedad respectiva, o en conformidad con lo dispuesto en los Artículos 54, número 1° y 58, número 2°, de la presente ley.”

Hoy en día, a contar del 1 de enero de 2017, considerando el nuevo texto legal, tenemos que distinguir en primera instancia, si estamos frente a un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida o parcialmente integrada. En el primer caso, encontramos la tributación en el N°1 de la letra A) del Artículo 14, el cual indica:

“Los empresarios individuales, contribuyentes del Artículo 58, número 1), propietarios de la empresa individual de responsabilidad limitada, comuneros, socios y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra, quedaran gravados con los impuesto global complementario o adicional, según corresponda, en el mismo ejercicio sobre las rentas o cantidades de la empresa, comunidad, establecimiento o sociedad que les sean atribuidas conforme a las reglas del presente Artículo”

Ahora bien, en el caso de un contribuyente acogido al régimen de imputación parcial, o semi integrado, la normativa la encontraremos en el N°1 de la letra B) del Artículo 14:

“los empresarios individuales, contribuyentes del Artículo 58, número 1), propietarios, socios, comuneros y accionistas de empresas que declaren renta efectiva según contabilidad completa de acuerdo a esta letra B), quedarán gravados con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva...”

La diferencia entre ambos regímenes es clara, la letra A) del Artículo 14 establece como base imponible la atribución que haga la empresa, la cual se hará independiente de los retiros efectivos que realicen los socios y, la letra B) del Artículo 14 establece como base las cantidades que efectivamente retiren los socios.

A pesar de esta diferencia sustancial en la manera de determinar la base imponible para los impuestos finales, lo claro es que se está tributando por valores que, por la naturaleza de su generación, están destinados a incrementar el patrimonio de los socios, ya sea en el momento de su generación o en el futuro.

1.3.2. Retiros Indirectos

El profesor Sergio Endress denomina a los retiros mencionados en el Artículo 21 como “retiros indirectos” y estima que son aquellos cuya finalidad principal es proporcionar un incremento de patrimonio al propietario de empresa o al tercero con influencia en ella, el cual lo percibe real o presuntivamente, y que no califican como un retiro directo, por no cumplir las exigencias legales establecidas para el reparto de utilidades desde la compañía.

Por otra parte Endress al referirse al denominado retiro indirecto señala que esta es la figura subsidiaria y de cierre del sistema de tributación del empresario y que identificados ya los desembolsos que lo beneficiaron indirectamente, la ley impide que los demás gastos incurridos, tributariamente no aceptables, puedan significar una evasión del impuesto personal del propietario, y considera que aún en estos casos, la finalidad de gravar con impuesto solamente las erogaciones que beneficien al propietario de la empresa debe siempre presidir la correcta interpretación de dicha norma.

Si bien es cierto que nuestra legislación no ha definido de manera formal lo que es un retiro indirecto, a la luz de ella podemos encontrar claros indicios de su existencia al clasificar ciertos actos, que, bajo algunas circunstancias específicas, podrían reportar un beneficio para el socio, accionista o dueño de una empresa, como por ejemplo en el caso de los retiros encubiertos generados a través de un préstamo de la empresa al socio, préstamo que en la realidad nunca es pagado.

Frente a este escenario, el legislador con el tiempo ha intentado clasificar y reunir, en el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un catálogo de situaciones que su concepto corresponden a mecanismos por los cuales la empresa por una parte y los socios, dueños o accionistas por otra, busca eludir el impuesto a la renta que corresponde a los retiros de utilidades desde la sociedad, mediante artilugios que permiten evitarlo total o parcialmente.

Al ser el Artículo 21 el objeto central de esta investigación, a continuación, lo analizaremos de manera detallada, revisando tanto su establecimiento original como la evolución que a través del tiempo ha sufrido en razón de las distintas modificaciones de que ha sido objeto.

1.4 Análisis del establecimiento del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El actual Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, refleja la evolución que ha tenido a través de los años la tributación en el país, ya que a producto de variadas modificaciones es que nos encontramos hoy en día frente a una norma mucho más completa de lo que fue en su inicio. Para entender esto, debemos considerar que originalmente el Artículo 21 se había establecido como un impuesto tasa adicional del 40%, pero que solamente afectaba a las Sociedades Anónimas y

en comandita por acciones. Luego esta tasa fue disminuyendo hasta llegar a ser derogada a contar del año tributario 1987 según la Ley N° 18.243.¹³

Posterior a este hecho, se sustituyó por completo el Artículo 21. Con esta modificación quedamos frente a un impuesto único de tasa 35%, que debía ser calculado tomando como hecho gravado, principalmente, los “gastos rechazados” establecidos en el ya mencionado Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Este impuesto se aplicaba dependiendo de la calidad jurídica del contribuyente en cuestión, ya que se les aplicaba a quienes fueran empresas del Artículo 14 letra A, 14 Bis y 14 Quater que fueran sociedades anónimas (abierta o cerrada y SPA), contribuyentes del Artículo 58 N°1 y a las sociedades en comandita por acciones. En los casos de los demás tipos de contribuyentes, ya sean empresarios individuales o sociedades de personas, dichos gastos rechazados se gravaban con el Impuesto Global Complementario o Adicional según correspondiera, en cabeza de los socios o propietarios de dichas sociedades.

Luego en el año 2012 se introduce una nueva modificación al Artículo 21, mediante la Ley N° 20.630 de 27 de septiembre de 2012. Esta nueva modificación contiene como principales cambios el hecho de que ya no será necesario tener en consideración la calidad jurídica del contribuyente, ya que ahora deberá tenerse presente la posibilidad de poder o no atribuir un gasto rechazado a alguno de los socios o propietarios de la empresa¹⁴. Por lo tanto, estamos frente a gastos

¹³ CALDERON TORRES, P. “Artículo 21 de la LIR”. Repositorio Académico Universidad de Chile. 2014.

¹⁴ Reporte Tributario N° 35, marzo 2013. Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

rechazados atribuibles a los propietarios y gastos rechazados no atribuibles a los propietarios.

En el caso de los gastos rechazados atribuibles, estos importes se agregaban a la base imponible del Impuesto Global Complementario o Adicional del socio y, además, se generaba un castigo equivalente a un 10% de dicha cantidad. En el caso de que dicho gasto rechazado no se pudiera atribuir a ninguno de los socios, estas cantidades se gravaban con un impuesto único de un 35%, que debía cancelar la empresa.

En el mensaje presidencial¹⁵ que da origen al proyecto de la Ley N° 20.630, encontramos otro antecedente respecto del origen y fin del establecimiento del Artículo 21, al señalar que, “Se modifica el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y se introduce en él una disposición referente al caso en que sea posible determinar el socio o accionista beneficiario del gasto rechazado. En el caso que los gastos rechazados sean atribuibles a un socio en particular, la partida de gasto deberá tributar con global complementario o adicional, impuestos incrementados en un 10% del monto del gasto rechazado. Lo anterior permite desincentivar la asignación de gastos de los controladores a las sociedades, incluyendo principios de equidad a la normativa, ya que en lo sucesivo, si lo que se quiere es consumir la renta, es más conveniente efectuar un retiro o distribución que disimularlo a través de la empresa” (el destacado es nuestro).

¹⁵ Historia de la Ley N° 20.630. Mensaje Presidencial. Página 17. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

En el año 2014, mediante la Ley 20.720 se introduce una nueva modificación al Artículo 21, esta vez incorporando un mecanismo novedoso hasta la fecha, el que consistía en ratificar la calidad de gasto rechazado de ciertos gastos vinculados a responsabilidad social empresarial, pero eximiéndolos de la aplicación del impuesto único del Artículo 21.

De acuerdo al mensaje presidencial¹⁶ que da origen al proyecto que concluye con la dictación de la Ley N° 20.720, se modifica el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, “con el objeto de permitir que las empresas que efectúen desembolsos para el financiamiento de programas, de lo que se conoce como responsabilidad social empresarial, no se afecten con el impuesto establecido en dicha norma, adoptando los resguardos correspondientes para que no se mal utilice esta norma. Hoy en día, estos pagos no se aceptan como gasto necesario de la renta líquida imponible, y, adicionalmente, son un gasto rechazado, es decir, se aplica un impuesto de 35% sobre la respectiva partida, que es de cargo de la empresa, lo que constituye un evidente desincentivo para estas iniciativas.

Si bien el proyecto de ley no innova en materia de gastos, ya que este tipo de desembolsos tampoco se acepta como gasto tributario y procede el agregado establecido en el Artículo 33 letra g) de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se los exime del impuesto del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en tanto dichos pagos o desembolsos no excedan de los límites que establece la ley”.

¹⁶ Historia de la Ley N° 20.727. Mensaje Presidencial. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile.

Finalmente, en el año 2014 tenemos la publicación de la Ley N° 20.780 que incorporó una serie de modificaciones al sistema tributario chileno, entre esas modificaciones tenemos precisamente las que afectan la tributación de los denominados “gastos rechazados”, contenida en el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Sin embargo, esta reforma sufre una nueva modificación, la cual busca simplificar el sistema de tributación a la renta, de la mano de la Ley N° 20.899, de 8 de febrero de 2016.

Basándonos en esta última ley de simplificación de la reforma tributaria, analizaremos el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, examinando cada caso de “gasto rechazado” y su configuración como un “retiro indirecto”, a fin de determinar si efectivamente nos encontramos frente a una situación de aumento patrimonial del socio, que esté generando el “retiro indirecto”, y el cual será castigado con el impuesto único del 40% o del Impuesto Global Complementario o Adicional, más un 10% de dicho monto.

1.4.1 Análisis literal i) Artículo 21

“Artículo 21: Las sociedades anónimas, los contribuyentes del número 1 del Artículo 58, los empresarios individuales, comunidades y sociedades de personas que declaren sus rentas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar conforme a los Artículos 65, número 1, y 69 de esta ley, un impuesto único de 40%, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, el que se aplicará sobre:

Las partidas del número 1 del Artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo. La tributación señalada de aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este Artículo.”

Esta redacción del Artículo 21 corresponde al nuevo texto vigente desde el 1 de enero de 2017, donde podemos encontrar la primera gran diferencia, y es respecto al tratamiento del literal i), donde podemos ver que el texto anterior, proveniente de la modificación realizada según la Ley N° 20.630 decía:

“Las partidas del número 1 del Artículo 33, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, procediendo su deducción en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría. La tributación señalada de aplicará, salvo que estas partidas resulten gravadas conforme a lo dispuesto en el literal i) del inciso tercero de este Artículo.”

Este primer cambio expuesto influye directamente en el resultado de la empresa, considerando que el texto legal proveniente de la Ley N° 20.630 indicaba realizar una deducción en la determinación de la Renta líquida imponible. Ahora bien, si miramos más atrás en el tiempo podremos darnos cuenta de que el texto legal vigente previo a la modificación del año 2012 es muy distinto en su redacción al texto actual, ya que dicho texto tenía otro orden, no contaba con los literales que existen hoy en día, aunque muchas de las referencias estaban de igual forma

contenida en la ley. Sin embargo, el orden y redacción actuales permiten una mejor comprensión del Artículo 21 ya que se ha separado por temas específicos.

1.4.2 Análisis literal ii) Artículo 21

“Las cantidades que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los Artículos 17 número 8, inciso cuarto; 35, 36, inciso segundo; 38, 41 E, 70 y 71 de esta ley, y aquellas que se determinen por aplicación de lo dispuesto en los incisos tercero al sexto del Artículo 64, y en el Artículo 65 del Código Tributario, según corresponda”.

El literal ii) no sufrió mayor modificación, excepto por el cambio del *Artículo 17 numero 8 inciso quinto*, según lo dispuesto en la Ley N° 20.630 a *Artículo 17 numero 8 inciso cuarto*, según lo modificado por la Ley N°20.899. Esto se debió a la modificación que sufrió el Artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Esta modificación en la redacción del literal ii) del Artículo 21 es solo de forma y no de fondo, ya que al ser modificado también el Artículo 17 con la Ley N° 20.899, cambio el orden de su contenido. Sin embargo, en ambos casos se hace mención al mismo hecho, es decir, a la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 64 cuando el valor en la enajenación de un bien raíz que se transfiere a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, sea notoriamente superior al valor comercial. En estos casos se aplicará la tributación establecida en el inciso primero literal ii) del Artículo 21.

La gran diferencia en este caso se nos presenta con el texto que existía previo a la promulgación de la Ley N° 20.630, ya que no se castigaba con el

impuesto establecido en el Artículo 21 la situación descrita en el párrafo anterior, sino que simplemente se le aplicaba al monto determinado, reajustado, el impuesto de Primera Categoría, Global Complementario o Adicional, según corresponda.

1.4.3 Análisis literal iii) Artículo 21

“Las cantidades que las sociedades anónimas destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión, de conformidad a lo previsto en el Artículo 27 A de la ley 18.046, sobre sociedades anónimas, cuando no las hayan enajenado dentro del mismo plazo que establece el Artículo 27 C de la misma Ley. Tales cantidades se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que antecede a aquel en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones.”

Nuevamente estamos frente a un literal que no ha sufrido mayor modificación desde su promulgación original, cambiando únicamente la frase *“Tales cantidades se reajustarán de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes que antecede a aquel en que se efectuó la adquisición y el mes anterior al de cierre del ejercicio en que debieron enajenarse dichas acciones”* por la frase *“debidamente reajustadas de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor, ocurrida entre el último día del mes que antecede a aquel en que se efectuó la adquisición y el último día del mes de noviembre del ejercicio en que debió enajenar dichas acciones”*

Este cambio solo regula la manera de computar el plazo para el reajuste de los valores, por lo que el fondo de esta misma no se ve afectado, y este es el castigo a la empresa que pretendiendo aumentar su capital a través de la emisión de nuevas acciones de pago, compre sus propias acciones, con el riesgo de generar un patrimonio sobre valorado.

1.4.4 Análisis inciso segundo Artículo 21

“No se afectarán con este impuesto, ni con aquel señalado en el inciso tercero siguiente: (i) los gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores; (ii) el impuesto de primera categoría; el impuesto único de este Artículo, el impuesto establecido en el número 2, del Artículo 38 bis y el impuesto territorial, todos ellos pagados; (iii) los intereses, reajustes y multas pagados al fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley, y (iv) las partidas a que se refiere el número 12 del Artículo 31° y las patentes mineras, en ambos casos en la parte que no puedan ser deducidas como gasto.”

En el caso de este inciso segundo, tenemos una modificación en cuanto a la eliminación, a contar el 1 de enero de 2017, de los “pagos o desembolsos que se efectúen con motivo de la aprobación o ejecución de un proyecto de actividades empresariales que cuenten o deban contar, de acuerdo a la legislación sobre medio ambiente, con una resolución dictada por la autoridad competente.”

Este tema tampoco estaba tratado en el texto legal previo a la modificación generada por la Ley N° 20.630 de 2012.

1.4.5 Análisis inciso tercero del Artículo 21

“Los contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, que sean propietarios, comuneros, socios o accionistas de empresas, comunidades o sociedades que determinen su renta efectiva de acuerdo a un balance general según contabilidad completa, deberán declarar y pagar los impuestos referidos, según corresponda, sobre las cantidades que se señalan a continuación en los literales i) al iv), impuestos cuyo importe se incrementará en un monto equivalente al 10% de las citadas cantidades. Esta tributación se aplicará en reemplazo de la establecida en el inciso primero:”

Como podemos apreciar, este inciso tercero hace una separación respecto al tipo de contribuyente que estará afecto al impuesto establecido en este Artículo, ya que identifica específicamente que serán los *“contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional”* quienes se verán afectados con su respectivo impuesto más un recargo de un 10% de dicho monto. Sumado a esto, de forma explícita se establece que esta tributación será *“en reemplazo de la establecida en el inciso primero”*, con lo que queda establecido que ambas tributaciones, la del inciso primero e inciso tercero, son mutuamente excluyentes respecto de las partidas que resulten afectas.

Respecto a la Ley N° 20.630, se pueden apreciar dos cambios, el primero es que ya no se menciona a los contribuyentes acogidos al Artículo 14 bis, esto debido a que se derogó con la promulgación de la Ley N° 20.899. el segundo cambio es la exclusión del impuesto de este inciso tercero, de los contribuyentes del número 1 del Artículo 58°, es decir, personas naturales que no posean domicilio ni residencia en Chile o personas jurídicas que tengan cualquier clase de establecimiento permanente en el país.

Previo a la Ley N° 20.630, se aprecia una situación similar a la actual, ya que ese Artículo 21 establecía, en su inciso tercero *“Las sociedades anónimas y los contribuyentes del N°1 del Artículo 58, deberán pagar en calidad de impuesto único de esta ley, que no tendrá el carácter de impuesto de categoría, un 35% sobre las cantidades a que se refiere el inciso primero.”* Lo que si debemos tener en consideración, es que en este antiguo Artículo 21, no existía la tributación actual que considera el Impuesto global complementario o adicional, según corresponda, más un recargo de un 10% de dicho monto.

1.4.6 Análisis literal i) del inciso tercero del Artículo 21

“Las partidas del número 1 del Artículo 33, que corresponden a retiros de especies o a cantidades representativas del desembolso de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, cuando hayan beneficiado al propietario, socio, comunero o accionista. En estos casos, el servicio podrá determinar fundadamente el beneficio que tales sujetos han experimentado. Cuando dichas

cantidades beneficien a dos o más accionistas, comuneros o socios y no sea posible determinar el monto del beneficio que corresponde a cada uno de ellos, se afectará con la tributación establecida en este inciso, en proporción a su participación en el capital o en las utilidades de la empresa o sociedad respectiva.”

En este literal, y al igual como vimos en el análisis del literal i) del inciso primero, nos encontramos con una modificación importante, considerando que el texto legal establecido con la Ley N° 20.630 ordenaba generar una deducción en la renta líquida imponible de primera categoría de la empresa o sociedad respectiva. Además, estos gastos deducidos de la renta líquida imponible no son imputados a FUT.

Otro cambio importante generado, es que en el texto legal vigente previo a la Ley N° 20.899, establecía que también se considerarían como beneficiados a los propietarios, socios o accionistas, cuando se cumplieran las normas de relación de la Ley N° 18.045, sobre mercado de valores al decir *“se entenderá que dichas partidas benefician a las personas señaladas, cuando hayan beneficiado a su cónyuge, a sus hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada con aquellos, en los términos del Artículo 100°, de la ley 18.045, sobre mercado de valores”*. Este mismo párrafo también se incluye en el nuevo Artículo 21, sin embargo, ahora abarca la totalidad del inciso tercero, ya que se encuentra al final del citado Artículo, donde señala:

“Para la aplicación de la tributación establecida en el inciso tercero, se entenderá que las partidas señaladas en el literal i) benefician, que el préstamo se

ha efectuado, que el beneficio señalado en el literal iii) se ha conferido o que se han garantizado obligaciones al propietario, comunero, socio o accionista, según sea el caso, cuando dichas cantidades tengan como beneficiario de las partidas señaladas en el literal i), deudor del préstamo, beneficiario para el uso o goce señalado en el literal iii), o sujeto cuyas deudas se han garantizado, a sus respectivos cónyuges, hijos no emancipados legalmente, o bien cualquier persona relacionada con aquellos, en los términos del Artículo 100 de la ley 18.045, sobre mercado de valores, salvo el cónyuge o parientes hasta el segundo grado de consanguinidad de las personas señaladas en la letra c) de este último Artículo, y además se determine que el beneficiario final, en el caso de los préstamos y garantías es el propietario, socio, comunero o accionista respectivo.”

Respecto al texto legal vigente previo a la Ley N° 20.630, el cambio tiene otro matiz, ya que al no existir en dicho texto legal la misma distribución respecto a los distintos hechos gravados establecidos en los distintos literales de la actual ley, solo encontrábamos esta mención dentro del inciso primero, donde se establecía:

“Igualmente se considerará retiro al beneficio que represente el uso o goce a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de estos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva”

Cabe recordar que en este caso, estas partidas únicamente tributaban con el impuesto global complementario o adicional, según corresponda, y no existía el “castigo” actual de adicionar el 10% sobre dicho monto.

1.4.7 Análisis literal ii) del inciso tercero del Artículo 21

“Los préstamos que la empresa, establecimiento permanente, la comunidad o sociedad respectiva, con excepción de las sociedades anónimas abiertas, efectúen a sus propietarios, comuneros, socios o accionistas, contribuyentes de los impuestos global complementario o adicional, en la medida que el Servicio determine de manera fundada que constituyen un retiro, remesa o distribución, encubierta que resulte imputada a cantidades afectas a dichos impuestos cuando así corresponda de acuerdo a lo señalado en el Artículo 14. La tributación de este inciso se aplicará sobre el total de la cantidad prestada, reajustada según el porcentaje de variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior al del otorgamiento del préstamo y el mes que antecede al término del ejercicio, deduciéndose debidamente reajustadas todas aquellas cantidades que el propietario, socio o accionista beneficiario haya restituido a la empresa o sociedad a título de pago del capital del préstamo y sus reajustes durante el ejercicio respectivo. Para estos efectos el Servicio considerará, entre otros elementos, las utilidades de balance acumuladas en la empresa a la fecha del préstamo y la relación entre estas y el monto prestado; el destino y destinatario final de tales recursos; el plazo de pago del préstamo, sus prorrogas o renovaciones, tasa de interés u otras cláusulas relevantes de la operación, circunstancias y elementos que deberán ser expresados por el Servicio, fundadamente, al determinar que el préstamo es un retiro, remesa o distribución encubierto de cantidades afectas a la tributación de este inciso”.

Las sumas que establece este numeral se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad acreedora, de las cantidades a que se refiere el número 4.-, de la letra A), del Artículo 14, y el número 2 de la letra B), de dicho Artículo, en la misma forma que los retiros y remesas o distribuciones.”

Respecto a este literal, el primer cambio que podemos apreciar en comparación al texto establecido según la Ley N° 20.630, es que en la actual ley no se incluyó a los contribuyentes del número 1 del Artículo 58°, a quienes se les sigue considerando solamente dentro de la tributación del inciso primero del actual Artículo 21.

Sumado a esto, tenemos un cambio radical respecto a la empresa que entregue estos préstamos y, que estos sean calificados por el Servicio de Impuestos Internos, como un retiro, producto de la modificación de su tratamiento. El inciso segundo de este literal ii), en la actual ley, indica que estos montos deberán ser deducidos en la empresa de la misma forma que se hace con los retiros o remesas. El mismo inciso indicaba, en el texto legal vigente de la Ley N° 20.630 lo siguiente:

“Las sumas que establece este literal, no se deducirán en la empresa o sociedad acreedora, de las cantidades que conforme a lo dispuesto en el Artículo 14 se encuentren afectas a los impuestos global complementario o adicional.”

Como se observa, en el texto legal previo no había incidencia en la renta líquida imponible ni registro en FUT de estas partidas.

Con el texto legal previo a la Ley N° 20.630, la situación no difería mucho, ya que este igualmente establecía, dentro de su inciso primero, que deberán ser consideradas como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, e independientemente del resultado tributario del mismo, lo siguiente:

“...y los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional que no sean personas naturales, cuando en este último caso el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de utilidades tributables los cuales tendrán el mismo tratamiento tributario de los retiros, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso segundo del N°1 del Artículo 54.”

De manera similar, este texto dejaba aparte el tratamiento de las sociedades anónimas y los contribuyentes señalados en el N°1 del Artículo 58, y establecía que se encontrarían afecto a un impuesto en calidad de único de esta ley, de un 35% sobre las cantidades señaladas. Además, se establecía en el párrafo 3° del número 1 del Artículo 54°:

“Las cantidades a que se refiere el inciso primero del Artículo 21, se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades salvo que dichas cantidades tengan como beneficiario a un socio o bien que se trate de préstamos, casos en los cuales se considerarán retiradas por el socio o prestatario.”

En virtud de lo dispuesto en el Artículo 54, se consideraban retirados por el socio o accionista las cantidades que se consideraran préstamo desde la empresa,

gravándolo con el correspondiente impuesto global complementario o adicional según correspondiera.

1.4.8 Análisis literal iii) del inciso tercero del Artículo 21

“iii) El beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. Para estos efectos, se presumirá de derecho que el valor mínimo del beneficio será del 10% del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio; del 20% del mismo valor en el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares; y del 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, o en cualquiera de los casos señalados, el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable, cuando represente una cantidad mayor, cualquiera que sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente”.

El literal iii) es claramente una demostración expresa del carácter de norma antielusiva que posee el Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda vez que sanciona al socio, accionista o dueño de la empresa o sociedad, que utilice o se beneficie con el uso o goce de un bien del activo de la empresa, es decir sanciona el retiro encubierto de utilidades mediante el uso y goce de bienes que son de propiedad de la empresa y no de los socios, como sucedería por ejemplo en el caso de que un inmueble de propiedad de la empresa sea otorgado para el uso de un

socio de la empresa sin que por dicho uso le sea exigida una renta, lo que es calificado como un retiro presunto.

Se debe tener presente además que, se considerará como retiro presunto cuando el beneficio, por el uso o goce a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, de los bienes del activo de la empresa o sociedad, se ha conferido al propietario, socio o accionista cuando el beneficiario del uso o goce de los bienes sea su cónyuge, sus hijos no emancipados legalmente o bien cualquier otra persona relacionada con los primeros, tal como lo señala el actual inciso final del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

El literal iii) del inciso 3° del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone que cuando el uso o goce de un mismo bien de la empresa beneficie a dos o más socios o accionistas y no se pueda determinar a quién corresponde el retiro presunto, se deberá distribuir dicho retiro presunto en proporción a la participación o acciones que posean en la empresa o sociedad. Cabe señalar que la anterior redacción del Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta no contemplaba el mecanismo antes mencionado.

Esta norma dispone además ciertos casos en los que no se considerará como retiro presunto el uso y goce de bienes por parte de los socios, accionistas o dueños, como en el caso de los contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, respecto de los bienes que se encuentren situados en dichas zonas; de bienes destinados para el esparcimiento de los trabajadores de dicha empresa o sociedad;

y uso de cualquier otro bien por el personal de dicha empresa o sociedad, que no sea habitual.

Estas excepciones de tributación rigen antes y después de la entrada en vigencia de la reforma tributaria Ley N° 20.630. El anterior inciso 1°, Artículo 21 establecía estas excepciones liberando de tributación del Impuesto Único del antiguo inciso 3° e Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda, dependiendo del tipo jurídico para todos los tipos de contribuyentes y ahora estas excepciones se encuentra señaladas en el inciso 4° del literal iii) del inciso 3°, Artículo 21.

En el caso de que el uso o goce del bien de la empresa fuese habitual, se gravará con impuesto único de 40% a nivel de empresa o sociedad, el anterior inciso 1°, Artículo 21 no hacía alusión explícitamente, pero dejaba la posibilidad de que tributara el retiro presunto cuando fuera habitual.

Antes de la reforma tributaria introducida por la Ley N° 20.630 los retiros presuntos que generaban las Sociedades Anónimas y los contribuyentes del número 1, Artículo 58 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que beneficien al accionista, propietarios o cónyuges o hijos no emancipados legalmente, no se debían agregar a la Renta Líquida Imponible, pero cuando se efectuaba un pago real éste ingresaba a la Renta Líquida Imponible como cualquier renta de la empresa.

Además, dichos retiros se afectaban a nivel de sociedad con Impuesto Único de 35% del anterior inciso 3°, Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta con

derecho a crédito de primera categoría, con derecho a devolución si absorben utilidades con crédito con un FUT positivo, es decir cuyas utilidades tributables se hayan afectado con impuesto de primera categoría, *“dichos retiros deben determinarse conforme a las instrucciones impartidas por las Circulares N° 37, de 1995, y N°57, de 1998”*¹⁷.

En el caso de las sociedades de personas y del empresario individual, los retiros por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa se afectaban con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, a nivel de socio o propietario, con derecho a crédito de primera categoría.

A partir de las modificaciones efectuadas por la reforma tributaria de la Ley N° 20.630, los retiros presuntos por el uso o goce de los bienes del activo de la empresa, determinado en base a las disposiciones del actual inciso 3°, Artículo 21 de la de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se afectan con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, más su tasa adicional de 10% sin derecho a crédito de primera, situación que se iguala para todos los tipos de contribuyentes y sociedades, sin importar su calidad jurídica.

Las leyes de reforma tributaria N° 20.780 y N° 20.899, no modificaron el fondo de este literal, sino que se limitaron a aspectos formales, relativos a la deducción de las sumas que se paguen por este concepto, disponiendo en el inciso final de este literal que, *“Las sumas que establece este numeral no se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el*

¹⁷ SALORT, VICENTE. “Manual operativo tributario” editorial Edimatri, volumen 126, año 2013, pág. 301

número 4.- de la letra A) del Artículo 14, y el número 2.- de la letra B) del mismo Artículo”.

1.4.9 Análisis literal iv) del inciso tercero del Artículo 21

“iv) En el caso que cualquier bien de la empresa, comunidad o sociedad sea entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, del propietario, comunero, socio o accionista, y ésta fuera ejecutada por el pago total o parcial de tales obligaciones, se aplicará la tributación de este párrafo al propietario, comunero, socio o accionista cuyas deudas fueron garantizadas de esta forma. En este caso, la tributación referida se calculará sobre la garantía ejecutada, según su valor corriente en plaza, conforme a lo dispuesto en el Artículo 64 del Código Tributario”.

Antes de la reforma de la Ley N° 20.630, el inciso 1° estipulaba que cuando un bien de la empresa era entregado en garantía de obligaciones, directas o indirectas, a los socios personas naturales o contribuyentes del Impuesto Adicional, y esta fuese ejecutada por el pago total o parcial de dichas obligaciones, era considerada un retiro para las personas antes mencionadas, hasta el monto del pago efectuado, por lo tanto, se gravaba con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según corresponda, teniendo derecho a crédito por impuesto de primera categoría, y las Sociedades Anónimas quedaban gravadas con Impuesto único con tasa de 35%.

Como consecuencia lo dispuesto en la Ley N° 20.630, todas las sociedades y contribuyentes que entreguen un bien de la empresa en garantía de obligaciones directa o indirecta, a su propietario, socio o accionista, y se ejecute el pago total o parcial de la obligación, se determinará un monto afecto de acuerdo al valor corriente en plaza o sobre los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, tributando con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional más su tasa adicional de 10%, tal como lo señala el actual inciso 3°, Artículo 21, sin derecho a crédito de primera categoría.

Cabe señalar que las leyes de reforma tributaria N° 20.780 y N° 20.899, no modificaron este literal, y solamente modificó lo relativo a la deducción de las sumas que se paguen por este concepto, disponiendo en el inciso final de este literal que, *“Las sumas que establece este numeral, hasta el valor tributario del activo que resulta ejecutado, se deducirán en la empresa, comunidad o sociedad respectiva, de las cantidades a que se refieren el número 4.- de la letra A) del Artículo 14, y el número 2.- de la letra B), de dicho Artículo, en la misma forma que los retiros, remesas o distribuciones”*.