



**DIFERENCIA EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS RETIROS Y DISTRIBUCIÓN DE
UTILIDADES FINANCIERAS ENTRE EMPRESAS BAJO RÉGIMEN
ATRIBUIDO Y DE INTEGRACIÓN PARCIAL: UNA CUESTIÓN DE
INCONSTITUCIONALIDAD**

Parte II

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

**Alumno: Patricia Montero Rojas
Profesor Guía: Boris León**

Santiago, marzo 2017

I. ANÁLISIS DE TRIBUTACIÓN DE UTILIDADES FINANCIERAS Y PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA IGUALDAD EN LA CARGA DE LOS TRIBUTOS

A. UTILIDADES FINANCIERAS, EL PRINCIPIO DE UNA DIFERENCIA

Para efectos de centrar la búsqueda en la razón de las utilidades financieras, entenderemos como base que, para la determinación del resultado del ejercicio de contribuyentes afectos a IDPC de la LIR, que tributan por sus rentas efectivas determinadas por medio de contabilidad completa, existen normas financieras que registran bajo tal definición un hecho económico específico. Y por otro lado, está el Estado con su potestad tributaria, que busca los recursos necesarios para cumplir con su rol, estableciendo también una forma de determinar el resultado del ejercicio sobre el cual aplicará los tributos.

Existen claras divergencias entre el criterio financiero y el criterio tributario, ambos regulados por normativas distintas, lo que genera las conocidas diferencias temporales y permanentes entre ambos ámbitos. No existe relevancia de uno sobre otro, el objetivo de cada uno es simplemente distinto y ha existido siempre; por ello nacen entonces los “ajustes” a fin de conciliar estos dos grandes conceptos.

En Chile, dado el proceso de globalización, desde hace unos años estamos aplicando para efectos de información financiera las “**Normas Internacionales de Información Financiera**”, “**NIIF**”, o “**IFRS**” como lo dice su sigla en inglés, reemplazando los “**Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados**” o “**PCGA**” que fueron aplicados por larga data en nuestro país.

En el año 2006, justamente en el momento es que se está viviendo el inicio de este proceso de convergencia, la Superintendencia de Valores y Seguros (en adelante “**SVS**”) y el Colegio de Contadores de Chile A.G. a través de su Oficio Ord. N°11.098 hace presente al SII que “...han surgido inquietudes por parte del sector empresarial en relación al efecto que podría tener la aplicación de las

normas internacionales de contabilidad en su base tributaria y de qué manera los cambios de normas contable-financieras pudieran afectar aspectos impositivos de las sociedades”.

Por su parte el SII emite oficio ORD. N° 293 el mismo año y responde a las inquietudes presentadas diciendo “...*dichos principios contables no son compatibles con las disposiciones o normas tributarias, atendido a que ambos campos o ámbitos (contable-tributario) otorgan tratamientos diferentes a determinadas partidas...*” Los “ajustes” entonces se aplicarán al resultado financiero del contribuyente a fin de determinar la base imponible sobre la cual se deben cumplir las obligaciones tributarias, explicación que también se encuentra indicada en el mismo oficio.

¿En qué momento se vinculan estos dos elementos del resultado de una empresa?; es en la misma LIR en la que se define este punto de conexión. Primero, en el inciso final del artículo 68 al indicar que “(...) *los demás contribuyentes no indicados en los incisos anteriores deberán llevar contabilidad completa o solo un libro si la Dirección Regional así lo autoriza*”. Encontramos entonces, salvo las excepciones que se distinguen en el mismo artículo, el punto inicial para que el resultado determinado se encuentre fehacientemente determinado por los contribuyentes mediante su contabilidad completa y fidedigna.

El otro punto de encuentro se ancla en el número 3 del artículo 31, también de la LIR, el que en su inciso sexto indica “*Las pérdidas se determinaran aplicando a los resultados del balance las normas relativas a la determinación de la renta líquida imponible*”.

El camino que recorre un “*hecho económico – hecho gravado*” se encuentra entre las NIIF¹ y los artículos 29 al 33 de la LIR pues es obligación del contribuyente determinar de forma fehaciente el resultado tributario sobre el cual se calculará su tributo por dicha renta.

¹Página web. http://ifrs.cl/normas_vigentes.htm. Visitada 11 de marzo 2017.

Una manera de reflejar en forma simple estas diferencias puede ser bajo el siguiente informe:

Activos	\$	Pasivos	\$
Caja	500		
Activo Fijo	3.500	Capital	3200
Deprec Acum.	-500		
Total Activo Fijo	3.000	Utilidad del ejercicio	300 (para retiros)
Total Activos 3.500		Total Pasivos 3.500	
Base Imponible tributaria			
<i>Resultado Según balance</i>		300	
<i>Ma: deprec. Financiera</i>		500	
<i>Menos: deprec tributaria acelera</i>		-1167	
Resultado tributario		-367 (Perdida Tributaria)	

Para visualizar de mejor manera la posible brecha temporal o permanente entre ambos resultados, presentamos los esquemas que resumen cada uno de ellos.

- a) Esquema para determinar el resultado tributario de contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa: A partir del balance general de la empresa, observando el siguiente esquema:

Ingresos Brutos , excepto los Ingresos no Constitutivos de Renta	Articulo 29	(+)
Menos: Costo de Ventas o Servicios	Articulo 30	(-)
Menos: Gastos Necesarios para Producir la Renta	Articulo 31	(-)
Ajustes a la Renta Liquida Imponible, según normas Articulo 41	Articulo 32	(+/-)
Ajustes por Agregados y Deducciones	Articulo 33	(+/-)
Renta Liquida Imponible de Primera Categoría		=

- b) Esquema para determinar el resultado financiero de la misma:

De acuerdo a lo que ha indicado la Superintendencia de Valores y Seguros (en adelante "SVS"), en el siguiente formato se señalan los contenidos que deberán tener las notas a los estados financieros para cumplir con IFRS, incorporándose en esta oportunidad gran parte de ellas.

No obstante, los formatos de las notas que se presentan a continuación no son los definitivos para efectos de presentación de la información financiera, pues se han elaborado para facilitar el desarrollo de la taxonomía XBRL y, a partir de ellos, se establecerán los formatos definitivos que faciliten y hagan más clara la presentación de los estados financieros por parte de las sociedades como también de la difusión de la información al público.

Referencia	SVS Estado de Resultados Por Naturaleza	Periodo	Periodo	Saldo al Inicio
		Actual	Anterior	(1) (2)
XBRL	Estado de Resultados Integrales (Presentación)			
XBRL	Estado de Resultados (Presentación)			
IAS 1,82.a 1/9/2007	Ingresos Ordinarios, Total	1	1	1
IAS 1,103 1/9/2007	Otros Ingresos de Operación, Total	1	1	1
IAS 1,102 1/9/IAS 2,36.d 1/11/IAS 2,39 1/11/2006	Consumos de Materias Primas y Materiales Secundarios	1	1	1
IAS 1,102 1/9/IAS 2,36.d 1/11/IAS 2,39 1/11/2006	Cambios, Disminuciones (Incrementos), en Inventarios de Productos Terminados y en Curso	1	1	1
IAS 1,102 1/9/2007	Gastos de Personal	1	1	1
IAS 1,102 1/9/2007	Depreciación y Amortización	1	1	1
IAS 7,20.b 1/11/2006	Pérdidas por Deterioro (Reversiones), Total, Neto	1	1	1
IAS 38,126 1/12/2004	Investigación y Desarrollo	1	1	1
IAS 1,98.b 1/9/2007	Costos de Reestructuración	1	1	1
IAS 1,103 1/9/IAS 1,102 1/9/2007	Otros Gastos Varios de Operación	1	1	1
IFRS 7,7 1/8/2005	Ganancia (Pérdida) sobre Instrumentos Financieros Designados como Coberturas de Flujo de Efectivo	1	1	1
IFRS 7,7 1/8/2005	Ganancia (Pérdida) por Baja en Cuentas de Activos Financieros Disponibles para la Venta	1	1	1
IFRS-CP	Ganancia (Pérdida) por Baja en Cuentas de Activos no Corrientes no Mantenidos para la Venta, Total	1	1	1
IAS 1,82.b 1/9/2007	Costos Financieros (de Actividades No Financieras)	1	1	1
IFRS-CP	Ingreso (Pérdida) Procedente de Inversiones	1	1	1
IFRS 3,56.b 1/3/2004	Minusvalía Comprada Inmediatamente Reconocida/Minusvalía reconocida Inmediatamente	1	1	1
IAS 28,38 1/3/2004	Participación en Ganancia (Pérdida) de Asociadas Contabilizadas por el Método de la Participación	1	1	1
IAS 31,38 1/3/2004	Participación en Ganancia (Pérdida) de Negocios Conjuntos Contabilizados por el Método de la Participación	1	1	1
IAS 1,85 1/9/IAS 21,52.a 1/12/2005	Diferencias de cambio	1	1	1
Chikan-CP	Resultados por Unidades de Reajuste	1	1	1
IFRS-CP	Otros Ingresos distintos de los de Operación	1	1	1
IFRS-CP	Otros Gastos distintos de los de Operación	1	1	1
IFRS-CP	Ganancia (Pérdida) antes de Impuesto	2	2	2
IAS 1,82.d 1/9/IAS 12,77 1/3/2004	Gasto (Ingreso) por Impuesto a las Ganancias	1	1	1
IAS 1,82.i 1/9/2007	Ganancia (Pérdida) de Actividades Continuas después de Impuesto	1	1	1
IAS 1,54.p 1/9/IFRS 5,33.a.i 1/IFRS 5,33.b.i 1/11/2006	Ganancia (Pérdida) de Operaciones Discontinuas, Neto de Impuesto	1	1	1
IAS 1,82.i 1/9/2007	Ganancia (Pérdida)	2	2	2
XBRL	Ganancia (Pérdida) Atribuible a Tenedores de Instrumentos de Participación en el Patrimonio Neto de la Controladora y Participación Minoritaria (Presentación)			
IAS 1,83.a.ii 1/IAS 1,106 1/9/2007	Ganancia (Pérdida) Atribuible a los Tenedores de Instrumentos de Participación en el Patrimonio Neto de la Controladora	1	1	1
IAS 1,83.a.i 1/IAS 27,33 1/11/2006	Ganancia (Pérdida) Atribuible a Participación Minoritaria	1	1	1
IAS 1,82.i 1/9/2007	Ganancia (Pérdida)	2	2	2
XBRL	Ganancias por Acción (Presentación)			
XBRL	Acciones Comunes (Presentación)			
IAS 33,66 1/11/2006	Ganancias (Pérdidas) Básicas por Acción	2	2	2
IAS 33,66 1/11/IAS 33,68 1/11/2006	Ganancias (Pérdidas) Básicas por Acción de Operaciones Discontinuas	1	1	1
IAS 33,66 1/11/2006	Ganancias (Pérdidas) Básicas por Acción de Operaciones Continuas	1	1	1
XBRL	Acciones Comunes Diluidas (Presentación)			
IAS 33,66 1/11/2006	Ganancias (Pérdidas) Diluidas por Acción	2	2	2
IAS 33,66 1/11/IAS 33,68 1/11/2006	Ganancias (Pérdidas) Diluidas por Acción de Operaciones Discontinuas	1	1	1
IAS 33,66 1/11/2006	Ganancias (Pérdidas) Diluidas por Acción de Operaciones Continuas	1	1	1
XBRL	Estado de Otros Resultados Integrales (Presentación)			
IAS 1,82.i 1/9/2007	Ganancia (Pérdida)	1	1	1
XBRL	Otros Ingresos y Gastos con Cargo o Abono en el Patrimonio Neto (Presentación)			
IAS 1,82.g 1/9/2007	Revalorizaciones de propiedades, plantas y equipos	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Activos Financieros Disponibles para la Venta	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Cobertura de Flujo de Caja	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Variaciones de Valor Razonable de Otros Activos	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Ajustes por Conversión	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Ajustes de Asociadas	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Ganancias (Pérdidas) Actuariales de Planes de Pensiones de Beneficios Definidos	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Otros Ajustes al Patrimonio Neto	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/IAS 12,61	Impuesto a la Renta Relacionado a los Componentes de Otros Ingresos y Gastos con Cargo o Abono en el Patrimonio Neto	1	1	1
IAS 1,82.g 1/9/2007	Otros Ingresos y Gastos con Cargo o Abono en el Patrimonio Neto, Total	9	9	9
IAS 1,82.i 1/9/IAS 1,82.i 1/9/2007	Resultado de Ingresos y Gastos Integrales, Total	10	10	10
XBRL	Resultado de Ingresos y Gastos Integrales Atribuibles a (Presentación)			
IAS 1,83.b.ii 1/9/2007	Resultado de Ingresos y Gastos Integrales Atribuible a los Accionistas Mayoritarios	1	1	1
IAS 1,83.b.i 1/9/2007	Resultado de Ingresos y Gastos Integrales Atribuible a Participaciones Minoritarias	1	1	1
IAS 1,82.i 1/9/IAS 1,82.i 1/9/2007	Resultado de Ingresos y Gastos Integrales, Total	2	2	2

B. ANÁLISIS PRÁCTICO DE CASOS

Revisado entonces el concepto de utilidades financieras, entendiendo además que las organizaciones determinan los retiros o dividendos a partir de ellas y no limitándose al resultado tributario, es que procederemos a analizar el efecto de éstas utilidades cuando son “**percibidas**” por contribuyentes acogidos tanto al régimen del 14 A) y del 14 B) de la LIR.

B.1 14 A) Régimen de imputación total de crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales (IGC y/o IA), o, Régimen de Renta Atribuida

Características del régimen:

1. Integración total en el mismo ejercicio entre tributo que paga la renta por impuesto de primera categoría (IDPC) y por los impuestos finales (IGC o IA).
2. Se tributa independiente del flujo monetario de dichas rentas (independiente de retiros o dividendos efectuados materialmente).
3. Lo afecta de manera sustancial la incorporación efectuada por la reforma tributaria, en la LIR, del artículo 33 n° 5, el que establece que se debe agregar a la RLI de la empresa acogida a este régimen aquellas rentas “percibidas” provenientes de inversiones y/o participaciones en otras sociedades, a título de retiro o dividendos y que se encuentren afectas a impuestos finales.

Requisitos para que dichas rentas deban ser incorporadas a la RLI de este contribuyente:

- a) Rentas percibidas a títulos de retiros o dividendos desde empresas en la que participa.
- b) Rentas afectas a los impuestos finales (IGC y/o IA).

Rentas se agregan incrementadas para efectos de base imponible.² Si renta percibida tiene asociado un crédito con obligación de restitución, solo podrá imputarse como crédito el 65% del mismo. Esto se aplica entonces para rentas que provienen de un contribuyente acogido al régimen del 14 B); ello es independiente de que el incremento a agregar para determinar la RLI definitiva, por dicho crédito, corresponda al 100 % del crédito asociado al retiro o dividendo.

Caso práctico de percepción de dividendos que representan utilidades financieras, sin crédito, por contribuyente acogido a régimen del 14 A)

Para efecto de análisis aislaremos las utilidades financieras de otros elementos que se reúnen en la RLI de los contribuyentes de este régimen y presentaremos el caso de un contribuyente que las recibe como dividendo, siendo este último un contribuyente acogido al régimen bajo observación.

También nos enfocaremos en el análisis del efecto de dichas utilidades financieras en el IDPC determinado para la misma renta y en el mismo periodo, no así, en el efecto que tienen las mismas en la carga final impositiva de ambos regímenes, aun cuando para efectos de complemento se puede presentar la situación final del contribuyente afecto a IGC o IA.

Antecedentes:

El empresario individual (EI), señor Benjamín Crespo, acogido al régimen de renta atribuida ha iniciado ejercicio el 05/01/2017 presentando los siguientes antecedentes:

1.- Datos: en Octubre de 2017 percibió un dividendo desde la Sociedad MAJO SA, acogida al régimen semi integrado, por un monto de \$ 17.850.000, sin crédito, el que es parte del resultado de la empresa y se encuentra afecto a los impuestos finales.

2.- A resolver: determinación de la RLI y aplicación del artículo 33 n° 5 de la LIR de El señor Benjamín Crespo. Registros finales y cálculo de impuestos finales.

² Según lo indicado en el mismo artículo 33 ° 5 de la LIR.

CONTRIBUYENTE ACOGIDO A REGIMEN 14 A)	
1.- Determinación de la RLI	
Resultado según balance al 31/12/2017	\$ 13.200.000
<u>Agregados:</u>	\$ 9.250.000
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 350.000
Depreciacion financiera del activo fijo	\$ 8.900.000
<u>Deducciones</u>	-\$ 22.450.000
Dividendo percibido abril 2017, sociedad 14 B sin crédito	\$ 17.850.000
Depreciacion tributaria normal del activo fijo	\$ 4.600.000
Renta Liquida Imponible al 31/12/2017 antes ajuste articulo 33 n°5 LIR	\$ -
Ajuste que instruye art. 33 n° 5 de la LIR	
<u>Reposicion del dividendo afecto a impuestos finales</u>	\$ 17.850.000
a) Rentas a que se refiere la letra c) del numero 2 de la letra A) del art. 14 de la LIR, (s/c)	\$ 17.850.000
b) Incremento del inciso final del N°1 del art 54, 58 N°2 y 62, de la LIR	\$ -
Renta Liquida Imponible al 31/12/2017	\$ 17.850.000
<p style="color: red;">Por efectos de analisis no consideramos :</p> <p style="color: red;">1.-Deducción por beneficio establecido en la letra C, del art. 14 ter de la LIR</p> <p style="color: red;">2.-Rebaja por pago del IDPC en carácter de voluntario con tope de dicho monto</p>	
2.- Determinación del IDPC que afecta al EI y crédito aplicable en contra del mismo	
Renta líquida imponible 31/12/2017	\$ 17.850.000
Tasa del IDPC	25%
Impuesto de Primera Categoría , tasa 25%	\$ 4.462.500
Creditos contra IDPC	\$ -
Impuesto de Primera categoría a pagar	\$ 4.462.500

3.- Confeccion de Registros**Registros EI**

DETALLE	CONTROL	RAP	FUF	REX	SAC	
					Desde 1° enero de 2017	Hasta el 31 de diciembre 2016
Renta Liquida Imponible al 31.12.2017	\$ 17.850.000	\$ 17.850.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0	0
Menos:						
Multas fiscales pagadas, actualizadas	-\$ 350.000	-\$ 350.000				
Remanente antes de imputacion de retiros	\$ 17.500.000	\$ 17.500.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Menos:						
Retiro Sr. Benjamin Crespo, actualizados						
Remanente para el ejercicio siguiente	\$ 17.500.000	\$ 17.500.000	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 0

4.- Determinacion de Impuestos finales**Declaracion IGC**

Sr Benjamin Crespo	
Rentas atribuidas desde EI	\$ 17.850.000
Retiros afectos a IGC o IA	\$ 0
	\$ 0
Base Imponible del IGC	\$ 17.850.000
Impuesto Global Complementario según tabla AT 2017	\$ 463.698
Crédito por IDPC, tasa 25%	-\$ 4.462.500
Devolucion a solicitar	-\$ 3.998.802

En el análisis hemos necesitado exagerar lo visible del efecto que tiene el recibir una utilidad financiera, no considerando elementos relevantes como por ejemplo la rebaja a la que se refiere el beneficio pro inversión del artículo 14 ter letra C). También la hemos aislado de la posibilidad de poder acceder a un crédito por esta utilidad, crédito que se pudiera encontrar disponible en el registro SAC, o que se haya pagado un crédito voluntario por la misma en la empresa desde donde provienen.

La utilidad financiera en este régimen es convertida en utilidad tributaria a través de su ingreso a la RLI y con ello gatilla el efecto de desembolso por parte del contribuyente que la recibe, el cual debe cumplir con la obligación del pago del IDPC por dicha renta.

Entendemos que ante la eliminación del FUT, registro que permitía llevar control sobre las utilidades que aún no completaban su tributación con los impuestos finales esperando el retiro o distribución a los socios, propietarios, accionistas, etc., el efecto que se producía con la aplicación de la exención

referida en el artículo 39 número 1 de la LIR, así como lo establecido en la letra a) del N°2 del artículo 33 de la misma, ya no queda resuelto al no poder ser anotado en este registro. No era relevante si ellas eran financieras o no, pues todas las rentas que no eran retiradas esperaban a serlo y solo ahí tributaban y cuando lo hacían, se les asignaba el crédito pagado por impuesto de primera categoría, si es que así lo acreditaba la renta que se retiraba.

Resolver lo anterior se hacía necesario dado el concepto de “atribución” de las rentas obtenidas por los contribuyentes de este régimen, pues dichas utilidades (no distinguiendo entre tributarias o financieras) están afectas a los impuestos finales debiendo tributar en el mismo ejercicio en que lo hace como renta sujeta al IDPC.

La pregunta ahora es si ésta era la única manera de hacerse cargo de esta coyuntura, o acaso ¿Es el costo (entendiendo como tal el costo de oportunidad del recurso destinado al pago del IDPC) de cargo del contribuyente por, o para, la simplificación de este régimen?

B.2 14 B) Régimen de imputación parcial de crédito por impuesto de primera categoría (IDPC) en los impuestos finales (IGC y/o IA), o, Régimen Semi integrado

Características:

1. Mantiene la metodología de tributación de los impuestos finales solo cuando las utilidades son retiradas. Tributación de IDPC e IGC o IA ocurren en el mismo periodo solo cuando existe flujo hacia los propietarios.
2. No existe integración total entre ambos impuestos, dado que, si bien es utilizado como crédito el total del impuesto pagado como IDPC, el contribuyente de impuestos finales debe restituir como débito el 35% de dicho crédito.
3. La tasa a aplicar por IDPC es de un 27%, mayor a la tasa del 25% que se aplica para el régimen del 14 A).
4. Su RLI se encuentra de igual manera determinada entre los artículos 29 al 33 de la LIR.

Caso práctico de percepción de dividendos que representan utilidades financieras, sin crédito, por contribuyente acogido a régimen del 14 B)

Para efecto de análisis aislaremos las utilidades financieras de otros elementos que se reúnen en la RLI de los contribuyentes de este régimen y presentaremos el caso de un contribuyente que las recibe como dividendo, siendo este último un contribuyente acogido al régimen bajo observación.

También nos enfocaremos en el análisis del efecto de dichas utilidades financieras en el IDPC determinado para la misma renta y en el mismo periodo, no así, en el efecto que tienen las mismas en la carga final impositiva de ambos regímenes, aun cuando para efectos de complemento se puede presentar la situación final del contribuyente afecto a IGC o IA.

Estas utilidades las aislaremos para efectos de análisis y presentaremos el caso de un contribuyente que las recibe como dividendo, siendo este último un contribuyente acogido al régimen bajo observación.

Antecedentes:

El empresario individual (EI), señor Benjamín Crespo, acogido al régimen de semi integrado ha iniciado ejercicio el 05/01/2017 presentando los siguientes antecedentes:

- 1.- Datos: en Octubre de 2017 percibió un dividendo desde la Sociedad MAJO Ltda. acogida al régimen semi integrado, por un monto de \$ 17.850.000, sin crédito, el que es parte del resultado de la empresa y se encuentra afecto a los impuestos finales.
- 2.-A resolver: determinación de la RLI y cálculo de IDPC del señor Benjamín Crespo EI.

CONTRIBUYENTE ACOGIDO A REGIMEN 14 B)		
1.- Determinación de la RLI		
<i>Resultado según balance al 31/12/2017</i>		\$ 13.200.000
<u>Agregados:</u>		\$ 9.250.000
Multas fiscales pagadas, actualizadas	\$ 350.000	
Depreciacion financiera del activo fijo	\$ 8.900.000	
<u>Deducciones</u>		-\$ 22.450.000
Dividendo percibido abril 2017, sociedad 14 A) sin crédito	\$ 17.850.000	
Depreciacion tributaria normal del activo fijo	\$ 4.600.000	
Renta Liquida Imponible al 31/12/2017		\$ -
<p style="color: red;">Por efectos de analisis no consideramos :</p> <p style="color: red;">1.-Deducción y reverso por beneficio establecido en la letra C, del art. 14 ter de la LIR</p> <p style="color: red;">2.-Rebaja por pago del IDPC en carácter de voluntario con tope de dicho monto</p>		
	\$ -	
Renta Liquida Imponible al 31/12/2017		\$ -
2.- Determinación del IDPC que afecta al EI y crédito aplicable en contra del mismo		
Renta líquida imponible 31/12/2017	\$ -	
Tasa del IDPC		25,5%
Impuesto de Primera Categoría , tasa 25,5%	\$ -	
Creditos contra IDPC	\$ -	
Impuesto de Primera categoría a pagar		\$ -

Importante es resaltar que el artículo 14 en sus letras A) y B) considera la existencia de estas utilidades, dejando establecido para ambos lo siguiente:

“En caso que los retiros, remesas o distribuciones efectuados en el ejercicio resulten imputados al registro b), o no resulten imputados a ninguno de los registros señalados, por no existir al término del ejercicio cantidades positivas a las que deban imputarse o por ser éstas insuficientes para cubrirlos, los retiros, remesas o distribuciones imputados al referido registro b) o no imputados, se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, según corresponda...”³

“En caso que al término del ejercicio respectivo, se determine que los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional no tienen derecho al crédito establecido en los artículos 56, número 3), y 63, atendido que no existe un saldo acumulado de créditos que asignar, la empresa o sociedad respectiva podrá optar por pagar voluntariamente a título de impuesto de primera categoría...”⁴

“Si de la imputación de retiros, remesas o distribuciones resultare una diferencia no imputada al remanente del ejercicio anterior de las cantidades señaladas, éstos se considerarán como provisorios, imputándose a las rentas o cantidades que se determinen al término del ejercicio respectivo...”⁵

“En caso que al término del ejercicio respectivo se determine que los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos global complementario o adicional no tienen derecho al crédito establecido en los artículos 56, número 3), y 63, atendido que no existe un saldo acumulado de créditos que asignar a éstos, la empresa o sociedad respectiva podrá optar voluntariamente por pagar a título de impuesto de primera categoría...”⁶

³ Inciso tercero del número 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

⁴ Inciso séptimo del número 5 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

⁵ Inciso quinto del número 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

⁶ Inciso noveno del número 3 de la letra B) del artículo 14 de la LIR.

C. PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA IGUALDAD EN LA CARGA DE LOS TRIBUTOS.

La Constitución Política de la República (en adelante “CPR”) es la norma que regula la potestad tributaria del Estado de establecer tributos.

Indican Enrique y Eugenio Evans al respecto que *“...de lo dicho resulta la amplitud de la capacidad-facultad que se confiere al Estado, en especial, en nuestro ordenamiento jurídico, en que conforme a la cual el Estado asume una triple condición con respecto a los tributos, a saber; creador, acreedor y juez e intérprete (al menos en primera instancia) de la obligación impositiva⁷”*.

Al mismo tiempo que la CPR otorga al Estado la potestad de crear y cobrar tributos, también limita dicha facultad con las garantías a las personas que deben soportar dichos tributos.

En efecto, indica el artículo 19 N° 20° de la CPR que: *“La Constitución asegura a todas las personas...la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas.*

En ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Los tributos que se recauden, cualquiera que sea su naturaleza, ingresarán al patrimonio de la Nación y no podrán estar afectos a un destino determinado...”

Tal como indican los autores, los principios concurrentes en la mayoría de los ordenamientos jurídicos son el de legalidad, igualdad, proporcionalidad y equidad en la imposición de los tributos.

Con la intención de ilustrar la diferencia producida en la tributación de IDPC entre empresas bajo régimen de renta atribuida y régimen de renta parcialmente integrado que, perciben, devenguen o se le atribuyan utilidades financieras, es que analizaremos principalmente el principio de igualdad definido en la CPR.

⁷ Evans de la Cuadra Enrique, Evans Piñeira Eugenio, Ob. Cit. Pág. 18.

Indican los autores que *“...la igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todas las personas ante la ley, principio éste último, a su vez, que es una de las bases del sistema republicano de gobierno”*⁸.

Los autores luego de hacer una revisión histórica sobre la regulación de dicho principio en diversas legislaciones, indican que el principio de la igualdad de los tributos, se encuadra en la filosofía liberal que concebía a los tributos con fines esencialmente fiscales y, es por ello que la igualdad tributaria se consideró en razón del monto de las riquezas de cada uno, que así mostraba la llamada *“capacidad económica”*⁹.

Indican los autores que al principio prevaleció un concepto objetivo, real y estático para apreciar la base sobre la cual se determinará la igualdad, es decir, a igual riqueza corresponde igual tributo. Con posterioridad, el concepto sobre riqueza se modificó, pues *“no todas las riquezas, en razón de los sujetos titulares, ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos”*¹⁰. Así, la capacidad económica va a ser apreciada de manera más subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares, naciendo así la *“capacidad de prestación”*, entendiendo que *“no todos los titulares de riquezas, aun cuando manifiestan iguales capacidades económicas, ofrecerán iguales capacidades de prestación”*¹¹.

En consecuencia, *“la capacidad económica que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, o la capacidad de prestación que lo hizo de manera subjetiva y personal, se convertirá ahora en la capacidad contributiva, es decir, en una capacidad que, si es cierto reposa sobre la riqueza, lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía”*¹².

Señalan más adelante los autores que la *“capacidad contributiva”* es una forma de valorar la *“capacidad económica”* o de *“prestación”* en función de los referidos fines. Esta valoración, que precede a la decisión del Congreso, es de naturaleza

⁸ Evans de la Cuadra Enrique, Evans Piñeira Eugenio, Ob. Cit. Pág. 52.

⁹ Ídem.

¹⁰ Ídem.

¹¹ Ídem.

¹² Evans de la Cuadra Enrique, Evans Piñeira Eugenio, Ob. Cit. Pág. 53.

esencialmente política y para lograr su recta aplicación la ley debe establecer, en forma clara y precisa, todos aquellos elementos que sea necesario cumplir para concretar en los hechos aquellos fines, tratando en todo lo posible de reducir esa zona de discrecionalidad técnica que toda función recaudadora tiene por propia naturaleza¹³.

Por último, concluyen los autores indicando que lo relevante de la igualdad tributaria radica en la necesaria consideración de la capacidad contributiva más que de las personas. Por ello, no puede radicarse exclusivamente en una consideración numérica, debiendo para cumplirse el principio, asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, permitiendo la formación de distingos o categorías, siempre que éstas descansen en criterios de razonabilidad, excluyéndose toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas¹⁴.

Asimismo, Enrique Navarro Beltrán¹⁵ señala que respecto al principio de la igualdad en la carga de los tributos lo que se prohíbe es la diferencia arbitraria, es decir, *“sin fundamentación en la justicia natural o en la equidad más elemental e inconcusa, basada en el simple capricho del legislador”*¹⁶. Así las cosas, lo que se sanciona es *“toda diferenciación o distinción, realizada por el legislador o cualquier autoridad pública, que aparezca como contraria a la ética elemental o a un proceso normal de análisis intelectual en otros términos, que no tenga justificación racional o razonable”*¹⁷.

Ahora bien, indica el autor que se trata de una *“igualdad justa”*, de forma de tratar *“igual a los iguales”*, lo que *“exige realizar diferencias, pero también nivelaciones o*

¹³ Evans de la Cuadra Enrique, Evans Piñeira Eugenio, Ob. Cit. Pág. 54.

¹⁴ Ídem.

¹⁵ Navarro Beltrán Enrique, **“LA CONSTITUCIÓN ECONÓMICA CHILENA ANTE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA”**. Ediciones Universidad Finis Terrae. Primera edición julio 2016

¹⁶ Silva Bascuñán, Alejandro. **“TRATADO DE DERECHO CONSTITUCIONAL”**, Tomo XI., 2006, p. 124. Citado en Navarro Beltrán Enrique, Ob. Cit. Pág. 98.

¹⁷ Enrique Evans de la cuadra, Ob. Cit. Pág. 125.

equiparaciones que supriman, reduzcan o alivien esas disimilitudes cuando son impuestas, esto es, si constituyen discriminaciones o distinciones arbitrarias".¹⁸

Asimismo, señala que la discriminación viene a ser para algunos sinónimos de diferencia arbitraria, esto es, *"la desigualdad de tratamiento de las personas, carente de justificación objetiva y razonable"*, como asimismo, *"el tratamiento igual de personas que se encuentran en situaciones en que hay diferencias jurídicas relevantes, que obligarían a un tratamiento diferenciado"*.¹⁹

Así pues, señala que *"Un primer test para determinar si un enunciado normativo es o no arbitrario, consiste en analizar su fundamentación o razonabilidad y la circunstancia de que se aplique a todas las personas que se encuentran en la misma situación prevista por el legislador"*²⁰.

Asimismo, indica el autor que se ha precisado que lo que el artículo 19 número 2, de la Carta Fundamental prohíbe, a leyes y a autoridades, es establecer diferencias arbitrarias y que *"es efectivo que la jurisprudencia, incluyendo la de este propio Tribunal, y la doctrina han entendido, en diversos casos, que constituye una diferencia arbitraria dar igual trato a situaciones sustancialmente diversas"*, agregando que *"esta dimensión de la igualdad no significa, sin embargo, que toda diferencia exija de trato legal diferenciado, pues ello haría imposible establecer reglas generales. Lo que la Constitución prohíbe no es hacer diferencias, sino hacer diferencias arbitrarias. De igual modo, en la dimensión del principio de igualdad que el requirente denomina diferenciado, no se prohíbe dar trato igual a situaciones diferentes, sino hacerlo arbitrariamente; esto es, sin un fin lícito que lo justifique, lo prohibido es hacerlo sin razonable justificación"*²¹.

De esta manera, por discriminación arbitraria ha de entenderse *"toda diferenciación o distinción realizada por el legislador o cualquier autoridad pública que aparezca como contraria a la ética elemental o a un proceso normal de*

¹⁸ José Luis Cea Egaña, Ob.Cit., p. 132.

¹⁹ Nogueira Alcalá Humberto, **"DERECHOS FUNDAMENTALES Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES"**, Tomo II, Editorial Librotecnia, 2010, Pág. 272.

²⁰ Navarro Beltrán, Enrique. Ob. Cit. Pág. 102.

²¹ 103. TC, ROL 807/2007

análisis intelectual". En otros términos, *"que no tenga justificación racional o razonable, lo que equivale a decir que el legislador no puede por ejemplo dictar una ley que imponga distintos requisitos u obligaciones a personas distintas en iguales circunstancias. De la misma forma, por discriminación arbitraria se ha entendido siempre una diferencia irracional o contraria al bien común"*²².

Resumiéndose esta tesis, el propio Tribunal Constitucional (en adelante "TC") ha sintetizado la doctrina señalando que la igualdad ante la ley *"consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentran en la misma situación y, consecuentemente distintas para aquellas que se encuentran en circunstancias diversas"*²³.

Así, la igualdad ante la ley *"consiste en que las normas jurídicas deben ser iguales para todas las personas que se encuentren en las mismas circunstancias y que no deben concederse privilegios ni imponerse obligaciones a unos que no beneficien o graven a otros que se hallen en condiciones similares"*²⁴.

Ahora bien, es la propia Constitución la que se encarga de precisar que dicha igualdad puede manifestarse a través de tributos proporcionales, progresivos u otras formas que fije la ley.

Lo consustancial, entonces, al derecho de igualdad impositiva sería *"que los tributos deben ser iguales, proporcionados y justos"*²⁵. En otras palabras, *"todos quienes se encuentren en idénticas condiciones deben ser gravados tributariamente de la misma manera"*²⁶.

De esta manera, *"el legislador tributario debe tomar en consideración la similitud o diferencia de la situación fáctica a la que se aplicará la disposición legal, en la especie, la naturaleza jurídica de los actos que se gravan, y disponer un determinado trato impositivo bajo parámetros de razonabilidad que suponen que*

²² 104. TC ROLES 811/2007 y 1204/2008.

²³ P 104. TC ROL 1502/2009, en alusión a los roles N° 53, c. 72; 755, c.27; 790, c.21; 797, c. 19; y 1535, c. 33.

²⁴ TC, ROL 1217/1995. P. 104.

²⁵ TC, ROL 203/1994, 6 de diciembre de 1994, consid 14. Pag 151.

²⁶ CS, 16 de octubre de 1996, Rol 374-96, Consid 76, GJ 197, 1996, P. 204. P.151.

*este se encuentre al alero de una fundamentación razonable y objetiva, y que su finalidad implique que la intervención de un derecho fundamental sea adecuada, necesaria y tolerable para el destinatario de la misma*²⁷.

Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, la doctrina nacional ha indicado las fuentes del establecimiento de diferencias respecto al principio de igualdad en la carga tributaria, es decir, se aceptan ciertas diferencias en la carga tributaria, que no afectan el principio constitucional que analizamos, las que pueden tener su origen en: a) la capacidad contributiva o capacidad del pago de los contribuyentes; b) el origen de las rentas, esto es, rentas de capital o trabajo; y c) el beneficio de los contribuyentes²⁸.

Junto con lo anterior, analizaremos una cuarta “*excepción*” al principio de la igualdad en la carga de los tributos, que consiste en la posibilidad de los contribuyentes de elegir tributar en el régimen de renta atribuida o parcialmente integrado, lo que se traduce en el análisis de una excepción a la irrenunciabilidad de los derechos fundamentales.

A saber, respecto a la primera diferencia en la aplicación del principio de la igualdad en la carga de los tributos, esto es, la capacidad contributiva o capacidad del pago, tal como indicamos anteriormente, se trata de una capacidad económica valorada con fines impositivos, es decir, se trata de la medición de la riqueza para el pago de impuestos.

Si consideramos que el análisis recae sobre los mismos antecedentes económicos, esto es, la percepción, devengo o atribución de un mismo monto de utilidades financieras durante un periodo tributario, podemos apreciar que no se trata de una capacidad contributiva distinta, sino la misma, pero con un tratamiento tributario distinto. Así, descartamos que la diferencia en la tributación entre ambos contribuyentes se trate de una diferencia justificada.

²⁷ Navarro Beltrán, Enrique. Ob. Cit. Pág. 152.0020

²⁸ Pág. 150. Juan E. Figueroa Valdés. Ob Cit. P. 164.

En cuanto al origen de las rentas, esto es, rentas de capital o del trabajo, se trata de una renta con el mismo origen, pues ambos contribuyentes son empresas que tributan con IDPC según renta efectiva declarado por medio de contabilidad completa. Se trata de rentas con el mismo origen, pero que tienen un tratamiento tributario distinto en la determinación del impuesto a la renta. De esta manera, descartamos también que se trate de rentas de distinto origen y que por lo tanto, sea plausible la diferencia en el tratamiento tributario.

En cuanto al beneficio de los contribuyentes, tampoco constituye una diferencia que permita el tratamiento diferente entre ambos contribuyentes, pues como hemos indicado se trata de la misma renta, la que fue estudiada en profundidad en capítulos anteriores. Así pues, constituye el mismo beneficio a los contribuyentes en régimen atribuido y semi integrado.

No obstante, lo anterior, las dos diferencias establecidas por el legislador en la tributación entre ambos regímenes son: el tipo societario y la composición social; diferencias que como indicamos, no forman parte de aquellas permitidas por el constituyente y analizadas por la doctrina.

A saber, señala el artículo 14 letra A) de la LIR *“Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con imputación total de crédito en los impuestos finales. Para aplicar los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, los empresarios individuales, las empresas individuales de responsabilidad limitada, los contribuyentes del artículo 58 número 1), las comunidades, sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones y las sociedades por acciones, deberán atribuir las rentas o cantidades percibidas o devengadas por dichos contribuyentes o aquellas que le hayan sido atribuidas, aplicando las siguientes reglas...”*

Mientras que, indica el artículo 14 letra B) *“Contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, sujetos al régimen de impuesto de primera categoría con deducción parcial de crédito en los impuestos finales.*

Para aplicar los impuestos global complementario o adicional, según corresponda, sobre las rentas o cantidades obtenidas por dichos contribuyentes, se aplicarán las siguientes reglas: 1.- 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 retire, les remesen, o les sean distribuidas desde la empresa, comunidad o sociedad respectiva...”

En efecto, de acuerdo a lo que indica la LIR, los contribuyentes que pueden tributar en el régimen atribuido, serán los empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, contribuyentes del artículo 58 N°1, comunidades, sociedades de personas (excluidas las sociedades en comandita por acciones) y las sociedades por acciones. Al no señalar las sociedades anónimas, además de excluir las sociedades en comandita por acciones, se entiende que deberán tributar en el régimen semi integrado obligatoriamente.

Por esa razón, las únicas sociedades que deberán tributar en el régimen semi integrado, son las sociedades anónimas y las comandita por acciones, mientras que todas las otras sociedades pueden elegir el régimen tributario, siempre que estén constituidas por contribuyentes de Impuesto Global Complementario e Impuesto Adicional. Si bien, la mayoría de las sociedades pueden escoger el régimen tributario, dicha facultad no justifica las diferencias que el constituyente y la doctrina han indicado como las únicas excepciones que permite el principio de igualdad en la carga de los tributos.

En efecto, que una empresa esté constituida como sociedad por acciones, sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada no determinan per sé la capacidad contributiva de cada una, ni crea diferencias en el origen de las rentas, ni tampoco si percibirán diferencias en el beneficio de las rentas. Así pues, la diferencia que realiza el legislador entre los tipos societarios, y la composición social de las mismas, no constituye una diferencia legítima de aquellas

“*permitidas*” que no afectan el principio constitucional de la igualdad en la carga tributaria.

Los criterios que diferencian tributar en un régimen o en otro, desde la perspectiva del tipo societario son de aquellas diferencias que no tienen justificación razonable, pues que una sociedad sea anónima o de responsabilidad limitada, no justifica que sean contribuyentes que se encuentran en una situación económica distinta y, consecuentemente, sea distinto el tratamiento tributario de las utilidades financieras que ambas perciben, devengan o atribuyen.

En cuanto a la diferencia impuesta por el legislador respecto a la composición social de las empresas, cuyos socios, accionistas o dueños sean contribuyentes de impuestos finales o de IDPC, se trata de un análisis respecto a una mecánica impositiva distinta, ajeno al objeto de análisis de nuestro trabajo. Sin embargo, podemos indicar al respecto, que la diferencia en el tratamiento tributario de la percepción, devengo o atribución de utilidades financieras entre las empresas que tributan en un régimen o en otro, se da a nivel de IDPC, lo que en sí mismo genera distorsión en el sistema tributario.

En efecto, el sistema tributario chileno es un sistema integrado de tributación, que grava con impuestos la “creación de utilidades” de las empresas con IDPC y luego el devengo, percepción o atribución de los socios o accionistas de dichas empresas con impuestos finales, sirviendo los primeros como crédito, en todo o en parte, de los segundos. Que en el primer nivel de tributación existan diferencias que afectan el principio constitucional en la igualdad en la carga de los tributos no justifica que dichas diferencias puedan o no ser subsanables en el segundo nivel.

El IDPC se trata de una carga tributaria que debe cumplir con todos los requisitos exigidos por el constituyente y por lo principios a las garantías constitucionales. Así, una diferencia a nivel de IDPC entre empresas que tributan en distintos regímenes constituye una diferencia no razonable, pues es una diferencia a una misma situación, especie de impuesto y naturaleza jurídica de la renta.

Por último, pero no menos importante, podemos indicar que si aun teniendo en consideración todas estas diferencias, el contribuyente elige libremente un régimen tributario más gravoso, ello no elimina las distorsiones señaladas en el sistema tributario.

Así, para establecer claramente lo que ha señalado la doctrina al respecto, queremos citar a José Luis Egaña, quien es enfático al respecto: “*¿Son renunciables los derechos fundamentales? Sin duda, la respuesta es categóricamente negativa. Múltiples, sólidas y coincidentes razones llevan a la convicción de tal irrenunciabilidad.*”

Jurídicamente, los valores, principios y normas relativas a los derechos y deberes de la persona humana configuran un régimen que es, a la vez, de derecho público y de orden público, rasgos que prohíben abdicar tales atributos inherentes a la naturaleza, individualmente o asociada, nacional e intencionalmente considerada.

A mayor abundamiento, tales derechos son una conquista de la civilización, lograda tras muchos años, en dificultades serias y enormes sacrificios. Sería absurdo que, apelando a la autonomía de la voluntad, fuera concebible su desprendimiento individual o colectivo.

Por lo demás, el derecho mismo de la Constitución, el enunciado normativo de su texto y cuanto emana de su contexto y anales fidedignos demuestra que la Carta Fundamental asegura el reconocimiento, respeto y fomento de aquellos derechos, cualidades que excluyen cualquier interpretación, abierta u oblicua, tendiente a posibilitar la renuncia a uno o más de ellos y a las garantías respectivas.

¿Qué sentido razonable tendrían tantos resguardos comenzando por el juramento o promesa de obedecer a la Constitución si, por otra parte, pudieran válidamente ser estipuladas cláusulas de renuncia a los derechos y deberes esenciales?

Los rasgos del constitucionalismo humanista y de la hermenéutica constitucional coherente con aquel, corroboran que el entendimiento, recto o legítimo, de la parte dogmática es el “telos” de tan relevante conquista. Hoy por el contrario es la

autonomía de la voluntad, clave en el derecho privado, la que resulta marginada de toda injerencia en la renunciabilidad y cuya improcedencia ha quedado demostrada. Si fuera factible tolerarla, fácil sería colegir las consecuencias devastadoras que acarrearía en perjuicio de la misma mayoría de los titulares de los derechos y deberes esenciales, nada más que para satisfacer la codicia de individuos y pequeños grupos privilegiados²⁹”.

Por consiguiente, pese a que los contribuyentes tomen la decisión de tributar en el régimen de renta atribuida o régimen semi integrado, salvo el caso de los contribuyentes que no pueden elegir, dicha facultad no limita la inconstitucionalidad de la diferencia en la tributación de las utilidades financieras, que ha sido el caso en cuestión.

Cerramos el capítulo indicando que independientemente de que algunos contribuyentes puedan elegir tributar en un régimen menos gravoso, y que la obligatoriedad de la tributación en un régimen versus el otro, abarca a dos tipos societarios y a todas aquellas sociedades cuyos socios o accionistas sean contribuyentes de IDPC; dicha elección no condiciona la constitucionalidad del sistema tributario de IDPC, pues como hemos indicado, las únicas diferencia que permitiría el constituyente, no son de aquellas que se establezcan por el legislador.

Así pues, el artículo 33 N° 5 de la LIR, que es la norma que obliga a tributar las utilidades financieras en el régimen atribuido con IDPC, constituye una norma con vicios de inconstitucionalidad, pues su aplicación genera diferencias no aceptadas por el constituyente mediante el principio en la igualdad en la carga de los tributos.

²⁹ José Luis Cea Egaña. Oc. Cit. Pág. 78

II. CONCLUSIÓN

Como hemos indicado, las utilidades financieras se tratan de recursos de una empresa que podrían definirse como los activos y flujos de caja. Por tanto, como se ha señalado, las utilidades financieras no necesariamente son utilidades tributables.

Precisamente, en el análisis de los regímenes tributarios quedó determinado cómo y cuándo el legislador considera a las utilidades financieras como utilidades tributables, gravándolas con IDPC una vez que son devengadas, percibidas o atribuidas.

Así pues, mientras en un régimen son gravadas con IDPC una vez que se atribuyen desde una sociedad a sus accionistas o socios, en otra empresa que tributa en un régimen distinto, se grava sólo en caso de retiro o distribución de utilidades financieras.

Dicha diferencia existe, tal como se demostró a lo largo de éste trabajo, generando consecuencias económicas y jurídicas.

En efecto, el ahorro al interior de una empresa se realiza sobre la base de una rentabilidad esperada y de los riesgos de inversión disponibles. Así pues, una empresa puede transformar el ahorro en inversión, canalizando las utilidades financieras en oportunidades de inversión.

Así, si en virtud de lo que indica las normas de la LIR, el régimen tributario atribuido grava dichas utilidades financieras con IDPC una vez que se atribuyen a los socios o accionistas, mientras que en el régimen tributario semi integrado lo hace una vez que se distribuyen o retiran, genera menos oportunidades de inversión en la empresa que tributa en el régimen atribuido respecto a aquella que lo hace en el régimen semi integrado, pues ésta última puede disponer libremente de sus utilidades financieras para invertir o continuar ahorrando, y sólo dejara de hacerlo cuando sea rentable transformarla en inversión.

Por otra parte, la sola diferencia existente en la tributación entre uno y otro régimen, sin que existan diferencias que justifiquen dicho tratamiento tributario, nos permite calificarla como inconstitucional.

Así pues, si un sistema tributario crea dos regímenes tributarios, cada cual se define y explica por determinadas situaciones que gravarán diferentes hechos, con tasas y bases imponibles distintas, podría constituir una diferencia aceptada por el constituyente. Sin embargo, no es el caso de la diferencia en el tratamiento tributario del retiro y distribución de utilidades financieras entre empresas bajo régimen de renta atribuida y régimen semi integrado.

Tal como hemos indicado, la CPR y la doctrina han establecido cuáles podrían ser las diferencias permitidas en un sistema tributario que no afecten el principio constitucional de la igualdad en la carga de los tributos.

Las excepciones que no vulneran el principio constitucional analizado son: la capacidad contributiva de los contribuyentes, el origen de las rentas, y el beneficio de los contribuyentes. Ninguna de las tres forma parte de las excepciones que tuvo a la vista el legislador para establecer la diferencia en el retiro y distribución de utilidades financieras entre empresas que tributan en régimen atribuido y régimen semi integrado.

La diferencia entre ambos regímenes de tributación se establece en base al tipo societario y a la composición social de las empresas, esto es, si son Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada, Sociedades por Acciones, contribuyentes del artículo 58 N°1 de la LIR, Empresas Individuales y Empresarios Individuales de Responsabilidad Limitada, y de si dichas empresas están compuestas por personas naturales o jurídicas y si éstas últimas están domiciliadas en el exterior. Las Sociedades Anónimas tributarán en un tipo de régimen obligatoriamente, independiente si están compuestas por personas naturales o jurídicas, mientras que las demás, si están compuestas por personas naturales o sociedades con domicilio o residencia en el exterior, pueden escoger el régimen de tributación.

Sabemos que los retiros y distribuciones de utilidades financieras dependerán del manejo económico de la empresa, y no si se es una Sociedad Anónima, o una Sociedad de Responsabilidad Limitada, o si los socios son personas naturales, o personas jurídicas y entre éstas si tienen domicilio en Chile en el exterior.

La diferencia injustificada descrita a lo largo de éste trabajo, genera el cuestionamiento legítimo de los contribuyentes de optar o no por un régimen menos gravoso, lo que afecta el objetivo de la Reforma Tributaria, cuya cita al señor Alberto Arenas hiciéramos al principio de éste trabajo, esto es, evitar las distorsiones al interior del sistema tributario, igualando la carga tributaria entre quienes obtienen la misma riqueza.

Por otra parte, que un contribuyente quiera optar por tributar en un régimen menos gravoso, podría generar la consecuencia de que se apliquen las normas antielusivas. Sin embargo, creemos que para éste caso se aplica el inciso segundo del artículo 4° ter del Código Tributario, el que señala "*es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria*".

No obstante, que la legislación tributaria establezca dichas diferencias significa que el sistema tiene vicios de inconstitucionalidad. Que el contribuyente pueda

elegir cómo tributar no genera como consecuencia que se restablezca la constitucionalidad de la norma. En términos concretos, si el contribuyente opta por tributar en un régimen menos gravoso no genera como consecuencia que el sistema tributario que establece dichas diferencias y que permite elegir a los contribuyentes, pase a ser un sistema que respeta el principio constitucional de la igualdad en la carga de los tributos.

La elección del contribuyente no “*constitucionaliza*” el sistema, por dos razones: porque la diferencia en la tributación entre ambos regímenes permanece, y porque no forma parte de la autonomía de voluntad de los contribuyentes la renuncia a los derechos y garantías establecidas por la Constitución.

Así pues, el sistema genera diferencias en la tributación entre empresas que tributan en un régimen respecto del otro, lo que significa que vulnera el principio de la igualdad en la carga de los tributos, y además, si el sistema tributario traspasa la responsabilidad de la carga tributaria a los contribuyentes, indicando que cada uno podrá elegir tributar en uno u otro régimen, nuevamente vulnera la Constitución, pues como hemos señalado, el derecho a la igualdad en la carga de los tributos es irrenunciable.

BIBLIOGRAFÍA

1. Legislación

- i. Constitución Política de la República de Chile
- ii. D.L N° 824.
- iii. Ley N° 20.780.
- iv. Ley N° 20.899.

2. Jurisprudencia Tribunal Constitucional.

- i. TC, ROL 807/2007.
- ii. TC, ROLES 811/2007 y 1204/2008.
- iii. TC, ROL 1502/2009, en alusión a los roles N° 53, c. 72; 755, c.27; 790, c.21; 797, c. 19; y 1535, c. 33.
- iv. TC, ROL 1217/1995.
- v. TC, ROL 203/1994, 6 de diciembre de 1994, considerando 14.

3. Oficios del Servicio de Impuestos Internos.

- i. Oficio N° 194, de 29.01.2010.
- ii. Oficio N° 699, de 10.04.2013

4. Doctrina.

- i. Ara González Carlos, “**REFORMA TRIBUTARIA. UNA GUÍA PARA COMENZAR SU ESTUDIO**”. Primera Edición, Editorial Check Point, Noviembre 2014.
- ii. Araya Ibáñez Gonzalo, “**ALCANCES DE LA REFORMA TRIBUTARIA. NUEVO ENFOQUE EN EMPRESAS Y PERSONAS**”. Primera Edición Editorial, Check Point. Febrero 2015.

- iii. Avilés Hernández Víctor Manuel, **“LEGALIDAD TRIBUTARIA Y MECANISMOS ANTIELUSIÓN”**. Segunda Edición. Editorial Jurídica de Chile. Junio 2014.
- iv. Evans de la Cuadra Enrique, Evans Piñeira Eugenio, **“LOS TRIBUTOS ANTE LA CONSTITUCIÓN”**. Primera Edición. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Mayo 1997.
- v. Cea Egaña José Luis, **“DERECHO CONSTITUCIONAL CHILENO”**, Tomo II, Segunda Edición Ediciones UC. Santiago 2012.
- vi. Clarke Vivian, Gálvez Julio. Separata **“CONTABILIDAD FINANCIERA PARA DIRECCIÓN DE EMPRESAS”**. Pontificia Universidad Católica de Chile. Escuela de Administración. Santiago, Chile, 2013.
- vii. Navarro Beltrán Enrique, **“LA CONSTITUCIÓN ECONÓMICA CHILENA ANTE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA”**. Ediciones Universidad Finis Terrae. Primera edición julio 2016.
- viii. Nogueira Alcalá Humberto, **“DERECHOS FUNDAMENTALES Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES”**, Tomo II, Editorial Librotecnia, 2010.
- ix. Silva Bascuñán, Alejandro. **“TRATADO DE DERECHO CONSTITUCIONAL”**, Tomo XI. Editorial Jurídica de Chile. 2006.
- x. Zabala Ortiz José Luis, **“MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO”**. Primera Edición, Editorial Jurídica Conosur. Marzo 1998.

5. Página web

- i. Guía IGRS en Chile. http://ifrs.cl/normas_vigentes.htm
- ii. Ministerio de Hacienda. <http://www.hacienda.cl/sala-de-prensa/noticias/historico/ministro-de-hacienda-esta-es-una.html>. Página consultada 18/01/2016

