



UNIVERSIDAD DE CHILE
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE POSTGRADO

ARTICULO 21 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA Y
SU INCORRECTA APLICACIÓN POR PARTE
DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS.

ACTIVIDAD FORMATIVA EQUIVALENTE A TESIS PARA OPTAR AL
GRADO ACADEMICO DE MAGISTER EN DERECHO CON MENCIÓN EN
DERECHO TRIBUTARIO.

Alumno: Octavio Canales Tapia

Profesor Guía: Juan Manuel Baraona

SANTIAGO DE CHILE

JUNIO 2019

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVO DE ESTE TRABAJO.....	5
2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LOS GASTOS RECHAZADOS	21
2.1 Primeras Expresiones De La Ley De La Renta.	21
2.2 Reformas Del Año 1925	25
2.3 Reforma De La Ley N° 15.564, De 1964.....	27
3. SISTEMA TRIBUTARIO DEL AÑO 1974.....	31
3.1 Razones Socio-Económicas de la Reforma Tributaria de 1974.	31
3.2 Análisis del sistema tributario del año 1974.....	42
3.2.1 Rentas cuya fuente son sociedades de persona.....	45
3.2.2 Rentas cuya fuente son sociedades anónimas	48
3.2.3 Rentas cuya fuente son sociedades en comanditas por acciones.....	48
3.2.4 Créditos otorgados a los accionistas de sociedades anónimas y en comanditas por acciones.	49
3.2.5 Impuesto Tasa Adicional Art. 21.....	50
3.3 Definición de Gastos Tributarios y Gastos no Aceptados.....	53
4. SISTEMA TRIBUTARIO DEL AÑO 1984 58	
4.1 Antecedentes Históricos Reforma de 1984.....	59
4.1.1 El Ahorro y la Inversión	61
4.1.2 Modificación al sistema tributario cuya fuente son las rentas de capital.....	65
4.2 Análisis del sistema tributario del año 1984.....	70
4.2.1 El nuevo sistema tributario.	72
4.2.2 Integración del impuesto corporativo con el impuesto personal.....	77
4.2.3 El nuevo artículo 21.....	78
4.3 Adecuaciones al nuevo sistema tributario.....	87
4.3.1 Socios de sociedades de personas - artículo 14 A) N° 1.	91
4.3.2 Accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones.	94

4.3.3 Registro del Fondo de Utilidades Tributables.....	95
5. ARTICULO 21 SOBRE GASTOS RECHAZADOS Y RETIROS	
ENCUBIERTOS.....	99
5.1 Redacción original – incorporación de esta norma a la ley de la renta.....	100
5.2 Modificación al artículo 21 del año 1986.....	110
5.3 Modificación al artículo 21 del año 1989.....	114
5.4 Modificación al artículo 21 del año 1990.....	117
5.5 Modificaciones al artículo 21 del año 1995.....	121
5.6 Modificaciones al artículo 21 del año 1997.....	126
5.7 Modificaciones al artículo 21 del año 1998.....	129
5.8 Modificaciones al artículo 21 del año 2000.....	132
5.9 Modificaciones al artículo 21 del año 2009.....	133
5.10 Modificaciones al artículo 21 del año 2010.....	134
5.11 Modificaciones al artículo 21 del año 2012.....	135
6. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS	155
6.1 Definición de Gasto y Gasto aceptado tributariamente.....	157
6.1.1 Definiciones de Gasto - Concepto Financiero.....	160
6.1.2 Definición de Gasto – Concepto Tributario.....	166
6.2 Objetivo de la norma control del artículo 21.....	178
6.3 Impuesto al Gasto Rechazado, Hipótesis de Incidencia, principio de legalidad y capacidad contributiva.....	181
6.3.1 Hipótesis de Incidencia – Hecho Imponible.....	186
6.3.2 Límites Constitucionales sobre Aplicación del Impuesto a los Gastos Rechazados.....	188
6.4 Gastos Rechazados ¿Sanción o Impuesto?.....	197
CONCLUSIONES.....	200
7. BIBLIOGRAFÍA.....	212

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS DE ESTE TRABAJO.

Todos los Estados requieren tener un sistema tributario organizado, que les permita recaudar los tributos, sin los cuales no podrían obtener fondos para financiar y cumplir con sus fines y metas. El sistema tributario chileno se ha ido desarrollando desde los tiempos de la Colonia, aunque sometido a múltiples modernizaciones. El resultado final de estas modernizaciones es un sistema a veces bastante complejo, las modificaciones han sido por la vía de cerrar las puertas a la evasión tributaria.

Al igual que en la mayor parte de los países con un sistema tributario avanzado, en Chile los principales impuestos gravan la renta y el consumo.

En Chile, los primeros intentos por legislar respecto de un impuesto a la renta vienen de leyes de los años 1924¹ y 1925², las que establecieron seis categorías de impuestos, y el actual Impuesto Global Complementario (IGC), respectivamente. Posteriormente, estas seis categorías de impuestos fueron refundidas en dos, siendo las que se utilizan actualmente Impuesto de Primera Categoría y de Segunda Categorías, además de las leyes y reformas de los años siguientes hasta hoy, le han dado una gran complejidad al sistema tributario chileno.

¹ Ley N° 3.996 de fecha 2 de enero 1924.

² Decreto Ley N° 755.

Esta investigación procurará dar un modesto entendimiento de las modificaciones que ha tenido nuestro sistema tributario, con el objeto de descubrir cuál ha sido y sigue siendo el objetivo del legislador al ir modificando el artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta, y si esas modificaciones han variado el objetivo de su creación en el año 1984. Todo esto en función del tema que se analizará, relacionado con el alto grado de contingencia tributaria que existe respecto de la tributación de los denominados “gastos rechazados” y por otra parte el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) , ha aplicado correctamente la normativa relacionada con esta materia en el tiempo desde su creación hasta nuestros días.

La información financiera está marcada por las diferentes necesidades de información que los usuarios exigen de ella. La evolución de las normas contables en los últimos años, específicamente sobre las bases en la que se presenta la información de los estados financieros estandarizada para su comparación, provocó en los últimos años la convergencia desde el uso de los principios contables generalmente aceptados a las normas denominadas IFRS³, lo cual soluciona en parte, estos requerimientos, ya que existen otros usuarios de esta información contable que no acogen esta forma de valorizar y de tratar las transacciones diarias de las personas jurídicas, basándose en las normas tributarias vigentes.

³ Information Financial Reporting Standard (IFRS). En español esta normas se denominan NIIF, Normas Internacionales de Información Financiera.

Como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior, el SII⁴ como entidad estatal dependiente del Ministerio de Hacienda, es el encargado de la aplicación y fiscalización de todas las normas tributarias relativas a impuestos internos vigentes y de los que se establezcan en el futuro⁵, entre otras funciones, observando constantemente el proceder de los contribuyente, entregando lineamientos sobre la preparación de la información y la aplicación de las leyes, a través de circulares, oficios y resoluciones, que si bien generan obligaciones al interior del SII, es decir normas obligatorias para los funcionarios de esta institución.

Considerando lo anterior, el propósito de la investigación es demostrar que esta norma especial anti elusiva⁶, puede producir efectos tributarios secundarios para los contribuyentes, perjudicándolos con cargas tributarias excesivas, pérdidas de créditos tributarios e incluso afectándolos con una doble imposición, a partir de que la norma no siendo imprecisa en lo que respecta a gastos rechazados se refiere, el SII si ha mal utilizado la aplicación de esta norma excesivamente en contra de los contribuyentes.

⁴ Es la sigla de Servicio de Impuestos Internos.

⁵ Ley orgánica del Servicio de Impuestos Internos D.F.L. N°7 del 30 de Septiembre de 1980.

⁶ El artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N°18.293 de 1984.

Como conclusión, los efectos del excesivo mal uso de esta norma, por parte de SII, evidencian un perjuicio económico a los patrimonios de los contribuyentes. Estas inconsistencias tributarias, generadas básicamente en las fiscalizaciones realizadas por el SII han sido producto de variadas modificaciones que ha sufrido la Ley, cambiando completamente el propósito inicial de la norma que era crear un sistema justo, simple y eficiente.

No hay que perder de vista que este artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tuvo un propósito que según se vayan actualizando sus modificaciones en el tiempo, este propósito no ha variado y por lo tanto no es entendible, como ha sido tal el aumento de su recaudación en el último tiempo.

Tanto ha sido la problemática que ha generado la aplicación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, donde en múltiples ocasiones el SII, incluso desconoce los elementos de un gasto necesario para producir la renta, establecidos en el inciso 1º del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que interpreta tan antojadizamente que incluso, utiliza elementos, criterios, definiciones o características de los gastos necesarios para producir la renta, que no se establecen en la ley, como se mostrara en los capítulos siguientes.

Con la intención que la presente investigación cumpla con los objetivos planteados y que su revisión o estudio sea amistoso para los lectores, este trabajo se ha dividido en siete capítulos.

Capítulo 1, Introducción y Objetivos de este Trabajo.

El Capítulo 2, pretende entregar una breve reseña de la evolución que ha experimentado la Ley sobre Impuesto a la Renta y las normas sobre Gastos aceptados en el periodo comprendido entre 1925 y 1964.

Como el estudio se enfocará en el inapropiado uso por parte de la autoridad tributaria de los denominados Gastos Rechazados, para efectos de recaudar mas para el estado y siendo este, uno de los temas que ha generado mas controversias en el ultimo tiempo entre los contribuyentes y la administración tributaria nacional, debido a que, los denominados gastos rechazados tienen norma expresa⁷ y el SII en distintas circulares y oficios ha interpretado esta norma, generando poca certeza jurídica en su aplicación, es en ese sentido que, la visión ética de un asesor tributario tiende a seguir lineamientos más bien conservadores para evitar contingencias a los contribuyentes, de lo contrario, la opción es litigar, con un escenario, muchas veces desfavorable para ellos. Esto debido a los criterios que el SII a planteado en las circulares u oficios, pero además en la realidad de una fiscalización.

⁷ Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Artículo 1° del DL N°824 de 1974.

Por otro lado, el contribuyente para determinar su renta afecta a impuestos, ocupa como base el resultado que se obtiene de aplicar los principios y técnicas contables, cuya metodología, en palabras sencillas, consiste en deducir de los ingresos brutos, los costos y los gastos que sean necesarios para la operación del negocio.

Es por tal motivo, que el interés de este trabajo, se centra en la definición y determinación de los gastos necesarios para producir la renta, lo cual permitirá determinar, los efectos tributarios que tienen en este sistema, aquellos gastos que no son considerados como tales y efectuar un análisis de la aplicación de la norma del artículo 21 de la Ley sobre impuesto a la Renta, la que muchas veces ha sido abusiva de parte del SII.

Esta situación, es la que preocupa al contribuyente, ya que el concepto de gasto necesario no está definido en la ley, sin embargo, el artículo 31 de la LIR⁸ establece que, podrán deducirse de la renta líquida imponible los gastos que sean necesarios para generarla, por lo que se presenta el siguiente cuestionamiento:

“¿Qué se entiende por gasto necesario para producir la renta?”

⁸ Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

Por otra parte, la Ley sobre Impuestos a la Renta, contempla normas especiales de control, las cuales han sido incluidas principalmente por reformas tributarias, tendientes a combatir la evasión y/o elusión tributaria, así nace el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, norma que establece presunciones que constituyen hechos gravados y afectos a este tributo.

En los Capítulos 3 y 4, se evaluarán los sistemas tributarios de los años 1974 a 1984, enfocándose a este último año, debido a que este fue de gran trascendencia, cuya vigencia se mantiene en gran parte hasta nuestros días. En la reforma del año 1984, se promulgó un nuevo artículo 21 que fue incorporado a la Ley sobre Impuesto a la Renta, además y con la idea de compatibilizar esa gran reforma, se creó, un registro especial denominado registro de fondos de utilidades tributables mas conocido como FUT. La norma establece la obligatoriedad de mantener un registro de las utilidades tributables por parte de los contribuyentes sujeto al impuesto de primera categoría en base a contabilidad completa.

En el Capítulo 5, se analizará el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, relativo a los gastos rechazados y los retiros encubiertos, revisando detalladamente las modificaciones y reformas contenidas en la leyes de los años desde 1986 al año 2014.

El Capítulo 6, estará enfocado principalmente a la contrastación de la hipótesis de incidencia, principio de legalidad y capacidad contributiva, relativo a este artículo 21.

El Capítulo 7, se destinará a las conclusiones y dar respuesta a todas las interrogantes que se fueron desencadenando en la medida que se avanzaba en la investigación.

Este trabajo, pretende ser una guía para los profesionales del área tributaria, para que conozcan el impacto de esta norma a la hora de verse enfrentado al análisis o entendimiento real de la aplicación de ella.

Entendiendo que, este tema, es de gran interés tanto para el legislador, los contribuyentes, como también para la institución fiscalizadora, todos podrían encontrar en este análisis, una visión histórica y más bien filosófica, además de elementos doctrinarios y legales que deben tomarse en consideración ante una eventual reforma a la norma de carácter anti elusiva.

Se comenzara este análisis realizando un recorrido histórico de la Ley de Impuesto a la Renta, la cual tiene su origen en la Ley N° 3.996 del año 1924, enfocando el interés de este estudio en la Reforma del año 1984, año en el que, se incorpora este nuevo artículo 21 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y hasta la reforma del año 2014 a través de la Ley N° 20.780.

Esta Actividad Formativa Equivalente a Tesis, tiene como gran objetivo, mostrar que el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta⁹, desde su incorporación a la LIR¹⁰, si bien ha tenido muchas modificaciones en el tiempo, que han generado de alguna manera una refinación de la norma, una estructuración de la misma, así como también modificaciones que han querido complementarla, con el objeto de cerrar algunos caminos para evitar la evasión del pago de impuestos por parte de los contribuyentes, esta norma no ha tenido modificaciones del objetivo último de su creación, evitar que los dueños de las empresas efectuaran retiros encubiertos a través de los gastos de sus empresas.

⁹ En adelante se usará las siglas LIR.

¹⁰ Ley N°18.293 del año 1984, efectuó modificaciones al Artículo 1 del DL 824 sobre Impuesto a la Renta.

EL sistema impositivo chileno, establecido a través de la Ley N° 18.293 del año 1984, estableció gravar con los impuestos finales¹¹, a los dueños de las empresas cuando estos retiraran utilidades¹² o en base a las distribuciones efectuadas a los accionistas en el caso de las Sociedades Anónimas. Esto significaba que se debía generar un sistema de resguardo o de control, toda vez que este sistema y con la tasa del 10% de impuesto de primera categoría en dicha época, que afectaba a las empresas, tasa muy por debajo de las tasas de los impuestos finales IGC¹³ o IA¹⁴. Los dueños de las empresas, podrían buscar como sacar esas utilidades sin pagar las tasas de los impuestos personales que eran bastante altas, con lo cual era entendible esta idea de buscar una norma de control¹⁵, como fue el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, existiendo a los menos 25% de diferencia de tributación entre dichas tasas, hoy las tasas de la primera categoría y las del IGC o IA, ya no tienen tanta diferencias, éstas van desde el 10% y hasta 17,45% en el sistema denominado semi integrado que existe actualmente¹⁶.

¹¹ Se deben entender el Impuesto Global Complementario (IGC) y el Impuesto Adicional (IA).

¹² Se debe entender socios de sociedades de persona, empresarios individuales, dueños de empresas individual de responsabilidad limitada (EIRL).

¹³ Impuesto Global Complementario (IGC).

¹⁴ Impuesto Adicional (IA).

¹⁵ Es una Norma Especial Anti Elusiva.

¹⁶ Artículo 14 B, de la Ley sobre Impuesto sobre la Renta (LIR).

Hoy en día, con los sistemas tributarios que tenemos, los contribuyentes podrían estar buscando alternativas para no pagar los impuestos personales, pero no es tan claro como en la época de la instauración del artículo 21, donde los contribuyentes de los impuestos finales buscaban alternativas para evitar el pago de sus impuestos personales. Esto por que hoy es menos gravoso el pago de dichos impuestos, a los que puedan, considerarse como retiros encubiertos de los dueños de las empresas, ya que los retiros encubiertos estarán gravados con los impuestos personales pero además se le aplicara una tasa del 10% de castigo si es posible determinar a quien específicamente este desembolso le produjo un beneficio o incremento de patrimonio y se le pueda asignar directamente.

Como el contexto de la época en que esta norma de control fue creada, no tienen nada que ver con el actual, ya sea por los cambios que se le han efectuado a la norma, como por los cambios a las tasas de los impuestos corporativos y personales, es relevante estudiar todas las modificaciones que esta norma haya tenido en el tiempo hasta la reforma del año 2014 y ver si dichas modificaciones o adecuaciones han hecho cambiar tan profundamente, el objetivo del artículo 21 de la LIR, toda vez que, las tasas de los impuestos corporativos y personales ya no tienen la distancia de la época de su incorporación a la LIR y es por ello que, la pregunta que se quiere resolver es relevante, esto es, por que la recaudación desde el año 2009 al 2018 utilizando el año 2009 como base del 100% de recaudación del tributo del artículo 21 de la LIR, ha tenido un explosivo aumento de recaudación del 1.359% al 2018, esto ha sido, por que, los contribuyentes de los impuestos finales, efectivamente han estado utilizando sus empresas para generar gastos que son propios de ellos, y así evitar pagar sus impuestos personales o el SII ha encontrado por medio de las fiscalizaciones o procedimientos de revisiones tributarias, las metodologías utilizadas por los contribuyentes para disminuir las bases imponibles de los impuestos, lo que ha hecho que la autoridad tributaria haya podido incrementar la recaudación de dicho tributo. Son preguntas que dan para muchas hipótesis y habrá que responder alguna de ellas.

Se podría desde ya decir que, el aumento de la recaudación, de este impuesto, es por que los contribuyentes han efectuado gastos en sus negocios para su propio beneficio y por ello que la autoridad tributaria ha sido muy categórica y drástica con ellos y han gravado con dicho tributo a las empresas.

Los dueños de las empresas han querido, buscar ventajas de la diferencias de tasas del impuesto corporativo y los impuestos personales, lo que hoy no tienen ninguna relación con la de los años de origen de esta norma y eso ha generado que muchos contribuyentes hayan sido descubiertos en el uso de gastos impropios del giro de la compañía y por ello la autoridad tributaria ha gravado dichos gastos con este tributo.

Tal como se dijo antes, la explosiva recaudación de este impuesto se produjo en estos últimos años, desde la incorporación de la norma general anti elusiva, esto, por que de alguna forma, mas que una norma que ha traído certeza jurídica, esta ha generado miedo desde la perspectiva de los contribuyentes, por cuanto por medio de esta norma el SII puede imponer penas mas allá de las de, cobrar reajustes, multas e intereses al no pago oportuno o completo de los impuestos, sino que puede solicitar la aplicación de las sanciones de las normas de simulación o abuso de la forma jurídica, establecidas en los artículos 4º bis, 4º ter y 4º quater todos del Código Tributario, las que no serian aplicables en esta circunstancia, ya que, esta norma es una norma especial anti elusiva.

La realidad de los criterios sustentados por el SII en el ultimo tiempo, han pasado muchas veces a ser des criterios legales tributarios y han intentado sustentar sus razonamientos en la idea de que, los contribuyentes no están siendo honestos en su actuar, en relación al pago de los tributos que les corresponderían pagar. La buena fe de los contribuyentes hoy es Ley, en el inciso segundo del articulo 4º bis del Código Tributario, señala expresamente “El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes”, por lo tanto, si esto lo establece una norma legal y es tan clara, es improcedente que el SII por su parte se olvide de ella y considere que todos los contribuyentes resultan infractores y por ello aplique una norma de este tipo, de un modo casi “persecutorio”. El SII no puede administrativamente, modificar, crear o extinguir normas tributarias, menos si ya están determinadas y definidas y su interpretación debe ser conforme a los principios de interpretación general del Código Civil¹⁷, que son las normas de interpretación de la Ley que rigen en nuestro país y no principios creados por el organismo fiscalizador, para poder interpretar y determinar conforme a su conveniencia, la aplicación de esta norma a su antojo, contraviniendo incluso las normas de la Propia Carta Fundamental¹⁸ en relación a esta materia, generando por esa vía una mayor recaudación.

¹⁷ Corresponden a las establecidas en los artículos del 19 al 24 del Código Civil.

¹⁸ Constitución Política de la Republica de Chile.

Conforme a todo lo señalado y a la realidad vivida día a día en el ámbito profesional, el SII esta utilizando desmedidamente y sin fundamentos esta norma y generando una incerteza jurídica en cuanto a cuales son las condiciones, características o elementos que deben tener los gastos para que sean aceptado como tal y puedan ser deducido de la base imponible del impuesto de primera categoría de las empresas.

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LOS GASTOS ACEPTADOS.

2.1 Primeras Expresiones de la Ley de la Renta.

Las primeras redacciones de una Ley sobre Impuesto a la Renta fueron presentadas en el año 1919, cuyo proyecto de ley fue enviado al congreso por el poder ejecutivo de la época, firmado por el Presidente de la Republica Sr. Juan Luís Sanfuentes y el Ministro de Hacienda Sr. Luis Claro Solar. Después de diversos cambios la ley fue promulgada recién en 1924, a través de la Ley N° 3.996 de dicho año, considerando seis categorías de impuestos con tasas fijas y distribuidas por tipos de rentas y por su origen.

En resumen estas categorías se dividen de la siguiente manera:

Primera Categoría: Enfocada a las **rentas de los bienes raíces**, establecía una tasa fija del 6% sobre el avalúo del bien inmueble pudiendo descontarse de la base imponible un 10% para las casas destinadas a la habitación y un 20% para las propiedades rurales o instalaciones industriales.

Segunda Categoría: Renta de Capitales Mobiliarios, establecía una tasa fija del 4,5% sobre el monto integro de la renta obtenida, siendo dicho impuesto retenido por las instituciones que pagan la renta.

Tercera Categoría: Renta de la Industria y el Comercio, se establecía una tasa general del 3,5% cuya base imponible se determinaba sobre la diferencia entre los ingresos brutos y deduciendo los gastos y amortizaciones necesarias para producir dicha renta, debiendo incluirse entre dichos gastos los impuestos fiscales y municipales pagados.

No se podían deducir como gastos:

- i. Los impuestos de la propia Ley de la Renta.
- ii. Los intereses pagados por las sociedades correspondientes a financiamiento realizados por los dueños vía “préstamos”.
- iii. Sueldos pagados a los dueños, cónyuge e hijos no emancipados.
- iv. Gastos relacionados con la casa-habitación de los dueños y su familia.

Quedaban exentas las rentas que no superaban los \$2.400 anuales (moneda de la época), y además se establecida una tasa especial del 2% para aquellos accionistas que hubieran pagado el 4,5% por ingreso de capitales mobiliarios establecido en la segunda categoría.

Cuarta Categoría: Rentas de la Explotación Minera o Industria Metalúrgica, se establecía una tasa general del 5% calculada sobre la base del producto neto, esto es, el excedente de los ingresos brutos descontados los gastos y amortizaciones inherentes a cualquier negocio minero o metalúrgico, consultándose una exención de un monto igual al referido en el número anterior.

Además se establecía la misma tasa especial indicada en el punto anterior.

Quinta Categoría: Sueldos, Salarios, Pensiones y Montepíos, se establecía una tasa del 2% sobre las rentas integrales recibidas incluyendo gratificaciones y premios, exceptuando sólo los gastos relacionados a traslados y viáticos.

Se eximían las rentas inferiores a los \$2.400 pesos anuales (moneda de la época).

Sexta Categoría: Rentas de Profesiones y de cualquier otra profesión lucrativa no comprendida en las categorías anteriores, establecía una tasa del 2% a las rentas derivadas del ejercicio de profesiones liberales o cualquier otra actividad con fines de lucro. La renta afectada a impuesto no podía ser inferior a treinta veces el monto de la patente municipal; del mínimo imponible determinado se podían descontar las cantidades percibidas a título de honorarios o sueldos en virtud a lo dispuesto en la quinta categoría de esta Ley.

Sin embargo, de igual forma se eximían las rentas inferiores a \$2.400 pesos anuales (moneda de la época).

La primitiva ley de la renta no incorpora el concepto de gasto rechazado como se conoce en la actualidad, tampoco un impuesto que grave la utilización de recursos por parte de los socios, una sanción al retiro encubierto y donde tampoco existían definiciones y restricciones que permitieran determinar que gastos eran aceptados para la disminución de la base imponible, y se podía visualizar en ese entonces que el legislador establecía algunos conceptos que no podrían deducirse de los ingresos brutos.

Las normas señaladas, distinguían en categorías las distintas rentas, creando en varias de ellas presunciones de gasto, sin embargo la tercera categoría establecía el mecanismo de determinación de renta muy similar a la renta líquida imponible que existe actualmente. Es en esta categoría, donde la norma establecía al menos cuatro conceptos que no podrían ser deducidos como gasto en la determinación de dicha base imponible .

Realizando un paralelo con la actual LIR, podemos identificar las similitudes de las normas de control y su evolución tanto en el concepto como en su aplicación.

Cuadro 1 : Comparación de Gastos No Imputables a la Renta Bruta.

	Antes (Ley N° 3.996 de 1924)	Actual (Ley N° 20.700 de 2014).
Impuesto a la Renta	Artículo 18 inciso 1°.	Artículo 21 inciso 3° N°2 y Art. 23.
Remuneraciones Socios	Artículo 18 inciso 2°.	Artículo 23 N°1 Letra b.
Retiros Incobstantes		Artículo 21 inciso 3° N°2.
Gastos de Casa Habitación	Artículo 18 N°3.	Artículo 21 inciso 3° N°3.

2.2 Reforma del año 1925¹⁹.

Durante el año 1925 se introdujeron dos reformas de importancia a la estructura del impuesto a la renta contenido en la Ley N° 3.996. Ellas consistieron en la creación del Impuesto Global Complementario (En Adelante IGC) y del Impuesto Adicional (En adelante IA), lo cual se explicará brevemente en los párrafos que siguen:

Incorporación del Impuesto Global Complementario (IGC).

Este tributo fue incorporado al texto de la Ley de Impuesto a la Renta por el Decreto Ley N° 330, publicado en el Diario Oficial de 12 de marzo de 1925. El impuesto gravaba las rentas anuales de las personas naturales exceptuando a las personas jurídicas que tuvieran domicilio en territorio nacional o no domiciliadas en Chile que reunieran las condiciones para considerarse residentes, estableciendo tasas progresivas de acuerdo al nivel de renta. (Concepto no preciso como se conoce en la actualidad).

¹⁹ Ley N° 3.996, publicada en el diario Oficial del 10 de junio de 1925. Establece un impuesto sobre las rentas

Modificaciones efectuadas a través del Decreto Ley N° 755 de 1925.

Esta modificación a la ley de la renta, estableció una nueva estructura, incorporando en el Título Sexto el Impuesto Adicional gravando a los no domiciliados ni residentes en Chile que percibieran ingresos de fuente chilena, establecidos de acuerdo a las seis categorías ya existentes.

2.3 Reforma de la Ley N° 15.564, de 1964²⁰

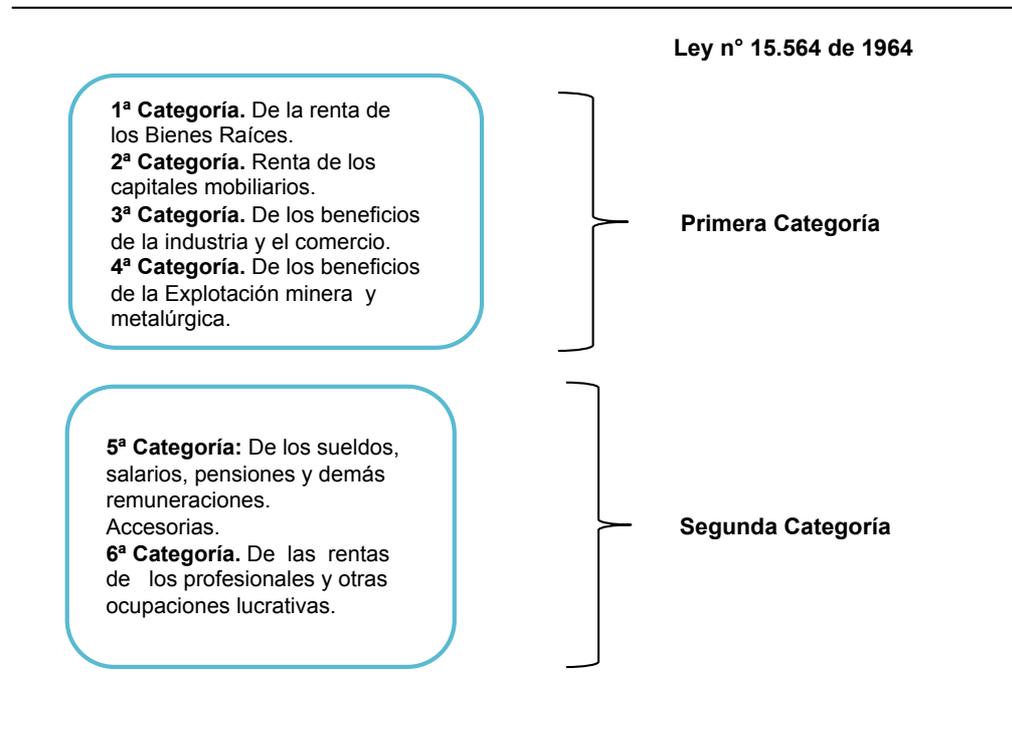
Esta nueva ley, entró en vigencia el 1° de enero de 1964 y se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 1974 (durante dicho lapso se dictaron numerosos textos legales que modificaron o complementaron sus disposiciones), en la que se refunden en dos grupos las seis categorías indicadas en la Ley N° 3.996 del año 1924 inicialmente, quedando como sigue:

- Primera Categoría: para las rentas provenientes de inversiones o negocios en que se requiera de un capital; y
- Segunda Categoría: para las rentas derivadas exclusivamente del trabajo.

En el siguiente cuadro se esquematiza la agrupación en los dos grandes grupos de categorías indicados en dicha reforma.

²⁰ Ley N° 15.564, publicada en el Diario Oficial del 14 de febrero de 1964.

Cuadro 2 : Cambios en los impuestos de categoría de acuerdo a la reforma de 1964.



La entrada en vigencia de esta ley también implica la modificación en el tratamiento impositivo de los siguientes ítems:

- i. Tratamiento de las rentas de los bienes raíces. En esta materia se innovó con respecto a la situación anterior al establecerse el gravamen parcial en la categoría y total en el IGC por las rentas efectivas de la explotación de bienes raíces.

- ii. Tratamiento de los dividendos. Se eliminó el impuesto cedular a los dividendos a fin de evitar la doble tributación en las categorías, manteniéndose su imposición para los efectos del IGC o IA según correspondiera.
- iii. Modificaciones al IGC, a fin de que la renta neta global reflejara de manera más certera, la real capacidad contributiva de los contribuyentes, se incluyeron dentro de ellas, las rentas exentas de los impuestos de categorías e Impuesto Global Complementario, aun cuando en este caso sólo para los efectos de la progresividad del tributo.
- iv. Con el mismo objeto, se refundieron las rebajas por cargas familiares, gastos de educación y gastos médicos o profesionales, expresándolas en porcentaje de sueldos vitales imputables como créditos directamente contra el impuesto.
- v. Establecimiento de un Impuesto a las Ganancias de Capital. La Ley N° 15.564 creó, dentro del Impuesto a la Renta, un gravamen especial a las Ganancias de Capital a fin de que los incrementos reales de patrimonio no se marginaran de la tributación.

- vi. Para estos efectos, se gravaron las diferencias patrimoniales, provenientes del mayor valor obtenido en la enajenación de ciertos bienes o derechos, como bienes raíces, pertenencias mineras, derechos en sociedades de personas, bienes del activo inmovilizado, derechos de agua, etc., excluyendo del impuesto, las diferencias nominales generadas por las fluctuaciones del valor de la moneda.
- vii. Nivel de las tasas. La nueva ley igualó dentro de la Primera Categoría el tratamiento de las rentas del capital, estableciendo para todas ellas una tasa general del 20%. Respeto de las rentas del trabajo, se mantuvo la tasa del 3,5% que gravaba a los sueldos, salarios y demás rentas clasificadas en la (ex – 5ª Categoría) y se rebajó la tasa de las rentas profesionales (ex – 6ª Categoría), del 22,05% al 7%.

3. SISTEMA TRIBUTARIO DEL AÑO 1974.

3.1 Razones Socio-Económicas de la Reforma Tributaria de 1974.

En general, nuestro país hasta la tercera década del siglo XX, ha tenido una política estatista, interna y proteccionista, los cambios a esta mirada macroeconómica se producen en la década del 70', de hecho, muchos sectores económicos y con distintas miradas ideológicas, ya veían que una economía proteccionista no era fructífera en los nuevos tiempos. La toma del poder en 1973²¹ fue un efecto de una economía con serios problemas, y los cambios se producirían de igual forma, de manera consensuada por los distintos actores, pero sin volver a cometer los errores del pasado, por lo que los cambios debían ser integrales, modificando una serie de políticas económicas y normativas, cuyo fin primordial era que Chile saliera de sus problemas deficitarios, de precios alterados ficticiamente, y de una economía cerrada y estatista.

²¹ Por los militares en el Golpe Militar del 11 de Septiembre de 1973.

Los cambios en las tasas arancelarias en busca de la apertura de la economía, se producía principalmente por la alteración de los precios internos, tanto con el impuesto a las compraventas como los costos de importación afectados con aranceles altísimos, en ese afán proteccionista, la idea de la disminución de los aranceles era otorgar cierta competitividad a nuestras exportaciones en el mundo.

Sin embargo esta apertura internacional, no podía ser efectiva sin el cambio general, direccionando los esfuerzos en la equidad, entre la empresa privada y la pública, además del fortalecimiento de la competencia perfecta y la autonomía del mercado, todo esto, requería de un cambio en la normativa tributaria, que fuera consecuente a la integración en las políticas públicas que se estaban llevando a cabo y , que de alguna forma se tradujeron en las principales normas de nuestro sistema tributario, buscando un mensaje de estabilidad y claridad por medio de las normas creadas.

En cuanto a los objetivos²², el sistema tributario que se quería implementar en Chile debía, como todo sistema tributario, ser justo, simple y eficiente. El ministerio de Hacienda de la Época señalaba en un documento presentado al país en relación al sistema tributario, lo siguiente “**Justo**, en tanto debe perseguir la máxima equidad posible; **simple**, en tanto no debe constituirse en traba de las iniciativas productivas y sociales; **eficiente**, en tanto debe provocar el máximo aprovechamiento de los recursos productivos en la mejor forma posible para el crecimiento y el bienestar de la población”

En este sentido se creó el marco normativo que determina nuestro sistema tributario utilizado hasta el día de hoy:

- D.L. 824 año 1974 → El que en su artículo 1º se aprueba el texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- D.L. 825 año 1974 → Ley sobre Impuestos a las Ventas Y Servicios.
- D.L. 830 año 1974 → En su artículo 1º se aprueba el texto del Código Tributario.
- D.L. 600 año 1974 → Estatuto de la Inversión Extranjera.

²² Análisis de la Reforma Tributaria en la década 1974-1983 documento presentado el 9 de agosto de 1984 en el seminario “Temas económicos de hoy” CEP.

Chile históricamente ha tenido una cuenta corriente fiscal deficitaria, y consecuencia de aquello, todas las políticas desarrolladas desde los años 30' hasta los 70', se basaban en la recaudación de fondos para solventar los gastos públicos. Debido a las políticas gubernamentales adoptadas en el gobierno de la Unidad Popular²³ entre los años 1970 y 1973, que se centraban en que el Estado era el principal proveedor social, lo que consideraba cubrir un alto volumen de necesidades, esto intensificó aún más esta trayectoria histórica. Lo anterior desencadenó en un desmedido crecimiento del gasto público y al poco tiempo de andar, terminó generando uno de los niveles más altos de déficit, una hiperinflación y una deuda externa sin precedentes hasta ese entonces.

Los ideales del gobierno y a la necesidad de obtención de recursos para cubrir todos los gastos públicos y sociales, provocó que se tomaran decisiones desastrosas en temas de políticas monetarias, una de esas medidas fue emitir unidades monetarias sin ningún sustento, lo que generó rápidamente un aumento en la inflación, llegando a niveles hiperinflacionarios. Otra fuente de obtención de recursos se basó en la expropiación de empresas privadas, principalmente productivas y bancarias.

Rápidamente ese tipo de políticas llevó a nuestro país a una crisis interna, reflejada en el desabastecimiento, endeudamiento externo, hiperinflación y un nivel de gasto público altísimo casi incontrolable.

²³ Este gobierno fue presidido por el Presidente de la República, señor Salvador Allende G.

El hecho que las propiedades privadas fueran expropiadas, no garantizaba para nada una ventaja, ya que como es sabido a nivel macro-económico, el estado jamás ha sido un buen administrador de recursos, generando niveles salariales sin relación alguna a las actividades realizadas, subvenciones, y una alta concentración de trabajo en el sector público, lo que aumentaba considerablemente los costos para el Estado chileno.

Los objetivos centrales que se plantearon por este nuevo gobierno²⁴, fueron como por ejemplo: la reducción inmediata del gasto público, esto se expresó en la salida de muchos trabajadores del sector público, para salir del ciclo deficitario, que no se revirtió sino hasta el año 1976 manteniéndose hasta el año 1981; la devolución de las empresas a manos de los privados, para que el mercado, que es el indicado para maximizar los recursos, volviera a estabilizar la economía, y disminuir a través de la eliminación de subsidios el gasto fiscal; obtener recursos a través de un nuevo sistema tributario; y la amortización de la deuda externa.

La necesidad de reestructurar y fortalecer la economía se centraba básicamente en la reasignación de los recursos, y que el mercado volviera a tener un rol preponderante en el crecimiento del país. Esto se abordó devolviendo la propiedad de las empresas a los privados, y por otro lado creando un marco legal que incentivara la utilización de estos recursos, sin generar inequidades entre diferentes sectores.

²⁴ La Junta Militar, que no fue elegida por el Pueblo sino que se tomo el poder el 11 de Septiembre de 1973, derrocando al presidente electo el señor Salvador Allende.

Para cumplir con estos objetivos se plantea un cambio al sistema tributario, pero con énfasis en cambiar la esencia histórica, que producto de múltiples adecuaciones se basaba principalmente en la recaudación, dejando de lado, las principales características de un buen sistema tributario, como lo son: la simplicidad, eficiencia y equidad.

La estructura existente hasta 1973 mostraba deficiencias respecto a la asignación de los recursos, generando discriminaciones entre los distintos sectores económicos; como también problemas desde el punto de vista de la redistribución. De lo anterior se infiere que al no tener una estructura general del sistema tributario claro, y al existir un gran número de franquicias y exenciones que erosionaban la determinación de la base imponible, no permitía alcanzar la recaudación necesaria para cumplir las políticas públicas, mostrando una norma más casuística sin un criterio general.

Si bien siempre los intentos estaban enfocados en crear un sistema progresivo, la estructura, que se mantuvo hasta 1973, tenía demasiadas franquicias y exenciones que hacían perder de vista tal progresividad, además de existir diferencias en las tablas del Impuesto global complementario entre las rentas de distintas fuentes.

Desde el punto de vista de los cambios introducidos a nivel tributario, el eje central de la recaudación se realizó a través de la adecuación de los impuestos indirectos, especialmente el conocido hoy como “Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA)”, dando un giro a lo que se conocía hasta entonces, que era básicamente un impuesto a las transacciones de compraventa, lo que provocaba un crecimiento en cascada de los precios, además que este sistema, generaba inequidades respecto de ciertas regiones y sectores económicos.

Este cambio se tradujo en gravar solo los aumentos de valor que se iban generando en cada uno de las etapas de producción y comercialización, controlando de esta forma el aumento de los precios, mediante el otorgamiento de un crédito por las compras de insumos, bienes de capital y servicios; y disminuyendo los costos de administración y fiscalización de este impuesto, debido a que el mecanismo proponía una forma de “autocontrol” mediante la oposición de intereses entre sus actores.

Respecto de los impuestos directos, principalmente el Impuesto a la Renta, se realizaron diversos cambios que se expresaron en el Decreto Ley N° 824, promulgado el 27 de diciembre de 1974; en primer lugar este viene a ordenar y estructurar el sistema tributario, que ya se venía aplicando desde 1964 a través de la reforma de ese año expresada en la Ley N° 15.564, que ya establecía solo dos categorías de tributación: la primera gravando las rentas cuya fuente es el capital, y la segunda categoría que grava solo las rentas provenientes del trabajo.

La estructura del impuesto a la renta hasta antes de la reforma de 1974, mantenía una determinación de bases imponibles demasiado heterogénea respecto de los ingresos de similares características, tasas diferentes y una regla general de tributación que se diluía, al existir regímenes sustitutivos.

Los cambios propuestos por esta reforma abordaban varios puntos que debían mejorarse, entre los cuales se podían identificar:

- i. El problema inflacionario, el sistema antes de la reforma, no permitía una base de cálculo de impuestos reales, un ejemplo de ello se encontraba en la determinación de la base imponible de primera categoría, que solo corregía el activo inmovilizado, dejando sin resguardo desde el punto de vista inflacionario el resto de las partidas que conformaban el patrimonio. Esto se modificó, mediante la aplicación de la corrección monetaria a todas las partidas no monetarias que componían el patrimonio. Respecto de las rentas personales se creó la Unidad Tributaria Mensual y Anual (UTM o UTA), en reemplazo del sueldo vital, esto perfecciona la progresividad del tributo, equilibrando las rentas que se gravaban mensualmente, respecto de las que se gravaban anualmente, lo que viene a mejorar desde el punto de vista de la equidad, la determinación del impuesto a nivel personal²⁵.

²⁵ IGC, que afecta a las personas naturales con domicilio o residencia en Chile.

ii. El sistema tributario existente hasta antes de la reforma, mantenía una desequilibrada asignación de los recursos, lo que se intensificó en el gobierno de la Unidad Popular que, dirigía estos recursos a la administración fiscal. Con la reforma tributaria del año 1974 se buscó mejorar la asignación de estos recursos mediante:

- Una menor distinción de tasas de acuerdo al tipo de sociedades, que hasta entonces visualizaba claros desincentivos a ciertas estructuras, como por ejemplo, la creación de sociedades de profesionales, que se gravaban con tasas más altas que a los profesionales independientes, otro ejemplo era la focalización de la recapitalización de utilidades para las sociedades anónimas, ya que era una de las únicas estructuras societarias que postergaba la tributación por la no distribución de dividendos.
- Se buscó regular que los Ingresos de una misma fuente se gravaran bajo un régimen general, y no en forma distinta respecto de la actividad o industria que la generaba.
- Por último se pretendió incentivar el ahorro, ya que la norma existente no daba señales para promover la inversión. Este punto no se mejoró sino hasta la reforma de 1984.

iii. Equidad, principalmente se trata de corregir la progresividad de los impuestos, eliminando las diferencias entre las distintas fuentes de la renta generadas en el IGC, dichas diferencias se producían ya que las tasas marginales de las rentas provenientes del trabajo eran más altas que las provenientes del capital, además de la posibilidad que tenían las rentas de capital para acogerse a exenciones y/o franquicias, que no existían para las rentas del trabajo.

Como se puede apreciar, los objetivos de la reforma tributaria del año 1974, tenía un objetivo más allá de solamente recaudar, aunque era una buena norma que fomentaba el crecimiento económico y que tendía al aumento de la recaudación, según Jorge Cauas²⁶, el Ministro de Hacienda de ese año, las reformas tributarias tienen como objetivo crear un sistema justo, simple y eficiente.

i. **Justo:** Un sistema tributario, que sea equitativo basado en el poder contributivo de las personas, y con un rol redistributivo, Cauas plantea el principio de la equidad horizontal y vertical:

- Equidad Vertical → Se establece con un sistema progresivo, a mayor capacidad contributiva, mayor carga tributaria.
- Equidad Horizontal → Establece una equivalencia en la carga sobre personas con la misma capacidad de pago de impuestos.

²⁶ Jorge Cauas – La Política Económica de la Apertura al Exterior en Chile (Reforma año 74).

Además, en este contexto se les aplicarían las mismas normas a las empresas públicas que a las privadas, de tal forma que estas no tuvieran una ventaja competitiva respecto de las empresas privadas.

ii. **Simple:** que no sea una norma obstáculo para la sociedad y el mercado, de tal forma que no sea, una desventaja competitiva para los contribuyentes del sistema tributario en el cual participan. Esto es, un régimen general de tributación, un mecanismo claro para determinar la base imponible, tasas equivalentes para un mismo hecho gravado y derogación de regímenes sustitutivos.

iii. **Eficiente:** desde el punto de vista de la asignación de los recursos, esencialmente se optó por una reforma neutra, que permitiera que el mercado se desarrollara naturalmente, sin que el estado lo afectara, y solo interviniera en los casos que fuera necesario regular.

Según lo indicado anteriormente, los cambios hechos a través de esta reforma se orientaron en la libre acción del mercado, sin distorsiones y solo creando fomento a través de un sistema de exenciones y/o franquicias no casuísticas, sino más bien general. Una filosofía que confía plenamente en la competencia perfecta de los mercados, solo regulando ciertos aspectos, para otorgar un modelo más equitativo y de fomento al emprendimiento de los sectores que lo necesitaran. Además, de un reordenamiento de las normas, que permitiera claridad de los resultados recaudatorios y del control por parte de la autoridad tributaria nacional.

3.2 Análisis del Sistema Tributario del año 1974.

El análisis de este sistema, se centra principalmente en las rentas cuya fuente de origen es el capital y su tributación final. Esto, debido a que el enfoque dado en este trabajo busca concluir el nacimiento de la norma de control establecido en el artículo 21 de la LIR después de la reforma del año 1984, año de su nacimiento e incorporación a la LIR.

En este sentido se revisaran los artículo 14 y 21 el texto original del Decreto Ley N° 824 del año 1974, en los cuales se establecen claramente el Sistema Tributario creado por estas reformas tributarias.

Es necesario indicar que, el concepto principal en esta reforma tributaria es, la determinación de una renta tributaria de carácter general determinadas por las sociedades, las cuales al ser percibidas o devengadas para los dueños de las empresas, nace la obligación tributaria de pagar los impuestos de carácter final²⁷.

²⁷ Se debe entender por Impuesto Final, el Impuesto Global Complementarios (IGC) y el Impuesto Adicional (IA)

En este análisis se podrá visualizar, el sistema de tributación aplicado en Chile a partir del año 1974, el cual fue promulgado en el Decreto Ley N° 824 (en adelante DL N° 824) de 1974, en el, se manifiesta la voluntad del legislador en aplicar un impuesto sobre las rentas obtenidas por las sociedades afectas al Impuesto de Primera Categoría, sin importar si estas son consumidas o reinvertidas en la misma sociedad por parte de sus dueños o socios, afectándolas con los impuestos finales en forma devengada por los socios de sociedades personas y percibidas en el caso de los accionistas de sociedades anónimas.

A continuación, se desglosará en detalle la aplicación y espíritu de este artículo.

“Artículo 14.- Las rentas que se determinen o correspondan a una **sociedad de personas**, de conformidad al Título II, se gravarán respecto de ésta con los impuestos de categoría que procedan. Dichas rentas, más todos los ingresos, beneficio y participaciones percibidos o devengados por la sociedad, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se entenderá que son percibidos o devengados por sus socios, en proporción a su participación en las utilidades, solo para efectos de los impuestos global complementario o adicional.

Sin embargo, tratándose de **sociedades en comandita por acciones**, los socios gestores tributarán con el impuesto global complementario o adicional respecto de su participación en las rentas percibidas o devengadas por la respectiva sociedad, y los accionistas tributarán con dichos impuestos por las rentas percibidas de la sociedad correspondiente; todo ello, sin perjuicio de la tributación que procede respecto de la sociedad y del crédito a favor de los accionistas a que se refieren los artículos 56, N.º 3 ó 63.o, en su caso.

En el caso de las **sociedades anónimas**, las rentas de dichas sociedades se gravarán respecto de estas con los impuestos que procedan y respecto de los accionistas, dichas rentas se gravarán únicamente cuando estos las perciban, y solo con los impuestos global complementario o adicional, sin perjuicio del crédito a que se refieren los artículos 56, Nº 3 ó 63, en su caso, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

3.2.1 Rentas cuya fuente son las Sociedades de Personas.

En el inciso primero del artículo 14 indicado anteriormente contenido en el artículo 1º del DL N°824 de 1974, sobre Impuestos a la Renta, se entiende por rentas generadas u obtenidas por una sociedad de persona, las rentas de capital que se encuentran gravadas en el Título II de esta ley, de acuerdo a la primera categoría, esto es, cuya base imponible se establece mediante la determinación de la Renta Líquida Imponible (en adelante RLI), según lo establecido en los artículos 29 al 33 de esta misma ley, lo que viene a ser una innovación, ya que hasta entonces no existía una metodología de determinación de los resultados tributarios de carácter general.

Luego de la determinación de la RLI se debe adicionar a estas rentas los beneficios que no son parte de la RLI, pero que, si son afectadas por el IGC o IA según sea el caso; un ejemplo de estas rentas que deben adicionarse, son los dividendos en el caso de las Sociedades Anónimas o utilidades sociales, conocidos como “retiros” en las sociedades de personas, estas rentas son excluidas expresamente a través del artículo 33 N° 2 de la LIR en la determinación, de la renta líquida imponible, solo para efectos de no aplicar el impuesto de primera categoría, pero paso seguido deben incorporarse a la base imponible del IGC, o IA según corresponda.

Lo particular de esta reforma es el carácter definitivo de sus impuestos, ya que al no ser un sistema que integra la tributación de las empresas con sus dueños, no generan impuestos provisorios, por lo tanto no se posterga la tributación. De acuerdo al art. 14 de la LIR²⁸, las rentas cuya fuente de origen sea una sociedad de personas se entenderán percibidas o devengadas por los socios, para efectos de la tributación con los impuestos personales, es decir, IGC o IA según corresponda. Cabe señalar, la importancia de la expresión “se entenderán percibidas o devengadas”, ya que las rentas aún cuando no sean retiradas de la sociedad por parte de los socios, serán objeto de tributación con los impuestos finales por parte de los socios en proporción a los porcentajes de participación en las utilidades que ellos mantengan según su pacto social.

El impuesto aplicado a los socios, es el IGC que sigue aplicándose progresivamente según su capacidad contributiva en base a las tasas de la tabla, siempre que el socio tenga domicilio o residencia en Chile, o bien un IA que es de carácter proporcional (no progresivo) si el socio no tiene ni domicilio ni residencia en Chile (extranjero).

²⁸ En adelante Ley de Impuesto a la Renta, D.L. 824 de 1974

Esto es un desincentivo claro al ahorro, inversión o reinversión en la misma sociedad y una carga tributaria alta para el socio, lo cual motiva a los inversionistas de este tipo de sociedades a no retener en la compañía las utilidades obtenidas, ya que las utilidades tributarias se encuentran con su obligación tributaria totalmente cumplida en abril del año siguiente a su percepción o devengo, y que al mantenerlas en la empresa volverán a generar una renta que será gravada de la misma forma, como fueron grabadas las capitalizadas.

Al no existir integración entre los impuestos de ambos niveles de tributación²⁹, la carga tributaria era mucho más alta para los inversionistas, lo que se traduce en una menor rentabilidad para estos, además, de un efecto en el tiempo que va desfinanciando a las empresas, incluso prefiriendo el apalancamiento con terceros antes que a través de los propios dueños. La carga más alta a la cual podía llegar un inversionista o socio de sociedad de personas era de un 69,5%.

En definitiva, la carga tributaria desde el punto de vista del socio inversionista estaba determinada por la suma de ambos impuestos, es decir, Primera Categoría y Global Complementario.

²⁹ Empresa: Impuesto 1ª Categoría

Socio: Impuesto Global Complementario

3.2.2 Rentas cuya fuente son producidas por una Sociedad Anónima.

Al igual que en las sociedades de personas, las rentas generadas por una sociedad anónima serán gravadas con el Impuesto de Primera Categoría, determinado sobre la RLI ya mencionada. Además de este impuesto, la Sociedad Anónima se deberá hacer cargo de otro impuesto, el del artículo 21 de la LIR³⁰, que comentaremos más adelante y que se conocía como Base Imponible de Tasa Adicional (BITA).

Respecto de la tributación de los accionistas de las Sociedades Anónimas, los dividendos se gravaran con IGC o IA según corresponda, solo respecto de las utilidades que estos perciban, es decir, por las distribuciones que realice la sociedad.

3.2.3 Rentas cuya fuente son sociedades en comanditas por acciones.

Respecto de la tributación de los socios de sociedades en comanditas por acciones, debemos distinguir el tipo de socio: Si es el socio es, el gestor, este tributará de acuerdo a las normas establecidas para los socios de sociedades de personas; si es el socio comanditario (accionista), este tributará al igual que los accionistas de Sociedades Anónimas, es decir, por la distribución de utilidad vía dividendo, sin perjuicio que deberá aplicarse de igual forma el impuesto de tasa adicional respecto de la porción de las utilidades correspondiente a este tipo de socio denominado accionista.

³⁰ Este impuesto será llamado a partir del año 1984, como Ex – Artículo 21 de la LIR.

3.2.4 Créditos otorgados a los accionistas de sociedades anónimas y en comanditas por acciones.

A su vez, se establecen créditos, pero específicamente a nivel de accionistas, incorporados en el art. 56 N° 3 de la LIR para los contribuyentes afectos al IGC y en el artículo 63 de la LIR, para los contribuyentes afectos al IA, como un beneficio contra el impuesto final resultante.

Este crédito sería de un 40% aplicado sobre las rentas gravadas, es decir, las mencionadas en el inciso segundo del n° 1 del artículo 54 de la LIR, del cual se desprende que este crédito será aplicado a los dividendos percibidos por el accionista; siempre y cuando las utilidades generadas en la sociedad anónima o en comandita por acciones, se hayan afectado por el impuesto del artículo 21 de esta misma ley. Lo que viene a mitigar el efecto de la tributación del impuesto de tasa adicional que ya grava las rentas que fueron originadas a nivel empresa, esto integra la tributación de las utilidades entre la sociedad y sus accionistas, solo con el objeto de evitar una doble tributación.

Las normas literales del artículo 56 de la LIR y 63 de la misma Ley establecen lo siguiente respectivamente:

“Artículo 56° - A los contribuyentes afectos a este impuesto se les otorgará los siguientes créditos contra el impuesto final resultante:

3° - La cantidad que resulte de aplicar un 40% sobre el monto de las rentas gravadas conforme al inciso segundo del N° 1 del artículo 54, siempre que hayan estado afectadas por el impuesto del artículo 21° .

Artículo 63° - A los contribuyentes afectos al impuesto de este Título se les otorgará un crédito contra dicho impuesto equivalente a un 40% sobre el monto de las rentas gravadas conforme al número 2 del artículo 58° , siempre que hayan estado afectadas por el impuesto del artículo 21° . Dicho crédito deberá ser deducido del monto del impuesto de este Título por los contribuyentes a que se refiere el N° 4 del artículo 74°, al momento de efectuar su retención respecto de dichas rentas.”

3.2.5 Impuesto Tasa Adicional Art. 21³¹ (conocido como BITA).

Como se mencionó anteriormente, la tributación del accionista, está determinada por la aplicación del IGC o IA pero sobre las rentas percibidas, sin embargo, a diferencia de lo que se venía aplicando hasta antes de esta reforma, para evitar la postergación de la tributación por la reinversión de las utilidades, se establece el impuesto de tasa adicional incorporado en el artículo 21 de la LIR, cuyo impuesto de carácter final viene a gravar las utilidades generadas por la empresa aun cuando estas no sean distribuidas. Es en este sentido que, se establecen los créditos antes mencionados para evitar así un sobre gravamen para los accionistas.

³¹ A partir de la Reforma de la Ley 18.293 de 1984, se denominará " Ex-artículo 21".

Respecto al impuesto de tasa adicional mencionado en el artículo 21 de LIR, este se calcula a partir de la RLI, adicionando todos aquellos montos percibidos o devengados durante el año y que no se encuentren formando parte de la citada renta líquida imponible, deduciendo: el impuesto de primera categoría que corresponde pagar por el mismo ejercicio y aquellos gastos que sean desembolsos y que la ley no acepta como tales, es decir, que sean asignable a algún socio.

Después de depurar la RLI de acuerdo a lo mencionado anteriormente y determinada la nueva base imponible de tasa adicional (BITA), se aplicará el impuesto cuya tasa es de 40%.

La norma literal del artículo 21 de la LIR, es el siguiente:

“Artículo 21.- Las sociedades anónimas y las en comandita por acciones constituidas en Chile pagarán, además del impuesto de esta categoría, una tasa adicional del 40% sobre la cantidad final que resulte de aplicar las siguientes normas:

1º.- Se adicionarán a la renta líquida imponible de primera categoría todas las cantidades percibidas o devengadas por la sociedad anónima o en comandita por acciones durante el ejercicio comercial respectivo y que no se encuentren formando parte de la citada renta líquida imponible, excluyéndose únicamente las cantidades percibidas en calidad de accionista de otras sociedades y siempre que estén afectadas en estas últimas por la tasa adicional.

2°.- Del total resultante de aplicar lo dispuesto en el número anterior se deducirá el monto del impuesto de primera categoría que corresponda pagar por el mismo ejercicio. También se deducirán los desembolsos de dinero y/o retiros de especies efectuados con cargo a los resultados del ejercicio, que la ley no acepta como gastos de la empresa, siempre que dichos desembolsos y/o retiros se hayan agregado en la determinación de la renta líquida imponible de primera categoría y cuyos beneficiarios estén identificados fehacientemente. En el caso de sociedades en comandita por acciones procederá la deducción de aquella parte de las utilidades que correspondan a los socios gestores. En ningún caso se deducirán las cantidades distribuidas a los accionistas, por su calidad de tales, como tampoco el monto del impuesto con la tasa adicional que se establece en este artículo. Para todos los efectos legales esta tasa adicional no tendrá el carácter de impuesto de Primera Categoría.”

3.3 Definición de Gastos Aceptados y Gastos no Aceptados.

Como hemos mencionado anteriormente la creación del régimen general de tributación incorporado a través de esta reforma, establece un mecanismo regular para determinar las rentas cuya fuente de generación son el capital, este régimen general consiste en gravar dichas rentas con el impuesto de primera categoría e impuesto de tasa adicional, a nivel corporativo, e IGC o IA, a nivel personal, determinando la tributación completa en cada ejercicio.

Desde esta perspectiva, la renta líquida imponible³² es el inicio de la determinación de las rentas que serán gravadas con el régimen general, estas se obtienen a través de la definición de ingresos, costos y gastos que el legislador establece en los artículos del 29 al 33 de la LIR, lo que tiene por objeto determinar los resultados tributarios de las sociedades a partir de los ajustes a los resultados financieros de estas y sobre la cual se pagaran el Impuesto de Primera Categoría y formaran parte de la Base Imponible de la Tasa Adicional.

³² Llamada "Renta Imponible de Categoría" de acuerdo al texto original del D.L. 824.

El interés de este trabajo se centra en la definición y determinación de los gastos que son considerados como tales desde el punto de vista tributario³³, para determinar qué efectos tributarios tienen en este sistema los que no son considerados gastos desde el punto de vista tributario.

El legislador define los gastos aceptados en el artículo 31 inciso primero de la LIR como norma general, además de establecer en numerales siguientes del mismo artículo casos particulares de gastos aceptados; de acuerdo a la norma general los requisitos copulativos que se han identificado para que estos gastos sean considerados como tales desde la perspectiva tributaria son los siguientes:

- Que sean necesarios para producir la renta.
- No hayan sido rebajados como costos de acuerdo al art.30 de la LIR.
- Que estén pagados o adeudados.
- Que sean del periodo comercial de la determinación de la renta.
- Acreditados o justificados en forma fehaciente.
- Que sean destinados al giro del negocio o empresa.

³³ En adelante "gastos aceptados".

Además en el artículo 33 N° 1 el legislador establece las partidas que deberán ser agregadas a la RLI siempre y cuando hayan disminuido la RLI declarada, con el objeto de incluirlas en la base imponible de primera categoría, lo que genera un aumento en dicha base. En general, lo mencionado anteriormente corresponde a las partidas que la norma rechaza como gastos por considerarse que son propias de los socios; en el caso particular de la adquisición de un activo inmovilizado o mejora que se haya contabilizado como gasto, siendo tributariamente un activo; y en general los gastos que no cumplan con los requisitos del artículo 31 de la LIR antes mencionado o que se rebajen de manera desmedida de acuerdo a los criterios de la misma ley o de la administración tributaria.

Ambas normas en conjunto detonan la definición de que gastos pueden ser imputados a la renta bruta como tales y cuales no. Los gastos que sean considerado rechazados por la norma, incrementan la base imponible, aumentando la carga tributaria en la primera categoría, pero además influyen directamente en la tributación personal de los socios, debido a que esta renta, neta de impuesto de primera categoría, será la base imponible de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, para los socios de las sociedades de personas.

En las sociedades de personas, un gasto rechazado, como la remuneración del cónyuge, que se imputa a la renta financiera, genera una doble tributación ya que el socio de esta, deberá incorporarla a la base de su impuesto global complementario, que corresponde a la utilidad tributaria neta de primera categoría, determinada mediante el cálculo de la RLI donde esta agregada la remuneración del conyugue. Además, de que el beneficiario de esta renta, en este caso el cónyuge, deberá declararlo y pagar el impuesto que corresponda como una renta cuya fuente es el trabajo, afectándolo con impuesto único de segunda categoría. Sin embargo esa renta ya fue consumida en la empresa, generándose una tributación incluso más alta que la propia renta inicial, lo que escapa de toda lógica. Si bien esa doble tributación se genera en términos reales cuando hay relación entre el beneficiario de la renta y el socio, son dos individuos diferentes por lo que no se genera doble gravamen jurídico, desde el punto de vista de la equidad tributaria constitucional, pero sí un perjuicio desde el punto de vista patrimonial.

De lo expuesto anteriormente, podemos inferir que el fondo es evitar que se diluya la renta a través de elusiones por relación entre las partes, pero cabe preguntarse qué sucede cuando esa relación no es tal, por tanto esto queda a juicio de la administración tributaria en su labor fiscalizadora.

Esta inequidad se acrecienta cuando observamos que el tratamiento en la sociedad anónima, donde se elimina esa doble tributación, dado que no se genera el gravamen del impuesto de tasa adicional, ya que según el artículo 21 ese gasto es asignable al beneficiario y por tal deducible de la base imponible de este impuesto, solo gravándose la renta de primera categoría al agregarse este gasto rechazado, y gravando al beneficiario efectivo de la renta de la remuneración, con el impuesto de segunda categoría.

Las inequidades antes mencionadas y las incoherencias en la aplicación y redacción en la norma, serán abordadas en los próximos capítulos a fin de concluir si la norma de control del artículo 21 se integra al sistema o sigue un camino independiente, como una norma especial anti elusiva.

Después de analizar el sistema tributario incorporado en el año 1974, respecto de los gastos aceptados y rechazados, podemos concluir que no existe la necesidad de una norma de control que permita liquidar impuestos por los gastos que no cumplan con los requisitos para ser considerados como tales y que sean desembolsos efectivos de dinero, como lo hace el actual artículo 21 de la LIR, sino que basta con la regulación establecida en el artículo 31 de la LIR, en concordancia con los ajustes a la RLI del artículo 33 N° 1 de la LIR, para que se graven dichos gastos que pueden ser entendidos como retiros encubiertos o una utilización de fondos con fines personales, ya que cualquier incremento en la renta tributaria producto de agregados por gastos no aceptados tributariamente, terminaran en la base Imponible del IGC de sus socios, en el caso de sociedades de personas o en la renta del beneficiario identificable en el caso de las sociedades anónimas.

4. SISTEMA TRIBUTARIO DEL AÑO 1984.

4.1 Antecedentes Históricos Reforma del Año 1984.

Observando la evolución de los 10 últimos años desde la reforma tributaria de 1974, es innegable que se visualizan mejoras desde el punto de vista de la estructura normativa y la simplicidad de su aplicación, aunque siempre los esfuerzos parezcan escasos.

La mejora sustancial de aquella reforma fue respecto de la equidad y de la asignación de los recursos, en la primera, se establece una adecuación a la progresividad que tiende a gravar más a las personas con mayor poder contributivo, basándose en el principio de la equidad vertical y horizontal.³⁴ Respecto a la asignación de los recursos, el legislador buscó que el sistema fuera neutral, es decir, que no distorsionara las decisiones de las personas o del mercado, sin embargo, se podrá notar que la reforma propuesta en el año 1984, buscaba influir en las decisiones de los contribuyentes, sobre todo en la de los inversionistas nacionales y extranjeros. La neutralidad que se desprende de la lectura de la norma, más bien tiene por objeto crear una economía de libre mercado, la que es consagrada también a nivel de la Constitución Política de la República, esto se aprecia en la eliminación de los regímenes especiales o sustitutivos, prevaleciendo un régimen general que no beneficia a un sector específico en perjuicio de los otros.

³⁴ La Equidad Vertical, apunta, en términos generales, a que mientras más rentas obtiene un contribuyente mayor contribución debe efectuar, proporcional o progresivamente. La Equidad Horizontal apunta, en términos sencillos, a que contribuyentes con igualdad de rentas, debieran tener una carga tributaria similar, en particular cuando desarrollan actividades no beneficiadas sectorial y excepcionalmente bajo consideraciones muy justificadas.

En el año 1984, se establece una nueva reforma a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenido en el artículo 1º del D.L. 824 de 1974, reforma que cambia el sistema tributario y que es, el que se mantiene hasta el año 2014. En esta, se viene a intensificar los puntos que no se abordaron en el año 1974, uno de los más preponderantes es el incentivo al ahorro y a la inversión.

Este factor es sustancial al momento de tomar la decisión política de modificar el sistema tributario que se mantenía hasta el año 1983, el que evidenciaba un incentivo al consumo de las utilidades generadas en las sociedades de personas, además de una carga tributaria alta que disminuía el retorno esperado por los inversionistas, ya que al no existir integración entre los impuestos de primera categoría y los impuestos personales o finales, la tributación total desde el punto de vista del empresario, era la suma de ambos impuestos.

4.1.1 El Ahorro y la Inversión

Las personas destinan una porción de sus ingresos para cubrir sus necesidades de vida, la otra porción la destinan al ahorro o bien a la compra de bienes productivos o de capital ($I=C+A$)³⁵.

³⁵ I= Ingreso; C= Consumo; A= Ahorro

Cuando las personas ahorran e invierten, buscan alguna rentabilidad, este es el costo de oportunidad de consumir estos recursos hoy, por otro lado, una inversión activa, es decir, como entidad productiva, busca maximizar dicha rentabilidad, debido al riesgo inherente del negocio, una mayor carga tributaria, se contrapone a tales fines, disminuyendo el interés de las personas a postergar el consumo y también la inversión.

Se sabe que, la inversión solo se realiza con recursos que no tienen como destino el consumo, la necesidad de consumir ciertos bienes y servicios, no se vulnera por la aplicación de impuestos. De lo anterior se desprende que un impuesto eficiente debiera gravar el consumo, y no el ahorro. Sin embargo, un impuesto al consumo sólo se limita a los gastos de vida de una persona, lo que a primera vista va en desmedro de una política recaudatoria, por tal razón, los esfuerzos deben estar en que estos recursos no gravados cumplan con el objetivo central que es generar un mayor producto interno bruto o un mayor crecimiento del país.

Como se ha dicho, para los contribuyentes, los impuestos siempre son una carga que disminuye su rentabilidad o la de sus negocios, el desincentivo al ahorro genera que estos recursos se consuman hoy lo que de acuerdo al sistema tributario propuesto en 1984 se traduce en tributación final, lo que se busca es conseguir una buena asignación de los recursos, en tanto, un incentivo al ahorro se traduce en inversión, lo que hace crecer en el largo plazo la economía e indirectamente aumenta la recaudación fiscal para solventar el gasto público, ya que a mayor producto interno bruto (PIB), mayor es la recaudación, tanto por la vía de la generación de mayores incrementos patrimoniales, como por la vía del aumento en el valor agregado de los productos³⁶.

La estructura tributaria existente hasta 1983, generaba una pérdida neta de los beneficios, lo que jamás podría ser considerado como una neutralidad para el mercado, esto, enmarcado en los cambios de las políticas económicas históricas que se querían revertir³⁷. Sin embargo, se puede decir que esta neutralidad, en las decisiones de los contribuyentes, no existía, ya que la tributación incidía directamente en los bolsillos de las personas. La neutralidad que buscaba la norma era, que al analizar un proyecto de inversión este no dejara de efectuarse o realizarse por efecto de los tributos.

³⁶ Se entiende como Producto Interno Bruto a la sumatoria de todos los valores agregados en la economía, esto aumenta la recaudación vía impuesto IVA.

³⁷ Políticas proteccionistas y estatista, ver capítulo 3.1

Desde el punto de vista de la inversión, como se menciono anteriormente, la rentabilidad esperada era clave, la no integración de los impuestos hasta 1983, incrementaba el detrimento de esta rentabilidad, por lo que la reinversión, solo podría suceder por otros factores, por ejemplo la ventaja competitiva de un determinado negocio que requiriera de mayor capacidad productiva y por tal mayor financiamiento, aun así, era mucho más conveniente endeudarse con terceros que con los propios dueños de las empresas, obviamente esto genero un incremento en la colaciones bancarias.

Las cargas tributarias totales máximas se encontraban en el orden de un 66% relacionadas a las sociedades de personas, y un 59,2% relacionadas a las sociedades anónimas. La tributación por todas las utilidades generadas por la sociedad más la no integración de los impuestos en los diferentes niveles, evidenciaba el interés recaudatorio a diferencia de lo que se planteó en 1974, sin embargo, una mayor carga tributaria no garantiza una mayor recaudación, y esto está estrictamente ligado con la asignación de los recursos y la teoría de la Curva de Laffer, que establece que no necesariamente un aumento en las tasas de impuestos garantizan un aumento en la recaudación, esto se verifica al determinar cómo esta carga tributaria, desfinanciaba o encarecía el financiamiento de inversiones, estancando la economía y disminuyendo el incremento de las utilidades y por ende de los patrimonios.

4.1.2 Modificación al Sistema Tributario cuya fuente de generación de utilidades eran las Rentas del Capital.

Lo mencionado anteriormente se visualizó a los 10 años de andar de la reforma del año 1974, es en este sentido que, se buscó un mecanismo que permitiese evitar que las sociedades se descapitalizaran por tal desincentivo a la reinversión, en parte, la solución se encontraba en el sistema de tributación existente en la reforma de 1964, respecto de las sociedades anónimas, cuyo mecanismo de tributación se basaba en la aplicación de los Impuestos personales³⁸ a los accionistas solo respecto de las distribuciones de dividendos que realizaban las Sociedades Anónimas, eso sí, sin la integración del impuesto de primera categoría con los impuestos personales, postergando la tributación por las utilidades reinvertidas (no distribuidas).

³⁸ Impuestos personales corresponden al Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, según sea el caso.

Dicha norma no era equitativa, ya que los socios de sociedades de personas no podían postergar la tributación a nivel personal respecto de las utilidades reinvertidas. Con la reforma de 1974, y la aplicación del Impuesto de Tasa Adicional³⁹ se obtuvo cierta equivalencia en la carga tributaria, ya que este impuesto actuaba como un anticipo de los impuestos personales, pero lo limitaba a la alícuota de primera categoría y el 40% de Impuesto de Tasa Adicional, y solo se produciría la tributación completa cuando existieran distribuciones de dividendos. Esta inequidad en la tributación entre tipo de sociedades⁴⁰, es histórica, ya que al parecer el legislador tiende a creer que las grandes inversiones se producen a través de las sociedades de capital o Sociedades Anónimas (S.A.), por la capacidad de reunir gran cantidad de fondos, sin embargo esta inequidad solo ha generado actitudes de adecuación ante las cargas impositivas, lo que hoy en día se conoce como elusión tributaria, alterando la neutralidad de los negocios y toma de decisiones ante diferentes figuras tributarias.

Con la reforma de 1984, la tributación final se encuentra en la aplicación de los impuestos personales, creándose la obligación solo cuando las utilidades generadas en las sociedades fueran consumidas por sus dueños o accionistas, es decir, cuando se efectúen los retiros en el caso de las sociedades de personas, o la distribución de utilidades o dividendos en el caso de las sociedades anónimas.

³⁹ Ex art 21 (D.L. 824 de 1974 - Texto Original)

⁴⁰ Modificación de la Ley N°20.630 donde equipara los efectos tributarios entre los socios de Sociedades de Personas y los Accionistas.

Esta reforma se materializa a través de la ley 18.293⁴¹, promulgada el 26 de enero de 1984, y propone principalmente dos cambios relevantes, disminución de tasas y cambios en las bases imponibles, principalmente de las rentas cuya fuente generadora de utilidades es el capital:

- a) Disminución de tasas: se disminuyen las tasas del impuesto único de segunda categoría (en adelante IUSG) y se deroga la aplicación de la tasa aplicada a los profesionales independientes, además de adecuar las tasas del IGC para que mantengan las equivalencias con las del IUSG.

En resumen, la tributación a nivel de las empresas no ha variado fundamentalmente, con ocasión de los cambios introducidos por el artículo 14° de la LIR, debido a que éstas continúan afectas a impuestos, bajo las mismas normas y condiciones imperantes con anterioridad a esta reforma, todo esto sin perjuicio de las normas establecidas en el nuevo artículo 21, y con la salvedad que el impuesto de Primera Categoría constituirá ahora un crédito contra los impuestos finales, según corresponda, rebaja que operará en relación a las rentas que se declaren en los citados impuestos personales, siempre y cuando también las referidas rentas hayan sido gravadas por el impuesto de Primera Categoría en la oportunidad de su generación u obtención.

⁴¹ Publicada en el Diario oficial 31 de enero 1984. Establecía diversas normas sobre Impuesto a la Renta y para tales efectos, modifica los decretos leyes 824, de 1974 y 910, de 1975.

Con referencia al impuesto del artículo 21 de la LIR (llamado posteriormente Ex Artículo 21), este gravamen que afectaba a las sociedades anónimas y en comandita por acciones, constituidas en Chile, por los años tributarios 1985 y 1986, continuarían afectos al citado tributo, el cual se aplicaría transitoriamente en dichos períodos bajo las mismas normas establecidas al 31 de Diciembre de 1983, pero con tasas rebajadas de 30% y 15% respectivamente⁴², conforme lo dispuesto en el artículo 3º transitorio de la Ley N° 18.293, de 1984, derogándose a contar del año tributario 1987.

Estos cambios hace innecesaria la aplicación del impuesto de tasa adicional (BITA), establecido en el artículo 21 del texto original del D.L. N° 824, que se aplicaba para las sociedades anónimas y en comandita por acciones, sin embargo la derogación de este impuesto fue a través de disminuciones parciales hasta su total desaparición en el año tributario 1987.⁴³

⁴² Artículo 3 Transitorio ley N° 18.293 de 1984.

⁴³ Artículo 3 Transitorio ley N° 18.293 de 1984

A través de lo descrito anteriormente, se aprecia que esta reforma abordó el problema del desincentivo al ahorro e inversión que existía hasta la reforma anterior, esto se realizó a través de la postergación de la tributación de los impuestos finales, inclusive ampliando esta postergación a cualquier forma de reinversión, lo que fue cambiando en el tiempo para perfeccionar dicho concepto. Pero además crea un efecto neutro para el inversionista sobre el impuesto de primera categoría que se integra con los impuestos personales, cobrando relevancia desde el punto de vista de la recaudación como un impuesto de carácter provisional, que es un anticipo en contra de los impuestos finales, disminuyendo la carga tributaria total para los inversionistas.

Este sistema fue innovador y produjo paulatinamente los cambios deseados en la economía, criticado hoy por estar dirigido solo a los niveles que tienen la capacidad de ahorro y de planificar estructuras que permitan maximizar sus ventajas, ya que, las personas que solo obtienen rentas provenientes del trabajo tienden a tributar por el total de sus rentas, solo disminuyendo su carga a través de franquicias y/o exenciones que contempla la ley. Sin embargo este sistema no exime de la tributación a los inversionistas, sino que solo consagra la postergación de la tributación final hasta el momento del retiro de las utilidades o la distribución de ellas a los contribuyentes afectos a los impuestos finales.

4.2 Análisis del sistema tributario del año 1984.

Como se expuso anteriormente la reforma de 1984 viene a resolver problemas no abordados en la reforma de 1974, esto, se desprende claramente del mensaje del ejecutivo, el cual manifiesta que el sistema tributario existente hasta 1983 desalienta el ahorro a nivel personal y la inversión tal como lo señala el párrafo segundo del mensaje⁴⁴.

“La actual estructura del impuesto a la renta, que grava tanto las rentas percibidas como las devengadas, no solo desalienta el ahorro a nivel personal, minimizándolo a nivel global, sino que también es un factor que coopera a que la relación deuda - capital de las empresas, sea excesivamente alta, con la consecuente inestabilidad que ello acarrea. Por otra parte, el actual sistema impositivo a la renta castiga mayormente a los proyectos de rentabilidad variable, entre los cuales se encontrarían varios de aquellos en que el país tiene ventajas comparativas”.

La reforma propuesta no solo busca incentivar el ahorro si no también adecuar la estructura financiera de las empresas, además de permitir mover las inversiones hacia otros negocios más rentables, otorgando una neutralidad tributaria no solo al reinvertir las utilidades en la misma sociedad, sino que también al reinvertirla en otras sociedades, de esta forma, se genera un incentivo a la inversión más dinámica.

⁴⁴ El mensaje del presidente de la república a la Exema: Junta de Gobierno, fechada el 15 de Noviembre de 1982.

Existían intenciones de generar una estructura tributaria más equitativa respecto de las personas naturales que recibieran rentas distintas a las empresariales, buscando que estas tuvieran la posibilidad de tributar por las rentas consumidas y no por el total de ellas, figura que resultó difusa de llevar a cabo, y que hoy en día resulta la discusión central de si este modelo propuesto, que es el que existió hasta el año 2014, fue progresivo desde el punto de vista de la capacidad contributiva.

Por último, se reconoce que este modelo tiende a recaudar menos sobre todo en los años de inicio de aplicación, pero con aspiraciones de que el crecimiento esperado en la economía a largo plazo, compense esta menor recaudación, es decir, una política austera en post del termino de la recesión y con aspiración a una economía mas pujante y creciente. Sin embargo esta reforma viene acompañada de cambios impositivos en otros ámbitos para no afectar el gasto público.

4.2.1 El Nuevo Sistema Tributario.

En el artículo primero N° 1 de esta Ley⁴⁵, se establecen diversas modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, cambiando su estructura actual de gravar las rentas percibidas o devengadas a nivel de dueños de las empresas, por la aplicación de los impuestos finales al efectuar por parte de los dueños los retiros de las utilidades tributarias de ellas. En los números que contiene este artículo se tratan diversas materias, sin embargo, este trabajo se enfocara principalmente a los cambios introducidos a los artículos 14 y 21 contenidos en el artículo 1° del Decreto Ley 824 de 1974.

Con anterioridad a la dictación de la Ley N° 18.293, el esquema de tributación impuesto a los contribuyentes de la Primera Categoría obligados a determinar sus rentas efectivas en base a un balance general con contabilidad completa, consistía básicamente en que se afectaban con impuestos en el período de la generación u obtención de las rentas. Así, las empresas estaban afectas con el impuesto de categoría sobre sus rentas, tanto percibidas como devengadas; por su parte, el empresario individual o socios de sociedades de personas debían satisfacer de inmediato sus impuestos personales sobre la totalidad de tales beneficios, vale decir, renta imponible en la cual se comprendían los gastos rechazados, agregándolos en la misma oportunidad que las empresas, en las bases imponibles de los

⁴⁵ Ley N° 18.293 año 1984

IGC o IA, según correspondiere. Conviene recordar que la tributación de los accionistas de sociedades anónimas o en comanditas por acciones, en los citados impuestos personales, incluían únicamente las sumas percibidas o distribuidas por las referidas sociedades anónimas, lo que no alteraba lo expresado precedentemente, debido a que tal situación se tendía a compensar o a corregir tributariamente hablando a través del cobro del Impuesto de Tasa Adicional del ex artículo 21º de la LIR, que se aplicaba a nivel de las sociedades respectivas.

Ahora bien, el principal problema o inconveniente que se planteaba respecto de la modalidad tributaria antes señalada era que tal como estaba concebido el sistema tributario de la época, se gravaban incluso las utilidades que se encontraban invertidas en la misma empresa. Es por ello por lo que se estimó conveniente modificar o adecuar la estructura impositiva en cuestión, estableciéndose una nueva forma de tributación que no afectaría las reinversiones de utilidades a nivel de las empresas.

Dicha normativa consiste, básicamente, en gravar las utilidades generadas por las empresas con el impuesto de Primera Categoría, el que se mantiene como tal, pero con el carácter de crédito contra los impuestos finales, según corresponda, los cuales se devengan en la medida que se efectúen retiros por parte de los propietarios o socios de las empresas, o se efectúen distribuciones de dividendos a los accionistas de las respectivas

sociedades, con excepción en el caso que las mencionadas utilidades fueran destinadas a determinadas inversiones que la propia ley autoriza.

En otras palabras, las utilidades generadas por las empresas proseguirán afectas al impuesto de categoría correspondiente en el período de su devengo o percepción; pero, si se capitalizan o mantienen en las mismas empresas o se invierten en otras empresas, cumpliendo los requisitos establecidos en la LIR, el gravamen con el IGC o IA, según proceda, no se devenga o se posterga su tributación, hasta que no haya retiro o distribución de las cantidades imputables a utilidades tributarias del mismo ejercicio o anteriores.

De acuerdo al texto de la disposición transcrita, los contribuyentes de la Primera Categoría que se encuentran afectos a la nueva modalidad impositiva, son aquellos que están obligados a determinar o a declarar sus impuestos en base a renta efectiva con contabilidad completa, en concordancia con las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por consiguiente, se excluyen de dicha forma de tributación todos aquellos contribuyentes que no se encuentran en la situación antes prevista, vale decir, los que determinen y declaren sus rentas efectivas a través de una contabilidad simplificada, aquellos cuyas rentas no están sujetas al impuesto de categoría del Título II de la LIR, o sea, que no estén gravadas con este tributo, y los acogidos al régimen de renta presunta.

Respecto de los contribuyentes sujetos a un régimen de presunción de renta, y que, de conformidad con las propias disposiciones que regulan dichos sistemas de tributación, estas normas establecen que estos contribuyentes también pueden acogerse al sistema general de tributación a que se refiere el artículo 14º en análisis, en la medida que opten por tal modalidad y a su vez, determinen y declaren sus rentas efectivas mediante un balance general, según contabilidad completa. Entre éstos se encuentran los siguientes contribuyentes: Agricultores (Art. 20, N 1, letra b), inciso segundo); personas que exploten bienes raíces no agrícolas (Art. 20º N° 1, letra d); mineros de mediana importancia (Art. 34º, N°1, inciso cuarto), y personas que exploten vehículos destinados al transporte de carga ajena y pasajeros (Art. 34º, N°3, inciso segundo).

El título IV de la misma Ley, nos señala que todas las remesas al exterior se considerarán como retiradas de las empresas por lo que se les aplicará el impuesto adicional correspondiente cuya tasa era del 40%, de la época, actualmente 35%.

También se establece la tributación final de las sociedades afectas a los regímenes de renta presunta, tales rentas, se entenderán retiradas en el periodo de origen y percibidas por los dueños en proporción a su participación en las utilidades de la sociedad. En el caso que el socio de la sociedad de personas, afecta al sistema de presunción de renta, sea una sociedad anónima, estas rentas presuntas, pasaran a formar parte de sus

rentas efectivas, por tal, seguirán la tributación de la distribución de dividendos que otorgue ésta a sus accionistas.

Por otro lado, se establece una postergación en la tributación de los impuestos finales⁴⁶, para los socios de sociedades de personas y los empresarios individuales que reinviertan los retiros efectuados de la sociedad que origino esas rentas a otras sociedades que también determinen sus rentas efectivas en base a balance general y con contabilidad completa (Contribuyentes afectos a la Primera Categoría). De esta forma, se permite cierta movilidad de las inversiones, de lo contrario las inversiones se inmovilizarían en los mismos sectores que generan las rentas, desaprovechando otras oportunidades de negocios. Con la reforma del año 2014, estas posibilidades fueron derogadas totalmente⁴⁷.

Finalmente también postergación de la tributación de los impuestos finales en las reorganizaciones empresariales, esto es, en la transformación de sociedades, divisiones y fusiones, mientras las utilidades no se consuman y se mantengan en las sociedades subsistentes.

⁴⁶ Título III y IV del DL 824, Impuestos Personales.

⁴⁷ Las reinversiones de Utilidades Tributarias de sociedades de personas, efectuadas por contribuyentes del IGC e IA, pudieron realizar estas hasta el año comercial 2015.

4.2.2 Integración del Impuesto Corporativo con los Impuestos Finales.

En la Ley 18.293 del 1984, se integró el impuesto a la renta personal con el de las empresas. Los impuestos pagados a nivel corporativo pasaron a constituir un crédito en contra de los impuestos personales⁴⁸, para quienes hayan realizado retiros o hubieran percibido dividendos. El impuesto a las empresas ya no fue mas un impuesto final, sino por el contrario se convirtió en un anticipo de los impuestos finales, pasando a convertirse en un crédito contra dichos impuestos, al momento de efectuar los retiros por parte de los socios o al momento de realizarse la distribución de los dividendos por parte de las sociedades anónimas a sus accionistas. La integración del impuesto a la renta evitaba la doble tributación, lo que constituía parte fundamental del espíritu de esta reforma, ya que se consideraba que dicha doble tributación desincentivaba el ahorro y la inversión, desde el punto de vista de la mayor carga tributaria para los dueños de las empresas.

⁴⁸ Como ya se ha dicho, el termino impuestos finales o personales, corresponde a los impuestos Global Complementario, que lo pagan las personas naturales con Domicilio o residencia en Chile y el Impuesto Adicional que lo pagan todas las personas sin domicilio ni residencia en Chile.

Esta integración se materializa en la modificación del artículo 20 de la LIR que, establece que el impuesto de primera categoría se podrá imputar como crédito contra los impuestos personales⁴⁹, en concordancia con lo establecido en los artículos 56 N°3 y 63 de la LIR, los que también se modificaron para tales efectos, ya que estos artículos se referían al crédito por impuesto de tasa adicional que se deroga en forma escalonada en el tiempo, como ya fue dicho anteriormente.

De esta forma, se disminuye la carga tributaria que se producía al generar la tributación en ambas etapas⁵⁰, quedando la tributación definitiva postergada solo al momento del retiro o distribución de las utilidades. Sin embargo la existencia de este impuesto crea una recaudación provisional para el estado, atenuando así la disminución en la recaudación, por esta reforma tributaria.

4.2.3 El Nuevo Artículo 21 Incorporado a la LIR.

Este nuevo sistema tributario hace innecesaria la aplicación del artículo 21 existente hasta 1983 que en adelante será indicado como ex artículo 21, que establecía el impuesto de tasa adicional a las sociedades anónimas y en comanditas por acciones y el cual funcionaba como anticipo de los impuestos personales de los accionistas, como se ha comentado en

⁴⁹ Conforme a esta norma los Impuestos Personales son: El Impuesto Global Complementario que afecta a las personas Naturales, con domicilio o Residencia en Chile o Impuesto Adicional que afecta a todas las personas sin domicilio ni residencia en Chile.

⁵⁰ Impuesto Corporativo (primera categoría) e Impuesto Personal (Global Complementario y Adicional)

los capítulos anteriores. Este anticipo se estableció para generar cierta equidad entre la tributación de las sociedades de personas y las sociedades anónimas. Con la nueva estructura tributaria, esto ya no es necesario, dado que la tributación personal y ahora final se postergará al momento del consumo de estas rentas, para ambos tipos de sociedades, sin embargo el legislador a establecido que la derogación de este impuesto de tasa adicional se elimine en forma progresiva, manteniéndose los créditos que se establecían en los artículos 56 N° 3 y 63 equivalente a las tasas que se establecieron los años tributarios siguientes, esto es 30% para el año 1985 y 15% para el año 1986⁵¹.

En las discusiones parlamentarias, se trató el porqué de mantener esta norma y la fecha de entrada en vigencia de la nueva norma del artículo 21 de la LIR, determinando en las comisiones que existía un castigo a las sociedades anónimas por la aplicación del nuevo sistema, pero sin embargo, se acordó mantener la tasa adicional aunque rebajada; por otro lado, se cuestionó lo prudente de la aplicación del nuevo artículo 21 de la LIR sobre gastos rechazados, al mismo tiempo del impuesto de tasa adicional (ex artículo 21), discusión que no tuvo efectos en la aplicación de esta nueva norma puesto que este artículo trata de materias distintas: El impuesto de tasa adicional es un anticipo del impuesto personal, y el impuesto único del artículo 21 de la LIR es una norma que busca desincentivar la salida de

⁵¹ Artículo 3 transitorio de la Ley N° 18.293.-

fondos o flujos vía generación gastos que no son propios de la empresa y que beneficiarían directamente a sus dueños.

El Nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, queda redactado de la siguiente forma:

"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 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.".

En el primer inciso de este nuevo artículo, se establece que, este gravamen se aplicará a los mismos contribuyentes indicados en el artículo 14, dado que esta norma nace como una norma de control para evitar la fuga de fondos desde las sociedades o empresas, realizados por los dueños de estas, o una utilización indebida de dichos fondos a juicio del legislador, en el caso de las sociedades anónimas. En este sentido, esta norma establece que las cantidades desembolsadas por estas sociedades de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 N° 1 de la LIR, es decir, gastos que no cumplan con lo establecido en este artículo, pero que además sean desembolsos efectivos o representativos de estos⁵², serán considerados retirados por los socios⁵³. Incluye además los préstamos que otorguen las sociedades de personas a sus socios personas naturales.

Esto de alguna forma manifiesta la intención del legislador de hacer una presunción que tales erogaciones son considerados retiros encubiertos⁵⁴, tratándolos de la misma forma que como un retiro efectivo, es decir, gravándolos con impuestos personales, en el caso de las sociedades de personas y empresas individuales.

⁵² Denominados "Gastos Rechazados".

⁵³ Por lo tanto una condición implícita y clara en entenderse que se considerarían retirados, es que generen un incremento de patrimonio en ellos o indirectamente en ellos. Si este incremento de patrimonio no existe o no se puede comprobar o visualizar, entonces no le son aplicables las normas del artículo 21 de la LIR, sino que estos gastos deberían ser considerados NO ACEPTADOS.

⁵⁴ Bis anterior.

En el inciso segundo de este nuevo artículo, se establece que también se entenderán retiradas en el periodo, las rentas presuntas y otras rentas determinadas bajo presunción como por ejemplo: cuando no se pueda determinar una renta efectiva⁵⁵; cuando existan problemas de precios de transferencia y no se pueda determinar con claridad la renta imponible⁵⁶; en los casos de presunción de rentas a las agencias⁵⁷.

Si bien, la norma es clara en que la aplicación del artículo 21 de la LIR, como norma de control para los retiros encubiertos, respecto de sociedades que determinen sus rentas efectivas, sobre un balance general y contabilidad completa, el legislador aprovecha de establecer que las entidades que no determinen sus rentas efectivas en base a contabilidad completa no tendrán la posibilidad de efectuar la postergación de la tributación respecto de los retiros de utilidades efectivas, y para ello menciona casos particulares, como los anteriores.

Además el legislador se resguarda al dar la posibilidad a la administración tributaria de fiscalizar el origen de los fondos percibidos por los contribuyentes, de esta forma tiene una herramienta mayor para establecer y presumir que corresponden a utilidades retiradas en forma

⁵⁵ Artículo 35 de la LIR: Rentas indeterminadas.

⁵⁶ Artículo 36 de la LIR: impugnación de precios de importación y exportación, por ende renta imponible determinada por presunción legal.

⁵⁷ Artículo 38 de la LIR: Presunción de renta de las agencias.

encubierta, o bien flujos no tributados, gravándolos con el régimen general, es decir, primera categoría a través de los artículos 70 y 71 de la LIR y con impuesto personal de acuerdo al artículo 21. Aplicando además el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en estos casos.

En el tercer inciso de este nuevo artículo 21, la norma distingue entre el caso de las sociedades anónimas y el de las sociedades de personas, ya que según el legislador no cabe la posibilidad en que en estas sociedades, las anónimas, se cree la ficción de que se entiendan retirados los gastos rechazados, dado que las distribuciones son efectuadas por consenso mediante juntas de accionistas, de esta forma, se establece un impuesto en carácter de único, y pagado por la sociedad anónima y no por los accionistas, el que no podrá imputarse a ningún impuesto por no ser considerado de categoría. Este impuesto nace con tasa de 40% tratando de ser equivalente a la tasa marginal más alta a la que se aspira en términos del impuesto global complementario, asimilándola a la tasa del impuesto adicional⁵⁸, hoy en día la tasa es de un 35% que se determinó como la tasa marginal promedio de los impuestos personales.

En el inciso cuarto del nuevo artículo 21 de la LIR, se determina un caso especial, se plantea el hecho que una sociedad anónima sea socia de una sociedad de persona y en esta última, existen gastos rechazados y/o

⁵⁸ Se refiere al impuesto personal aplicado a los no residentes. Se hace hincapié en esto por la similitud en el nombre con el Impuesto Tasa Adicional ex artículo 21.

rentas presuntas que se entenderán retiradas por la sociedad anónima, en primer lugar, estas rentas pagarán impuesto de primera categoría en la sociedad de origen (sociedad de personas) al ser valores agregados a la renta líquida imponible de acuerdo al artículo 33 N° 1 de la LIR , gravándose además con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, en la sociedad anónima, dándose de crédito el impuesto de primera categoría pagado en la sociedad de origen. En el caso de las rentas presuntas, estas entrarán a las rentas efectivas de la sociedad anónima con el crédito del impuesto de primera categoría pagado por la sociedad de personas.

Por último, se establece la tributación en el caso de la cesión de derechos, las utilidades que mantiene la sociedad se entenderán afectas a los impuestos finales cuando estas sean retiradas por los cesionarios.

Como se puede apreciar, la redacción del nuevo artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, tiene por objeto zanjar dudas, respecto del momento en que se produce la obligación tributaria, en los casos de presunciones, pero principalmente, crea una presunción nueva, la de los gastos rechazados, la presunción de que estos gastos son retiros encubiertos de los socios, y se debe dar el mismo tratamiento de retiro en el caso de sociedad de personas y aplica un impuesto único en el caso de sociedades anónimas.

Esta norma, si bien tiene un carácter de sanción, con el objeto de evitar la fuga de recursos o utilización de estos, por parte de los socios, nace

con el objeto de responder al nuevo sistema tributario, ya que en el antiguo sistema (reforma de 1974), este problema no se generaba, en tanto, las cantidades que no fueran consideradas gastos, desde el punto de vista tributario, aumentaban la base imponible del impuesto de primera categoría, según lo establecía el artículo 33 N° 1 de la LIR y como tal, tributaban con los impuestos personales, en su totalidad, o bien con el impuesto de tasa adicional (ex artículo 21 de la LIR), incluso de manera más gravosa ya que no hacía distinción de si existían desembolsos efectivos o no.

Es relevante dar énfasis al objetivo del nacimiento de este nuevo artículo 21⁵⁹, ya que es el centro de análisis de esta investigación, lo que hace necesario el análisis de ambos sistemas tributarios que ya han sido descritos en los capítulos anteriores.

Con estos antecedentes, se verá en los capítulos que siguen como fue modificándose esta norma y cuáles han sido los tratamientos e interpretaciones que la administración tributaria le ha dado en el tiempo así también, revisar como esta norma ha tendido a ser usada con un fin recaudatorio más que, como una norma especial anti elusiva, cuyo objetivo

⁵⁹ Fallo de la Corte Suprema Rol N°38.129-16 en su considerando séptimo, señaló respecto de la aplicación del artículo 21 de LIR, cual es el objetivo inicial y real y certero de esta norma, señalando expresamente "Que es necesario agregar, además, la regla de equidad que permita resolver el asunto planteado de un modo que resulte más justo y razonable, considerando que el contribuyente efectivamente realizó aportes a la OTIC en exclusivo beneficio de ex trabajadores del Banco Santander, por lo que no se aprecia interés en un beneficio patrimonial a su favor para aplicar la norma de castigo del artículo 21, cuyo fin fue evitar que los contribuyentes realizaran retiros encubiertos de utilidades al margen de la tributación, cuestión que en el caso de marras no fue demostrado...", " se rechaza el recurso de casación en el fondo deducido por la abogada doña María Francisca Villamán Rodríguez, en representación del SII".

es, en si misma, desincentivar a los contribuyentes a utilizar alguna maniobra elusiva para el no pago de sus tributos personales.

4.3 Adecuaciones al Nuevo Sistema Tributario.

Es preciso comentar las adecuaciones y perfeccionamientos que se produjeron al sistema tributario que se inició con la reforma tributaria de 1984 y que en esencia es el que se ha mantenido hasta nuestros días⁶⁰. La mayoría de estos cambios tienen relevancia desde el punto de vista de los retiros y distribuciones⁶¹ de utilidades efectuadas por las sociedades de personas y las sociedades anónimas respectivamente, estableciéndose medidas de control y generando certeza respecto de ciertos casos especiales que se han ido presentando durante el periodo de aplicación de esta norma.

⁶⁰ Solo recordar que la reforma del año 2014, instalo dos sistemas tributarios en Chile, conocidos con el nombre de Sistema Atribuido articulo 14A y Sistema semi integrado articulo 14B, debe Ley sobre Impuesto a la Renta.

⁶¹ Las modificaciones y perfeccionamiento a la norma referente a los gastos rechazados se trataran en el próximo capítulo por el grado de importancia en este estudio, lo que implica una dedicación especial.

La importancia del análisis del sistema tributario será abordado desde la perspectiva del planteamiento del problema que se estudia en esta investigación. Particularmente la creación del artículo 21 de la LIR de acuerdo a la reforma del año 1984. Esta norma de control se crea, con el objeto de adecuarse al cambio en el sistema tributario de ese año, mostrándose como una norma que sanciona la fuga de recursos efectuadas por parte de los dueños (socios o accionistas) de una compañía, o un inadecuado uso de recursos de las empresas con fines elusivos y que beneficie a sus dueños.

El estudio de la tributación de estas rentas⁶² es relevante puesto que el legislador asimila la fuga de recursos vía gastos no aceptados por ley a retiros de utilidades en el caso de sociedades de personas, no así en el caso de sociedades anónimas. Sin embargo solo serán abordadas los cambios relativos a esta asimilación, que permitirán, validar o rechazar la hipótesis planteada o la idea de concluir el objetivo de este análisis, sin perjuicio de las modificaciones futuras de esta norma especial anti elusiva.

⁶² Retiros encubiertos o gastos rechazados

Como se ha podido apreciar, este problema se resuelve en parte con el sistema planteado en el año 1974, de manera natural, sin ser necesaria una norma particular, sin embargo, se detectan inequidades entre las sociedades anónimas y sociedades de personas, los que ya han sido de alguna manera señalados en los capítulos anteriores⁶³.

Esta asimilación de los gastos rechazados a una presunción de retiros encubiertos, y por tal dándole el mismo tratamiento que los retiros efectivos, en el caso de las sociedades de personas y creando una ficción con el impuesto único del nuevo artículo 21 de la LIR, en el caso de las sociedades anónimas, genera ciertas interrogantes por la dicotomía que tiene el tratamiento de este artículo⁶⁴ con las normas generales de retiro y distribución de utilidades.

⁶³ Desde un principio en la Ley sobre Impuesto a la Renta, la situación tributaria de las sociedades de Personas y de las sociedades anónimas no fueron iguales. Ejemplo de esto es que, los socios de sociedades de personas podían retirar utilidades tributarias y reinvertirlas en otras sociedades, postergando su tributación personal, situación que no era posible realizar por parte de los accionistas.

⁶⁴ Artículo 21 del DL 824 a partir de 1984 con los cambios propuestos hasta la reforma de la ley 20.780 de 2014.

Es importante aclarar que de acuerdo a la redacción del nuevo artículo 14 de la LIR, modificado por la Ley N° 18.293 de 1984, no se establecen claramente los efectos tributarios cuando los retiros realizados por el contribuyente⁶⁵ son mayores a la utilidades devengadas por la empresa, por lo que se subentiende que no existe tributación personal. Lo mismo sucedía en la reforma de 1974 donde los socios tributaban por las utilidades devengadas y percibidas por la sociedad, y por lo tanto si no existían utilidades determinadas a nivel corporativo no existía tributación con impuestos personales. Esto se perfecciona en las adecuaciones que se realizaron al artículo 14 en los años posteriores a 1984.

La actual norma del artículo 14 de la LIR⁶⁶ divide en general los efectos para dos tipos de contribuyentes, estos son:

- a) Los contribuyentes obligados a declarar sus rentas efectivas en base a contabilidad completa.
- b) Otros contribuyentes, entre los cuales se encuentran los que determinan rentas efectivas pero sin balance general o contabilidad completa y rentas presuntas, los cuales tributarán con los impuestos finales, es decir impuestos personales, en el periodo en que sean generadas o determinadas las utilidades.

⁶⁵ Socio de sociedad de persona.

⁶⁶ Artículo 14 después de las modificaciones de la ley 20.630 del año 2012.

El análisis ha realizar en este trabajo, se centra en los contribuyentes mencionados en la letra A) de este artículo 14 de la LIR⁶⁷, donde se aprecia claramente tres ámbitos de regulación:

1. La tributación de los empresarios individuales, establecimientos permanentes y agencias, socios de sociedades de persona y socios gestores en sociedades en comandita por acciones.⁶⁸
2. Los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones.
3. Disposiciones generales respecto del registro de fondo de utilidades tributables⁶⁹.

4.3.1 Socios de Sociedades de Personas - Artículo 14 A) N° 1 de la LIR.

Respecto de la tributación de los socios de sociedades de personas de los que hace referencia el número 1 de la letra A) del artículo 14 de la LIR. Se establecen las siguientes disposiciones:

- A) Se gravarán con los impuestos personales según corresponda, por los retiros y remesas de utilidades que

⁶⁷ Contribuyentes sujetos al impuesto de la primera categoría, obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa.

⁶⁸ Para efectos prácticos todos estos se considerarán socios de sociedades de personas.

⁶⁹ En adelante registro FUT.

reciban de las sociedades de personas con el límite o tope de las utilidades tributables, es decir, si los socios contribuyentes del IGC o del IA han realizado retiros en el ejercicio en que estas presentan pérdidas tributarias y no tengan utilidades tributarias acumuladas, a la fecha de dichos retiros, no tributan con los impuestos personales, sino por el contrario, se postergara la tributación de dichos impuestos. Además, se establece una norma de control que permite gravar dichos retiros o remesas por las rentas devengadas en las sociedades de personas, en la que participen las sociedades desde donde se efectuaron los retiros. Esta norma de control, se considera necesaria, desde la perspectiva que se evite el retiro de flujos, desde sociedades con pérdidas, cuando existan conjuntos empresariales relacionados donde se generen utilidades tributables, sin embargo, esta norma de control que, tiende a evitar elusiones de la tributación personal y final no ha sido todo lo efectiva que se ha querido, puesto que el tema central es el tratamiento de las pérdidas tributarias en las sociedades de personas.

B) Se señala que, cuando exista un retiro o remesa efectuada en exceso al fondo de utilidades tributables⁷⁰, estas tributarán en el año en que existan utilidades tributables, lo que constituye una postergación en la tributación de los Impuestos personales, esto marca una diferencia sustancial respecto a los accionistas de sociedades anónimas. Además se mencionan los casos en que los socios sean sociedades de personas o agencias, lo que resulta particular, es que, al ser una sociedad anónima o agencia, al socio se le aplicará el impuesto establecido en el artículo 21 inciso primero de la LIR, esto es 35%. Lo que evita que la sociedad anónima como socio, postergue la tributación por retiros efectuados desde sociedades de personas sin utilidades tributables. De esta forma se considera al artículo 21 como una norma de control, pero a su vez, como un gravamen especial.

C) En este literal se contienen las normas relativas a las reinversiones de utilidades tributables en sociedades que determinen sus rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa según balance general.

⁷⁰ Retiros en Exceso.

4.3.2 Accionistas de Sociedades Anónimas (S.A.) y en Comandita por Acciones.

Respecto de los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones mencionadas en el N°2 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, señala que las distribuciones a cualquier título otorgada por las sociedades anónimas referidas se gravarán con los impuestos personales.

Cabe señalar que, las distribuciones de dividendos se gravarán con impuestos finales,⁷¹ aun cuando no existan utilidades tributables en las respectivas sociedades, a diferencia de lo que sucede con las sociedades de personas, esta particularidad tiene lugar debido a que, según la ley de sociedades anónimas, no puede generarse una distribución de dividendos si no existen utilidades financieras posibles de distribuir⁷², es decir, en este caso el legislador, no solo grava las utilidades tributarias conforme a la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI), sino que también las utilidades financieras.

⁷¹ Impuestos personales, Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional.

⁷² El artículo 78 de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, establece que "Los dividendos se pagaran exclusivamente de las utilidades líquidas del ejercicio, o de las retenidas, provenientes de balances aprobados por junta de accionistas".

El legislador, no solo se desentiende de la determinación de la renta afecta a los impuestos finales, bajo los criterios tributarios en la distribución y tributación de los dividendos, también lo hace en las normas relativas a la disminuciones de capital, donde se establece un orden de prelación, considerando como retiro de utilidades, las utilidades tributables acumuladas en el fondo de utilidades tributables y las utilidades financieras en exceso de las tributarias. En este sentido nace el cuestionamiento de por qué no considera criterios similares cuando se producen retiros en exceso en las sociedades de personas.

4.3.3 Registro del Fondo de Utilidades Tributables (F.U.T).

Por último, la norma establece la obligatoriedad de mantener un registro de las utilidades tributables por parte de los contribuyentes del impuesto primera categoría, obligados a declarar su renta efectiva con contabilidad completa.

En este registro, se acumularán las RLI⁷³ de cada ejercicio o las pérdidas tributarias acumuladas por cada ejercicio, incorporando además, cualquier renta percibida o devengada, que sin formar parte de la RLI, estén afectas a los impuesto finales según corresponda, deduciendo las partidas del inciso segundo del artículo 21 de la LIR, adicionando o restando los remanentes de utilidades o perdidas tributarias de periodos anteriores de este registro, se deducirán los retiros o distribuciones del periodo. Este registro, también, mantendrá el control de las utilidades no tributables o exentas de impuestos personales.

Por otro lado, se establece que para efectos de las sociedades anónimas, este registro es necesario solo respecto del control de los créditos que mantienen las utilidades tributarias acumuladas y que corresponde utilizar a sus accionistas, cuando estos perciban dividendos, puesto que, estas distribuciones tributarán a todo evento con los impuestos personales o finales. Si al momento de distribuir un dividendo y no existieran utilidades tributarias acumuladas, estos dividendos igualmente tributarían por parte de los accionistas con sus impuestos finales y sin derecho al crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría, dado que, se distribuyeron utilidades financieras no gravadas con el impuesto corporativo.

Finalmente, se establece el orden de prelación e imputación con el que deberán ser consumidas las utilidades tributarias acumuladas en el FUT.

⁷³ Renta Líquida Imponible (RLI), se determina conforma a los artículos desde el 29 al 33 de la LIR.

En esta investigación, sólo se le dará el carácter que merece este registro, ya que sólo es, un control de la acumulación de utilidades tributarias afectas a los impuestos personales, desde este punto de vista, no se centrara en la relevancia del sistema tributario del registro FUT ni los registros incorporados posteriormente según los regímenes de renta atribuida o parcialmente integrado⁷⁴. Sin embargo, cabe cuestionar a si el problema del sistema tributario era, el registro FUT o bien la postergación de la tributación de los impuestos finales, ya que según las discusiones políticas se tratan como sinónimos, cabe recordad que ese modelo de sistema tributario buscaba fomentar el incentivo al ahorro y la inversión. Esto en referencia a las propuestas y reformas tributarias planteadas por diferentes sectores políticos. Sin embargo, es innegable que el sistema de 1984 sirvió como motor del crecimiento económico de nuestro país, por tal motivo, al analizar los cambios que se realizarían para crear un nuevo sistema tributario, indudablemente se debía considerar el efecto en el ahorro y la inversión y no solo los efectos en la recaudación, aunque la coyuntura político económica exija mayor gasto público, lo que haría retroceder al país al sistema tributario histórico del año 1974.

⁷⁴ Corresponden a los nuevos sistemas de tributación contemplados en el artículo 14 A y B de la Ley sobre Impuesto a la Renta, incorporados por la Ley N° 20.780.

De lo anterior, se puede señalar que, el sistema adoptado fue adecuado, ya que establecer un impuesto al consumo es complejo, establecer exenciones o regímenes sustitutos genera erosiones a la base imponible y el país volvería a los problemas económicos complejo ya vividos.

Si bien, el sistema tributario adoptado no solucionó en forma definitiva la imposición al ahorro y la inversión, al menos genera una postergación de la tributación final, haciéndola más atractiva para el inversionista nacional o extranjero.

5. ARTICULO 21 SOBRE GASTOS RECHAZADOS Y RETIROS PRESUNTOS.

Acercándose más a conceptos que permitan definir las conclusiones al problema planteado en esta investigación, que es determinar el concepto original⁷⁵ y sus modificaciones, tratando de establecer si este artículo cumple los objetivos para lo cual fue creado y determinando si corresponde la forma o sustentando el fondo de lo que el legislador ha planteado en todos sus modificaciones posteriores a la fecha de su creación e incorporación a la LIR. Es en este sentido que, es menester pesquisar los objetivos de su creación y el espíritu de la ley, en cuanto a que es una norma especial anti elusiva y no una norma que busca facilitar de la recaudación por parte del Fisco chileno.

Para efectos de ordenamiento, se mostraran las modificaciones que ha sufrido el artículo 21 de la LIR, desde su creación en el año 1984 a través de la Ley N° 18.293, hasta las modificaciones realizadas por la ley 20.780 del año 2014⁷⁶.

⁷⁵ Esta Norma desde su origen tuvo como objetivo, sancionar los retiros indirectos, cuando tales erogaciones beneficiaran a los propietarios de las empresas en cuanto dichas erogaciones significaran un incremento patrimonial para ellos mismos, circular N°45 del SII de 1984.

⁷⁶ Reforma tributaria establecida por la Ley 20.780 publicada en el diario oficial de 29 de septiembre de 2014. Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación a la Renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario. Esta Ley a su vez fue modificada por la Ley N° 20.899 publicada en el diario oficial

5.1 Redacción Original – Incorporación de esta Norma a la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR).

La nueva redacción del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que fue incorporado por la Ley N° 18.293 del año 1984, y que viene a reemplazar al ex artículo 21 de la LIR, que establecía un impuesto llamado de “Tasa Adicional”, que como se ha señalado en los capítulos anteriores, funcionaba como un anticipo de los impuestos personales de los accionistas de sociedades anónimas, aplicado a nivel corporativo de acuerdo a un sistema tributario que grava las rentas tanto devengadas como percibidas.

El nuevo texto, no tiene relación alguna al antiguo ex artículo 21 de la LIR, por tanto este debe ser analizado por una vía distinta, ya que este nuevo artículo 21 de la LIR aplica un impuesto único a los gastos que no cumplen con los requisitos establecidos en el inciso primero del artículo 31 de la LIR, y que signifiquen desembolsos efectivos o en especies desde las sociedades, considerándolos como retiros. La aplicación de este nuevo artículo comenzó desde el 1 de enero del año de su promulgación, es decir desde el año 1984.

La nueva norma expone literalmente lo 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 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."

Antes de su aplicación, los gastos que no cumplían con los requisitos del artículo 31 de la LIR y además fueran desembolsos efectivos o representativos dinero, de acuerdo a lo establecido en el artículo 33 N°1 de la LIR, se regulaban en la sociedades de personas de manera natural, propio del sistema antiguo, puesto que estos desembolsos al agregarse a la renta líquida imponible determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos 29 al 33 de la LIR, se incluían en la renta devengada por las sociedades y puesto que el sistema tributario vigente hasta el año 1983 hacia tributar a los socios por las rentas devengadas, se generaba la tributación sobre estas rentas por el solo hecho de agregarlas en la RLI. No obstante en las sociedades anónimas sucedía algo especial, ya que, estas partidas se excluían de la base imponible del Impuesto de Tasa Adicional, siempre que se determinara de forma fehaciente quien era el beneficiario de tales rentas, por lo tanto, se gravarían solo con el impuesto corporativo de primera categoría, lo que de acuerdo a lo indicado en el capítulo 3, fue una inequidad tributaria entre ambos tipos de sociedades.

El cambio al nuevo sistema de tributación conforme a la reforma del año 1984, se modifica la tributación a nivel de dueños de las empresas o contribuyentes afectos a los impuestos finales⁷⁷ los que ahora tributarán en base a rentas percibidas, lo que hace necesario establecer una norma que grave las partidas del artículo 33 N° 1 de la LIR que correspondan a desembolsos efectivos de dinero o representativo de este, puesto que, si no se hace referencia a alguna a estas partidas, estas solo tributarían con impuesto de primera categoría, que de acuerdo al sistema propuesto por dicha reforma, no es de carácter final, sino que respecto de estas partidas, el impuesto pagado por ellas, podría ser imputado como crédito en contra de los impuestos finales.

El antiguo sistema, incorporaba a los gastos rechazados como parte de la renta devengada de los socios y por lo tanto, los gravaba con los impuestos finales. Con esta reforma, estos gastos se deberán incluir en la base de los impuestos finales según corresponda, debiendo asumir que el contribuyente incluirá en la base imponible del IGC e IA, aquellas partidas que no cumplen con los requisitos del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, produciendo el pago de los impuestos finales por estos gastos.

⁷⁷ Se deben entender los Impuestos Global Complementario (IGC) e Impuesto Adicional (IA).

La redacción del nuevo artículo 21 de la LIR, viene a establecer una norma especial anti elusiva, con la idea de no dejar un vacío en la ley respecto de la tributación de estos gastos denominados rechazados, dado que, de acuerdo a lo que el legislador manifiesta, en las múltiples comisiones para aprobar esta norma, esta debía ser explícita, puesto que no se trataba de una renta propiamente tal, es más, para la sociedad es un detrimento patrimonial, y solo nace respecto de la presunción, en cuanto se cree que el socio es el que se beneficia de ese detrimento en la sociedad, algo que no necesariamente es cierto o real ni en el pasado, ni en el presente.

Este artículo, en su inciso primero establecía que se entenderían retiradas de las sociedades y empresas individuales, las cantidades señaladas en el artículo 33 N° 1 de la LIR, siempre que fueran desembolsos efectivos o retiros en especies representativos de dinero, sin establecer claramente de qué tipo de sociedad se trataba, por lo que se debía entender que era respecto de todo tipo de sociedades, sin perjuicio que, en los incisos siguientes se establecía el tratamiento particular para las sociedades anónimas. Además se entendían retiradas de las sociedades de personas, los préstamos otorgados a sus socios personas naturales, en la medida que en forma fundada por parte del SII, este estableciera su calidad de retiro encubierto.

Es por esto que, la norma pasa a ser una norma de control basada en la presunción de retiros encubiertos, siendo explicitado así en las diferentes discusiones doctrinarias que se llevaron a cabo en las comisiones legislativas, sin embargo, el retiro encubierto, se entiende como una actitud elusiva, y si lo complementamos con la simulación a través de gastos realizados en las empresas donde son dueños o bien a través de un préstamo al socio persona natural en el caso de una sociedad de personas, se puede apreciar que, esta norma busca evitar una actitud improcedente de parte de los dueños, haciéndola visible al contribuyente, y con cierto aspecto visionario, anticipándose a la estrategia, y asumiendo que el contribuyente actuará sin ninguna razón de negocio más que buscar evitar el pago de los impuestos correspondientes.

A través de esta presunción, la ley logra clasificar a los gastos rechazados y a los préstamos realizados por sociedades de personas a los socios personas naturales, bajo el hecho gravado básico de renta, en este caso al “retiro”, para las sociedades de personas, gravándolos de acuerdo al nuevo criterio, esto es, en el año en que se produzca el desembolso efectivo de dinero.

En el inciso segundo de este artículo 21 de la LIR, se estableció la oportunidad en que se gravarían las rentas presuntas, las que serían imputadas como retiro en el mismo ejercicio en que se determinen, además se entenderán retiradas en el periodo, las siguientes rentas:

- Artículo 35 de la LIR → Las rentas imponibles que no puedan determinarse en forma fehaciente o por circunstancias especiales.
- Artículo 36 de la LIR → Cuando existan impugnaciones en los precios de importación y exportación de acuerdo a los regidos ordinariamente en el mercado, estas rentas determinadas por la administración tributaria se entenderán retiradas.
- Artículo 38 de la LIR → Las rentas que no se puedan determinar efectivamente de las agencias extranjeras que operen en Chile.
- Artículo 70 de la LIR → Sobre justificación de inversiones, rentas, gastos o inversiones no justificadas se entenderán rentas de primera categoría, retiradas en el ejercicio.
- Artículo 71 de la LIR → Rentas determinadas mediante tasación de la administración tributaria.

Respecto de las sociedades anónimas y los contribuyentes del Artículo 58 N°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las partidas del artículo 33 número 1 de la misma norma, que representen desembolsos de dinero o retiros en especies representativos de dinero, además de las mencionadas en los párrafos anteriores, se les aplicará un impuesto en carácter de único con una tasa del 40%⁷⁸.

⁷⁸ Este hecho si bien la tasa que se aplicaba a la base imponible de los denominados gastos rechazados, generaba el pago de \$40 por cada \$100 de base imponible, ese era el valor del cheque girado para cancelar dicho impuesto. Esta situación no es tan así, debido a que finalmente esta base imponible de gastos rechazados, según la propia LIR primero obliga agregarlos y luego a deducirlos de la determinación de la RLI, dejando a estos gastos rechazados, como gastos aceptados para efectos de la determinación de la RLI y por lo tanto disminuyendo dicha base imponible de primera categoría y por ende pagando menos impuesto de primera categoría por estos mismos gastos rechazados.

El inciso tercero de esta norma, hace referencia a los contribuyentes del Impuesto Adicional, empresas extranjeras que tienen establecimientos permanentes en Chile, puesto que estas serian empresas que declararían sus rentas de fuente chilena y que para los efectos del artículo 21 de la LIR, tendrían el mismo tratamiento de las sociedades anónimas, sin embargo, no quedaba claro porque el legislador dejaba abierto el gravamen al contribuyente del impuesto adicional, que podían ser personas naturales, accionistas de una sociedad anónima o socios de sociedades de personas, pero que, en el caso de los socios de sociedades de personas, estos gastos, serian gravados con impuesto adicional.

De lo anterior, se desprende que, se genera una inequidad sobre la aplicación del impuesto único a las sociedades anónimas, respecto de la aplicación del IGC respecto de los socios de sociedad de persona, por lo que se discutió ampliamente si correspondía la carga proporcional y no progresiva, lo cierto es que, siempre se han hecho diferencias para efectos tributarios entre ambos tipos de sociedades y sus dueños, lo que fue de alguna manera equiparado a partir del año 2012, por medio de la reforma tributaria establecida en la Ley N°20.630.

Se establece una tasa del 40% igualando la capacidad contributiva de los socios de sociedades de personas, pero efectuando la distribución del gastos denominados rechazados, entre los socios en forma proporcional a su participación en el capital social. Este hecho, no puede ser efectuado para los accionistas de una sociedad anónima aun cerrada, esto es, por una ficción, ya que las sociedades anónimas cerradas pueden estar constituidas hasta el día de hoy, solo por dos accionistas y sería perfectamente posible la distribución de dichos gastos para que fueran llevados a la base imponible de sus impuestos personales.

Es por dicha ficción que el legislador plantea un impuesto de carácter único a las sociedades anónimas con una tasa del 40%.

Las sociedades anónimas que, mantengan participaciones en sociedades de persona o sociedades que determinen sus rentas en base a renta presunta, podrán utilizar los impuestos de primera categoría pagados por estas últimas, como crédito, en contra del impuesto del artículo 21 de la LIR esto, para efectos de la integración de los impuestos en el caso de las rentas presuntas y para respetar el carácter de único del artículo 21 de la LIR.

En las sociedades en comandita por acciones se aplicará el Impuesto Único de este artículo solo respecto de los socios accionistas. En la parte correspondiente a los socios gestores se entenderán retiradas las partidas mencionadas en el inciso primero del artículo 21 y se distribuiría en la misma forma como se realizan en las sociedades de personas.

Por último, esta norma establece que, cuando se produzca una sesión de derechos de las sociedades de personas, sociedades de hecho o comunidades, las utilidades en las que participan los dueños o socios enajenantes, serán gravadas cuando sean retiradas por el cesionario o comprador, de acuerdo al nuevo sistema propuesto en el año 1984.

5.2 Modificación al Artículo 21 de la LIR en el año 1986⁷⁹.

Las modificaciones realizadas al artículo 21 de la LIR, realizadas en el año 1986, contenidas en la Ley N° 18.489⁸⁰, precisan ciertos puntos que no eran lo suficientemente claros en el año 1984, sin embargo, no se ven cambios sustanciales o de fondo realizados a esta norma, no obstante existen modificaciones que evidencian ciertas incongruencias respecto al tratamiento dado originalmente.

⁷⁹ Artículo 1° de la Ley N° 18.489 - Introdúcense las siguientes modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974

⁸⁰ La Ley N° 18.489 publicada en el diario oficial del 4 de Enero de 1986 modifica la Ley sobre Impuesto a la Renta y otras.

Modificaciones al Inciso Primero:

- Se establece que las partidas del artículo 33 número 1 de la LIR, que representen desembolsos de dinero o retiros de especies representativas de dinero, se entenderán retiradas sin importar los resultados tributarios de la sociedad de origen, lo que determina un tratamiento especial para los gastos rechazados, produciéndose una diferenciación respecto de los retiros efectivos que se afectan con los impuestos personales, solo en la medida que existan utilidades tributables.

En su origen, los gastos rechazados se afectaban igual que los retiros, dado el carácter de retiro encubierto por parte de los socios, que se definía a través de la presunción que la norma realizaba. Esto responde a la intención del legislador de hacer más severa esta norma, que el tratamiento general, para desincentivar la acción de los contribuyentes, aun cuando esto signifique, un retiro de capital que de acuerdo al tratamiento de la época no era gravado con impuestos, lo que implica sincerar el hecho gravado, ¿pero qué pasa con la realidad del hecho económico? ¿tal erogación se trata efectivamente de un retiro?.

- En este inciso además se establece la aclaración que las partidas agregadas a la RLI por conceptos de gastos anticipados, que cumplen con los requisitos para ser aceptados como gastos en ejercicios posteriores, se rechazan en el periodo sin aplicarles gravamen alguno por expresa norma.
- Respecto de los préstamos efectuados por sociedades de personas a sus socios, personas naturales, solo serán afectados por lo establecido en el artículo 21 de la LIR, en la medida que existan utilidades tributarias, lo que parece una inconsecuencia, aduciendo a que si no existen utilidades tributarias, se considera perfectamente un préstamo y no un retiro encubierto.

Modificaciones al Inciso Tercero:

- Se reemplaza la expresión “afectos a impuesto adicional” por “los señalados en el número 1 del artículo 58”, es decir, respecto de las agencias o establecimientos permanentes. El legislador asimila este tipo de entidades a las sociedades anónimas y por tal les aplica las normas del artículo 21 de la LIR, esto es, con tasa del 40% sobre los denominados gastos rechazados.

Este cambio tiene por objeto precisar el sujeto pasivo del impuesto, ya que se entendía que se refería a los socios cuya residencia era extranjera, quienes eran los afectados por este artículo, ya sea con impuesto adicional o indirectamente con impuesto único, de acuerdo a su calidad de socio, sin embargo, en el fondo el legislador a través de este artículo, pretende no dejar fuera de la afectación de esta norma a los no residentes que deben llevar contabilidad completa son los establecimientos permanentes por sus rentas de fuente nacional.

- Se excluye de las partidas gravadas con el impuesto único, a los impuestos establecidos en la propia Ley sobre Impuesto a la Renta, además del impuesto territorial pagado, esto con el objeto de no gravar un impuesto sobre otro impuesto, respetando el carácter de único, además que el legislador no tiene la intención de gravar un gasto por impuesto a la renta que resulta obligatorio e inevitable para el contribuyente.

Modificaciones al Inciso Final:

- Respecto de la cesión o venta de derechos de sociedades de persona, se establecía la postergación de la tributación hasta que se efectuara el retiro de las utilidades por parte del comprador o cesionario de estos derechos, lo que deja abierta la posibilidad que se entendiera que esas utilidades solo se gravarían si fueran retiradas por ellos. Elimina la frase “cesionario o comprador”, sin importar si son ellos u otros socios quienes retiren las utilidades.

5.3 Modificación al Artículo 21 de la LIR en el año 1989⁸¹.

Las modificaciones que establece la Ley 18.775⁸² del año 1989 al artículo 21 de la LIR, viene en primer término a generar cambios a la tasa, rebajando esta de 40% al 35%, además de ciertas aclaraciones respecto de las exenciones a la norma, y el cambio total de inciso cuarto de este artículo.

⁸¹ Artículo 1° de la Ley N° 18.775. Introdúcense las siguientes modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974

⁸² El N° 5 del artículo 1° de la Ley de 18.775, efectúa modificaciones al artículo 21 de la ley Sobre Impuesto a la Renta

Modificaciones al Inciso Tercero

- Como fue mencionado anteriormente el primer cambio realizado por la modificación en comento fue, una reducción de la tasa del impuesto desde el 40% al 35%, que por lógica cambia el guarismo establecido en el inciso quinto.
- Se detalla que los impuestos referentes a esta ley⁸³ corresponde únicamente al impuesto de primera categoría y el impuesto único del artículo 21.
- Se elimina la posibilidad de usar como crédito en abono del impuesto único del artículo 21 de la LIR, el impuesto de primera categoría que afecte a las partidas de gastos rechazados, en función del carácter de único de este impuesto. El impuesto único carecía de tal carácter por ser afectado de igual forma por el impuesto de primera categoría, y sin estar establecido en la ley se generó una instrucción administrativa que ordenaba desagregarlos de la RLI, para que solo fueran gravados con impuesto único de este artículo.

⁸³ Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1º del DL N°824 de 1974.

Modificaciones al Inciso Cuarto:

- Se exime de la aplicación del impuesto de primera categoría a la participación efectiva que tenga una sociedad anónima en sociedades de personas sujeta a renta presunta, aunque el impuesto de primera que estas hayan desembolsado será usado en carácter de pago provisional, sin perjuicio del impuesto único que deba aplicarse por las partidas señaladas en el inciso primero y segundo de esta norma.

5.4 Modificación al Artículo 21 de la LIR en el año 1990⁸⁴.

Las modificaciones realizadas a través de la Ley 18.985⁸⁵ al artículo 21 de la LIR, responden al cambio político producido en el país, con el regreso a la democracia, en este sentido el gobierno de la época⁸⁶, genera una reforma que no altera el sistema tributario en su esencia, pero que se crea con el objeto de obtener más recursos para financiar la inversión de carácter social y acercar el sistema a uno más equitativo.

Respecto al artículo en revisión podemos decir que el cambio más relevante dice relación al nuevo tratamiento de las rentas presuntas que afectan las actividades mineras, agrícolas y de transporte terrestre, cuya modificación consistió en no otorgar esta opción a entidades que fueran consideradas como grandes empresas, en ese sentido, solo se permitiría que accedieran a esta forma de determinar su renta a las sociedades de personas cuyos socios fueran personas naturales que no declararan renta efectiva en base mediante contabilidad completa.

⁸⁴ Artículo 1° de la Ley N° 18.985 Introdúcense las siguientes modificaciones a la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974.

⁸⁵ El N° 5 del artículo 1° de la Ley N°18.985, efectúa modificaciones al artículo 21 de la ley Sobre Impuesto a la Renta.

⁸⁶ Gobierno denominado de transición, liderado por Don Patricio Aylwin Azocar, QEPD.

Modificaciones al Inciso Primero:

- Se excepcionará de lo dispuesto en este artículo a las multas, intereses y reajustes de orden tributarios pagados al Fisco y a las municipalidades, como así también, el pago de patentes mineras en la parte que no sean deducibles como gastos. La razón de esto, es que el legislador considera que son gastos inevitables y por tal no corresponde aplicar una mayor carga respecto de estas erogaciones.

Sin embargo, estas partidas se incluyen en la base imponible de la primera categoría al haber sido agregadas en la determinación de la RLI, correspondiendo su deducción en el fondo de utilidades tributables, por ser flujos no susceptibles de retiro, el crédito por impuesto de primera categoría, no será posible aprovecharlo por ningún socio, de esta forma, estas partidas serán consideradas como gastos no aceptados tributando solo con impuesto corporativo de primera categoría.

- Se reemplaza el inciso cuarto completamente, la razón de este cambio corresponde al nuevo tratamiento de las rentas presuntas que afectan a las actividades mineras, agrícolas y de transportes terrestres.

Como se mencionó anteriormente estos cambios se deben al interés del legislador de permitir optar a este régimen solo a las empresas de pequeña y mediana envergadura, en este sentido, solo se permitirá que los socios de las sociedades que se acojan sean personas naturales sin contabilidad completa, no permitiéndose que sean socios de estas, personas jurídicas, con lo cual se generaban instancias de elusión, aprovechando las ventajas del sistema de rentas presuntas.

Respecto al nuevo inciso cuando se diera la figura en la cual, el socio de una sociedad de personas, fuera una sociedad anónima, esta sociedad deberá tributar con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, sobre las cantidades que se entenderán retiradas desde la sociedad de personas, de acuerdo a esta norma, excluyendo los impuestos pagados de esta ley y el impuesto territorial, permitiéndose además, utilizar como crédito los impuestos de primera categoría que afectaron a dichas partidas.

Modificaciones al Inciso Final:

- Se modificó este inciso con el objeto que tuviera concordancia con el inciso final del artículo 41 de la LIR introducido por la Ley N°18.985, sobre cesión y venta de derechos sociales. Vale decir, el legislador busca establecer claramente la diferencia del tratamiento tributario de las utilidades susceptibles de ser retiradas después de la cesión de los derechos, respecto del tratamiento de las utilidades tributarias generadas en el momento de la enajenación de los derechos sociales, que son consideradas para efectos tributarios ganancias de capital.

5.5 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 1995⁸⁷.

Las modificaciones efectuadas en el año 1995 al artículo 21 de la LIR, se establecieron en la Ley 19.398⁸⁸, estos cambios tenían por objeto, principalmente corregir ciertas acciones elusivas por parte de los dueños de las sociedades, correspondiente al uso y goce de activos de propiedad de las empresas, estableciendo la determinación del valor por dicho uso y goce a través de una presunción de derecho, estos cambios se hacen presente en las modificaciones del artículo en estudio además de modificaciones al propio artículo 31 de la LIR.

Modificaciones al Inciso Primero:

- Se incorpora la presunción de derecho sobre el uso y goce de los activos de propiedad de la sociedad, cuyos beneficiarios son los socios o accionistas de las empresas, como se menciona anteriormente, es de interés del legislador establecer la posibilidad que tiene el socio de la sociedad de hacer uso de los activos que son de propiedad de la empresa que los adquiere, sin que esto represente la generación de una renta, y considerándose de esta forma que ellos no son necesarios para producirla.

⁸⁷ Ley N° 19.398, publicada en el diario oficial del 4 de agosto de 1995.

⁸⁸ La letra a) del artículo 3° de la Ley N° 19.398, modifico el artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta.

Esta presunción consiste en determinar el beneficio por el uso y goce del activo por parte del propietario, sin importar si existe un documento que acredite a que título utiliza el activo.

Además, este beneficio se asimila a un retiro que es propio del dueño de la compañía, por tal, si el uso es por parte del cónyuge o hijos no emancipados, este será atribuible al socio relacionado a estas personas.

El monto del beneficio por el uso o goce de los bienes será determinado de la siguiente forma:

- En el caso de bienes muebles → será el 10% del valor libro de estos para fines tributarios o la cuota de depreciación anual, también determinada bajo criterios tributarios, el valor que sea mayor.
- En el caso de bienes inmuebles → 11% del avalúo fiscal.

De estas presunciones determinadas, podrán rebajarse las cantidades que el socio haya pagado a la empresa por el uso o goce de los bienes, procediendo el retiro presunto y afecto a impuestos finales, por la diferencia no cubierta, esto sin perjuicio de que este pago por parte del socio constituirá ingreso tributable bajo el régimen general para la sociedad.

Estos retiros presuntos se gravarán con los impuesto finales, según corresponda, sin importar el resultado tributario en la sociedad, lo que al igual que el gasto rechazado podría aumentar la perdida tributaria, se genera una diferencia respecto de los retiros efectivos, ya que estos, suspenden su tributación para periodos futuros, mientras no existan utilidades tributarias susceptibles de ser distribuidas. Respecto de la imputación en el registro de fondos de utilidades tributarias, los retiros presuntos se imputaran antes que los retiros efectivos.

El objetivo de este cambio, responde a un vacío legal que permitía al contribuyente obtener beneficios que eran de difícil determinación, puesto que, no necesariamente implicaban flujos efectivos de dinero, sino que la utilización de un bien que no presta ningún beneficio para la empresa (eso es lo que presume el legislador), por tanto un acto elusivo por parte del propietario, de esta forma se busca evitar el retiro efectivo de recursos para poder financiar los gastos asociados al uso o goce del bien, o bien existiendo un contrato, este sea a un valor muy inferior, a los corrientes en plaza, efectuados entre personas sin relación de ninguna naturaleza.

Cabe mencionar que esta acción no puede ser evaluada ex antes, desde la adquisición del bien por parte de la empresa, por tal, la adquisición no es la cuestionada, puesto que podría ser adquirido con el ánimo de generar renta, pero en el transcurso del tiempo no prestar ninguna utilidad para la sociedad.

De esta forma podemos distinguir que la presunción que establece la norma puede: Ser real en la medida que el socio, cónyuge o hijo no emancipado, efectivamente haga uso del bien; o bien pudiera ser, una presunción sin fundamento, pero igualmente obligatoria, si se trata de un bien que se adquirió con el fin de generar renta, pero que debido a circunstancias no ponderadas no presta ninguna utilidad para la empresa.

En el segundo caso, la situación es crítica, ya que los gastos asociados a los bienes son considerados no necesarios para producir la renta, lo cual no permite su deducción en la renta líquida imponible, puesto que este activo no está generando ninguna renta, además, sería un activo no productivo que tiene una desventaja desde el punto de vista tributario, lo que obligaría a la compañía a desprenderse del activo para evitar el gravamen o asumir un carga mayor, adicional a la ineficiencia descrita.

Modificaciones al Inciso Tercero:

- El inciso tercero incorpora la tributación de las sociedades anónimas y establecimientos permanentes respecto de los gastos rechazados y rentas que no puedan ser determinadas en forma fehaciente, incorporando en esta modificación el artículo 70 de la ley de la renta, lo que genera la afectación con el impuesto único del artículo 21 de la LIR, a los fondos cuyo origen no sean justificados.

El objeto de esta incorporación es corregir el vacío legal, que podría presentarse en la no justificación de fondos con los que cuenta la sociedad para realizar inversiones y gastos. Lo que quiere mostrar esta norma es que se controlaran los fondos cuyo origen sean de difícil cumplimiento en su justificación. Ya que en general el origen de los fondos de una sociedad es a través de aportes de capital o préstamos de sus dueños, lo que trasladaría la responsabilidad de la justificación de fondos a sus dueños.

- Por último, esta modificación incorpora la presunción de retiro encubierto para el accionista de una sociedad anónima cerrada, que no se acoge voluntariamente a las normas de las sociedades anónimas abiertas.

Lo que viene es a eliminar una inequidad respecto de esta norma de control, entre las sociedades de personas y las sociedades anónimas, sobre todo, entendiendo que las estructuras societarias de una sociedad anónima cerrada pueden ser igual de acotadas que una sociedad de personas, buscando este tipo de sociedad solo para efectuar el préstamo al accionista en remplazo de una distribución de dividendos.

5.6 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 1997⁸⁹.

Las modificaciones al artículo 21 efectuadas en 1997⁹⁰ están contenidas en la Ley N° 19.506 de ese año, que establece cambios al inciso primero, en relación al tratamiento de los gastos efectuados en el extranjero, en concordancia a los límites que establece la norma para que estos sean considerados como gastos aceptados y la forma de acreditarlos.

⁸⁹ El N°2 del artículo 1° de la Ley N° 19.506, introduce modificaciones al artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta.

⁹⁰ Ley N°19.506 publicada en el diario oficial 30 de julio 1997. Modifica el D.L N°824, D.L 825, D.L 830 y Ley Orgánica del servicio de impuestos internos y otras normas legales

El artículo 59 de la LIR en su inciso primero establece un impuesto de un 30% sobre las cantidades pagadas o abonadas en cuenta a personas sin domicilio o residencia en Chile por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, formulas y otras prestaciones consistentes en regalías o cualquier forma de remuneración. Bajo la Ley 19.506 en comento esta tasa se redujo de 35% a 30%.

Los cambios introducidos al artículo 31 numero 12 de la LIR, respecto de los pagos efectuado al extranjero por los conceptos indicados en el inciso primero del artículo 59, modificados por la presente Ley, establecen el limite por el cual podrán ser rebajados de la renta bruta estos gastos, en el caso de que exista relación entre la sociedad y el beneficiario de la renta en el exterior y se establece como límite el 4% de las ventas o ingresos del giro, limite que solo existe si hay relación o bien si en el país del beneficiario esta renta se grava con un impuestos igual o superior a 30%.

Ya que el artículo 59 inciso primero de la LIR, grava la remesa efectuada sin deducción alguna en su totalidad, el gasto que supere al 4% de los ingresos señalado anteriormente queda expuesto a las normas del artículo 21, debido a que el artículo 31 de la LIR lo designa como un gasto no aceptado desde el punto de vista tributario, agregándose a la base imponible del régimen general⁹¹ en concordancia con lo establecido en el artículo 33 número 1 letra g) de la LIR, y tratándose de un desembolso efectivo quedaría afecto al impuesto establecido en el este artículo.

En síntesis habría una doble imposición: un 30% por el total de la regalía, y un 35% en el caso de sociedades anónimas, por el exceso de gasto de acuerdo a lo antes mencionado. Es en este sentido que se modifica el artículo 21, excluyendo de dicho gravamen al gasto considerado como excesivo, solo quedando afecto al impuesto de primera categoría⁹².

El legislador deja expreso en sus comentarios a la norma que de no existir esta exención, el gasto que no pueda ser deducido como tal, sería entendido como un retiro de utilidad, en consecuencia que no es tal, sino solo un gasto en el extranjero, dejando de manifiesto que el artículo 21 tiene como objeto gravar la fuga de utilidades efectuados por parte de los propietarios de las sociedades.

⁹¹ Base de la primera Categoría o renta Líquida Imponible (RLI)

⁹² Se considera gasto no aceptado, agregándose por tanto a la determinación de la RLI.

5.7 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 1998⁹³.

Las modificaciones al artículo 21 de la LIR, que se establecen en la ley N^o 19.578⁹⁴, tienen por objeto rectificar y corregir ciertos vacíos legales que dejan abiertas alternativas de elusión en la norma por omisiones al momento de legislar. Es el caso de la presunción de retiro sobre los préstamos efectuados por los socios extranjeros; como también generar una presunción sobre el uso o goce por parte de los socios de vehículos cuya propiedad es de las empresas; ciertas garantías a favor del socio otorgadas por la sociedad y por último corregir el fondo de la aplicación del artículo 21 sobre el artículo 38 de la LIR, esto es, inversiones en el exterior impugnadas por el Servicio de Impuestos Internos.

Modificaciones al Inciso Primero:

- La primera adecuación a este inciso pretende, corregir una omisión en la forma, respecto de la presunción de retiro sobre los préstamos realizados por una sociedad de personas a sus socios. Al contener la norma anterior sólo la presunción sobre personas naturales, permitía excepcionar del gravamen los préstamos efectuados a los socios personas jurídicas extranjeras.

⁹³ El N^o2 del artículo 1^o de la Ley N^o 19.578, introduce modificaciones al el artículo 21 de la ley sobre impuesto a la renta.

⁹⁴ Ley N^o19.578 publicada en el diario oficial 29 de julio 1998 Concede aumento a las pensiones y establece su financiamiento por medio de modificaciones a normas tributarias.

- El segundo cambio en este inciso, corresponde en establecer una presunción de derecho específica respecto del uso o goce de automóviles, station wagon y vehículos similares efectuados por los dueños de las empresas. Antes de esta modificación estos eran considerados en la presunción de bienes muebles cuya base imponible correspondía al 10% del valor libro del bien o su cuota de depreciación anual (el que fuera mayor). Con la incorporación explícita de este tipo de bienes se logra aplicar un gravamen más alto correspondiente al 20% de su valor de tasación.
- Como tercer cambio al inciso primero, se establece la presunción de retiro en el caso de que el socio de una sociedad de personas, obtenga un crédito personal en el sector financiero garantizado con bienes de propiedad de la empresa de la cual es socio o dueño, en cuyo caso dicha garantía sea ejecutado en forma parcial o total para dar cumplimiento a la obligación contraída por el socio, este pago efectuado por la empresa garante será considerando un retiro para todos los efectos tributarios.

Modificaciones a los Inciso Segundo y Tercero:

- Antes de la modificación, la norma establecía que se entenderían retiradas aquellas cantidades provenientes de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 38 de la LIR, sin embargo, el legislador al excepcionar el inciso primero de este artículo, busca delimitar el ámbito de aplicación del gravamen ya que, en el fondo se pretende aplicar el artículo 21 de la LIR, sobre las inversiones en el exterior que sean impugnadas por el Servicio de Impuestos Internos, inversiones que se efectúen en el exterior, por aquellos contribuyentes que tengan utilidades tributarias pendientes de tributación final, en el ejercicio en que se efectúe la inversión, cuando se desprenda, fundadamente, que la respectiva inversión no tiene las características ni la rentabilidad propia de este tipo de operaciones que ofrece el mercado internacional.

5.8 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 2000⁹⁵.

Las modificaciones al artículo 21 incorporadas en la Ley N° 19.705⁹⁶ tienen por objeto gravar las acciones propias adquiridas de acuerdo a lo establecido en el artículo 27 A de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas, que no se enajenen en virtud de los plazos referidos en el artículo 27 C de la misma Ley, esto es en el plazo de 24 meses.

Esta modificación se incorpora con el objeto de integrar los cambios realizados en la normativa sobre las sociedades anónimas, haciendo extensivo las imposiciones de este artículo a actos jurídicos propios de estas, propendiendo a que a través de este hecho económico no sea utilizado para otros objetivos más que los que propone la ley de sociedades anónimas.

⁹⁵ El N°3 del artículo 6° de la Ley N° 19.705, modifica el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

⁹⁶ Ley N° 19.705 publicada en el diario oficial 20 de diciembre de 2000.

5.9 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 2009⁹⁷.

Las modificaciones al artículo 21 incorporadas por la Ley N° 20.343⁹⁸ del año 2009, eximen del gravamen de esta norma a los impuestos a los que hace referencia el inciso segundo del artículo 104 de la LIR, ya que de acuerdo a esta misma modificación se incorpora el Título IV que dice relación con la tributación especial que afectara a ciertos instrumentos financieros relativas al mercado de capitales.

⁹⁷ El N°2 del artículo de la ley N°20.343, modifica el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

⁹⁸ Ley N° 20.343 publicada en el diario oficial 28 de abril de 2009.

5.10 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 2010⁹⁹

Las modificaciones al artículo 21 incorporadas a través de la Ley 20.448¹⁰⁰ sobre mercado de capitales, solo acota la exención sobre los impuestos aplicados a los instrumentos financieros contenidos en el artículo 104 de la LIR, haciendo aplicable dicha exención solo aquellos contemplados en el numeral 3 del artículo ya mencionado. Es menester precisar que este cambio responde a un error en la inclusión efectuada al artículo 21 de la LIR en el año 2009, ya que este hacía referencia al inciso segundo del artículo 104 de la LIR, que no existía, puesto que solo contemplaba numerales en el inciso primero sin existir inciso segundo en dicha norma, lo que dejaba sin ninguna aplicación práctica la modificación incorporada en el año 2009.

⁹⁹ El N°2 del artículo 6 de la Ley N° 20.448 modifica el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁰⁰ Ley N° 20.448 publicada en el diario oficial 13 de agosto de 2010.

5.11 Modificaciones al Artículo 21 en el Año 2012¹⁰¹.

Las modificaciones efectuadas al artículo 21 por la Ley N° 20.630¹⁰², reforma tributaria promulgada el 27 de septiembre del año 2012, es una de las más importantes después de la modificación realizada en el año 1995, ya que reemplaza el artículo completo, primero, para reordenarlo, y segundo, da cuenta de una aplicación uniforme para cualquier tipo de sociedad que declare su renta efectiva mediante contabilidad completa, incluyendo a los regímenes de los artículos 14 bis y 14 quater, respecto de los gastos rechazados.

Hasta antes de esta reforma y como se ha apreciado se distinguían el tratamiento dado a los gastos en las sociedades de personas asimilando el gasto rechazado a retiro; por otro lado, para la sociedad anónima este gasto sería gravado con impuesto único, por razones fundadas en la dispersión de los accionistas y la imposibilidad legal de crear la ficción de la “asimilación de distribución”; lo que, si bien, era criticable desde el punto de vista de la equidad en el tratamiento tributario dado a los gastos rechazados, era entendible y consecuente al considerar en forma íntegra las especificaciones jurídicas de cada tipo social.

¹⁰¹ El N°8 del artículo 1° de la ley N°20.630 reemplaza el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

¹⁰² Ley N° 20.630 publicada en el diario oficial 27 de septiembre de 2012. Perfeccionara la legislación tributaria y financia la reforma educacional.

Se puede entender que este cambio, se sustenta en la simplificación del tratamiento tributario de los gastos rechazados, al igualar la imposición sin importar la estructura o forma jurídica de los contribuyentes, buscando de esta forma un sistema más equitativo, justo y simple.

Inciso Primero: Sobre el Impuesto Único del artículo 21, en este inciso se establece el impuesto final con el que se verán afectadas las partidas mencionadas en el, el cual tiene carácter de único, por lo que no podrán ser afectados con ningún otro impuesto, el que no tendrá carácter de impuesto de categoría, lo que significa que no podrá ser invocado como crédito.

- Se establecen cambios respecto de, quienes son los sujetos pasivos a los cuales se les aplicara este impuesto, determinando que serán, todos los contribuyentes que declaren sus rentas efectivas de primera categoría, mediante balance general, según contabilidad completa, por lo tanto se aplica a:
 - Sociedades anónimas abiertas o cerradas y las sociedades por acciones,
 - Establecimientos permanentes o agencias extranjeras (artículo 58 N°1),
 - Empresarios Individuales,
 - Sociedades de persona,
 - Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada,
 - Sociedad en comandita por acciones,

- Las comunidades y sociedades de hecho.
- Las partidas gravadas serán:
 - Gastos Rechazados → Las partidas del número 1 del artículo 33 de la LIR que correspondan a cantidades representativas de desembolso en dinero o retiro de especies, a estas partidas se les aplicara el impuesto único salvo que les sean aplicables las normas del inciso tercero si se puede asignar a un socio en específico. Estas partidas, podrán deducirse de la renta líquida imponible para no afectarlas con el impuesto de primera categoría en virtud del carácter único del impuesto establecido en este inciso¹⁰³.
 - Cantidades en Virtud de Tasaciones y Presunciones → Las diferencias determinadas por tasaciones según las facultades que le otorga la ley a la administración tributaria¹⁰⁴ y presunciones de acuerdo a los siguientes artículos:
 - Artículo 17 N° 8, inciso quinto de la LIR → Relativo a la diferencia por los precios de enajenación de bienes cuando estos sean notoriamente superior a los corrientes en plaza.

¹⁰³ En la realidad, los gastos rechazados, que se agregan y luego se deducen de la RLI, finalmente son considerados gastos para efectos tributarios aun cuando la base imponible del artículo 21 de la LIR, sea afecto a la tasa del 40%.

¹⁰⁴ En Chile es el Servicio de Impuestos Internos (SII).

- Artículo 35 de la LIR → Determinación de una renta mínima imponible de primera categoría, en el caso que estas sean indeterminables por falta de antecedentes u otras circunstancias.
- Artículo 36 inciso segundo de la LIR → Relativa a cuando los contribuyentes que efectúen importaciones o exportación y no acrediten fehacientemente su renta.
- Artículo 38 de la LIR → Las tasaciones de rentas de agencias o establecimientos permanentes extranjeros, cuando los elementos contables no permitan su determinación.
- Artículos 70 y 71 de la LIR → Relativos a presunción y tasación de fondos cuyo origen no es probado, con los cuales el contribuyente efectuó gastos o inversiones.
- Artículo 41 E de la LIR → Diferencias por precios de transferencia, entre relacionados.
- Artículo 64 del Código Tributario → Diferencias por tasaciones de precios o valores de enajenación de bienes, cuando estos resulten notoriamente inferior a los corrientes en plaza.

- Se mantiene la aplicación del impuesto único sobre las cantidades que se destinen a la adquisición de acciones de su propia emisión de conformidad a las normas de la Ley N° 18.046 sobre Sociedades Anónimas.

Inciso Segundo: Partidas liberadas del Impuesto Único del 35%, pero afectas al IGC o al IA más la tasa adicional del 10%, de acuerdo al inciso primero y tercero del artículo 31 de LIR.

Al igual que en las anteriores versiones este nuevo inciso del artículo 21 de la LIR, establece que partidas, se eximirán de la aplicación de esta norma, estas son:

- Gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores.
- El impuesto Único de este artículo, el impuesto establecido en el N°3 del artículo 104 de la LIR, que se encuentren pagados, atendiendo a que estos no son aceptados por el artículo 31 N° 2 de la LIR, pero de acuerdo a esta exención no serán gravados por esta norma, evitando así una doble tributación.

- El impuesto de primera categoría, esto presenta un cambio ya que antes de la reforma solo se eximia del tributo en el caso de las sociedades anónimas, establecimientos permanentes y sociedades en comandita por acciones respecto de los socios accionistas, hoy con la reforma de la Ley N° 20.630, se eximirán también las sociedades de persona y los empresarios individuales.
- El impuesto territorial pagado, en la medida que no sea utilizado como crédito.
- Los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.
- Los pagos por regalías pagadas al extranjero (artículo 31 N° 12 de la LIR) y al pago de patentes mineras, ambos en la parte que no puedan ser deducidas como gastos.

Inciso tercero: Se incorporan modificaciones respecto de los efectos tributarios en cuanto a la asimilación de los gastos rechazados a retiro, ya que, esta solo afectaba a las sociedades de persona, con el cambio de norma, se incluyen además los accionistas de sociedades anónimas y en comandita por acciones. Además se establece que, todas las partidas de este artículo que, se encuentren afectados a los IGC o IA, deberán tributar con una tasa adicional del 10% a los respectivos impuestos personales.

Los sujetos de este impuesto a que se refiere el inciso tercero del artículo 21 del la LIR son:

- Los accionistas de sociedades anónimas, sociedad por acciones y en comandita por acciones (corresponde a las personas naturales con domicilio y residencia en Chile y también a los extranjeros sin domicilio ni residencia en Chile).
- Los contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la LIR, esto es personas sin domicilio ni residencia en Chile y las personas jurídicas no constituidas en Chile que tengan establecimiento permanente en nuestro país.
- Personas naturales dueñas de empresas individuales.
- Socios de sociedades de personas, socios gestores de sociedades en comandita por acciones y el titular de una E.I.R.L.(Ley N°19.857).
- Comuneros y socios de sociedades de hecho.

Como se puede apreciar, esta nueva norma hace más extensa la aplicación de los controles tributarios que emanan de ella, no estando exenta de críticas, respecto al fundamento que sustentaba la norma antigua, ya que se incluyen a los accionistas, que no estaban contenidos anteriormente bajo el supuesto de que estos no debían ser incluidos en la asimilación de la asignación de parte de los retiro ya que no era factible realizar la ficción de distribución de utilidades por expresa norma de la Ley de Sociedades Anónimas. Es por esta razón que, el legislador recurre a la creación del Impuesto Único. Si bien, esta modificación busca un trato igualitario sin importar la estructura jurídica de las sociedades, lo cual se apoya en el principio de equidad, deja abierta la posibilidad de cuestionar el por qué sigue existiendo el Impuesto Único, ya que según se puede apreciar es perfectamente aplicable la asimilación a retiro o distribución a las partidas gravadas por este artículo.

En el capítulo siguiente, se analizara porque se considera que, la aplicación de un impuesto especial,¹⁰⁵ sobre todo en el caso de los gastos rechazados, no es la mejor opción, principalmente basados en el principio de legalidad.

- Las partidas que se gravaran con el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional serán las siguientes:

¹⁰⁵ Impuesto Único del Artículo 21 de la LIR.

- Gastos Rechazados, que corresponden a las partidas contempladas en el artículo 33 N° 1 de la LIR, que sean representativa de desembolsos de dinero o retiro de especies.

Se incorpora una modificación donde se considera que las partidas gravadas, además de afectarse con las tasas de sus impuestos personales, se afectaran con una tasa adicional de 10% cuando vayan en beneficio del socios o accionistas, dejando en manos de la administración tributaria, que deberá comprobar fundadamente estos hechos. Dicha tasa adicional, se emplea como un mecanismo para desincentivar, la conducta de utilizar algún tipo de maniobra para dejar de pagar sus impuestos personales, por obtener beneficios a través del uso de recursos de sus empresas en beneficio propio o de sus relacionados como conyugues o hijos no emancipados, lo que podría permitir actitudes elusivas por parte del contribuyente, y simular un retiro cuando realmente no lo es.

Como ya fue dicho, se considerará también que es beneficio del socio, cuando estas partidas sean en beneficio del cónyuge, hijos no emancipados o cualquier persona relacionada con ellos de acuerdo a las normas del artículo 100¹⁰⁶ de la Ley N° 18.045 sobre Mercado de Valores.

¹⁰⁶ "Son relacionadas con una sociedad las siguientes personas: a) Las entidades del grupo empresarial al que pertenece la sociedad; b) Las personas jurídicas que tengan, respecto de la sociedad, la calidad

Por lo tanto se desprende que solo podrán ser gravadas conforme a este inciso, las partidas establecidas en el artículo 33 N° 1 letra b), f) y g) de la LIR.

Si bien el artículo 33 N° 1 de la LIR establece “agregar” las partidas señaladas anteriormente, por expresa exigencia del artículo 21, deberán deducirse de la determinación de la RLI de primera categoría, para que no queden afectadas con ese impuesto, y solo se graven con Impuestos Global Complementario o Impuesto Adicional en carácter de final y único, de lo que se desprende que, no existirá integración de impuestos de categoría para ser usados como crédito.

Si el socio beneficiado por los gastos rechazados no es un contribuyente del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, este deberá pagar Impuesto Único del 35%.

- Préstamos calificados como retiros encubiertos, al igual que en la norma anterior a través de este numeral, se busca evitar que los socios por medio de préstamos realizados por sus sociedades de personas eludan la tributación propia de un retiro o distribución de utilidades. Como un cambio relevante en esta norma se puede mencionar , la exclusión expresa de las sociedades anónimas abiertas, debido al control inherente de este tipo de entidades, además se efectúa una referencia directa a los sujetos pasivos obligados a pagar el IGC o IA, evitando de esta forma señalar si se trata de personas naturales o jurídicas sin domicilio ni residencia en Chile.

De acuerdo a la circular 45 del año 2013¹⁰⁷, en ella se señalan y se distingue la tributación de acuerdo a quien es el que califica como retiro encubierto el préstamo, estableciendo que si es la empresa la que lo informa como retiro encubierto solo se gravara como retiro efectivo, evitando la tasa adicional, no obstante si esta calificación es a través de un proceso de fiscalización, se aplicará dicha tasa adicional. Esta situación difiere con lo señalado en la normativa actual, puesto que en el inciso tercero, que encabeza estos numerales, siempre aplicará el Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional más la tasa adicional del 10%, sin importar quién es el que califica el hecho económico como retiro encubierto.

Otra modificación importante corresponde a que, la norma menciona expresamente, cuales son los elementos que se considerarán para calificar este prestamos como retiro encubierto, sin embargo deja abierta la posibilidad de que, la administración tributaria funde su decisión en otros elementos.

Por último se establece que estas partidas no podrán ser deducidas del registro “Fondo de Utilidades Tributables”.

¹⁰⁷ Circular N°45 del SII de fecha 23 de Septiembre de 2013.

- Se aplicarán las normas de este artículo al uso y goce a cualquier título, o sin título alguno, de los bienes de propiedad de la empresa, aplicando, la misma forma de determinar las presunciones de derecho, esto es 10% del valor del bien o cuota de depreciación para los bienes muebles; 11% del avalúo fiscal para los bienes inmuebles y un 20% para los automóviles, station wagon y similares. Sin embargo, el principal cambio consiste en la aplicación de los impuestos personales, más tasa adicional ya comentada, sin importar si el beneficiado corresponde a un socio o a un accionista.

Respecto de la no aplicación de este numeral a los contribuyentes que realicen actividades en zonas rurales, la norma es criticable ya que no mejora la exactitud de determinar cuales son las zonas y actividades que quedan excluidas del gravamen, lo que podría solucionarse de manera simple, dejando expresamente, que la administración tributaria o cualquier organismo público competente, pueda establecer una lista de zonas rurales y actividades eximidas, evitando de esta forma que, el contribuyente eluda la norma localizando sus actividades en estas zonas. Lo anterior, porque el espíritu de la ley es no aplicar la presunción a actividades específicas como por ejemplo las agrícolas y mineras. Respecto a los beneficios destinados al esparcimiento del personal, en el caso de que sean habituales, se aplicara el impuesto único establecido en el inciso primero de este artículo, en base a la misma determinación del beneficio establecido precedentemente.

La norma especifica que, cuando más de un socio o accionista haga uso o goce del bien y no sea posible cuantificar el beneficio que le corresponda a cada uno de ellos, este, se determinará considerando la participación que cada uno tenga en las utilidades de las sociedades.

Por ultimo, y a diferencia de la aplicación antes de la reforma, estas partidas no se rebajaran del fondo de utilidades tributables.

- Se mantiene la norma de control respecto de la ejecución de garantías que, recaen sobre bienes de la empresa a favor de obligaciones financieras del socio, no obstante, se hace extensiva también a los accionistas, además se establecen los criterios con los cuales se determinará el valor afecto a la tributación, considerando para estos efectos, las normas de tasación del artículo 64 del Código Tributario. Estas partidas tampoco se deducirán del fondo de utilidades tributables.

Inciso final: En este se especifica que, para la aplicación del inciso anterior se consideraran las mismas reglas de relación que, se establecen para los gastos rechazados atribuibles a un socio o accionista, esto es, su conyugue, sus hijos no emancipados o cualquier otra persona relacionada de acuerdo con lo establecido en el artículo 100¹⁰⁸ de la Ley N° 18.045.

¹⁰⁸ Bis a la nota 107.

Como se puede apreciar, muchas de las partidas a las cuales se aplicarán los impuestos tanto únicos como personales más la tasa adicional, no podrán rebajarse del fondo de utilidades tributables, lo que implica que no podrán utilizar el crédito por impuesto de primera categoría, y específicamente en el caso de los préstamos a los socios y en el caso del uso y goce de bienes de la sociedad por parte de los dueños de estas, el gravamen se entenderá en carácter de único y final, evitando una disminución ficticia de las utilidades tributarias.

5.12. Modificaciones al Artículo 21 por medio de la Reforma Tributaria del año 2014.

La Reforma Tributaria contenida en la Ley N° 20.780 del 29 de septiembre del año 2014, sustituyó el texto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por un nuevo texto, aumento la tasa del 35% al 40% para los gastos rechazados, en la Circular N° 11 del año 2015 y en la Circular N° 71 del año 2016, se encuentran contenidas toda la normativa que rige y aplica a los Gastos Rechazados, y al respecto dicen:

“La Ley modificó la tributación establecida en el artículo 21 de la LIR, sustituyendo su texto por uno nuevo. En términos generales, el nuevo texto del artículo 21 de la LIR mantiene la estructura de las normas incorporadas por la Ley N° 20.630, distinguiendo entre aquellas partidas y cantidades que no benefician a los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la

empresa, gravándose a nivel del contribuyente de primera categoría con un Impuesto Único (en adelante “IU”; y aquellas partidas o cantidades que si los benefician, quedando en consecuencia gravados con Impuesto Global Complementario (IGC) o con Impuesto Adicional (IA), según sea el caso, más una tasa adicional del 10%. La nueva norma, aun cuando no cambia en forma substancial el régimen de tributación del artículo 21 de la LIR sustituido por la Ley N° 20.630, introduce modificaciones a tal norma, según se analizará. Se hace presente que las instrucciones de este Servicio contenidas en la Circular N° 45 de 2013, se mantienen vigentes en todo aquello que no sea contrario a las presentes instrucciones, las cuales sólo se refieren a las modificaciones que contiene la Ley”.

¿Cuáles son los gastos rechazados?

Los gastos rechazados corresponden a gastos que no se permite sean deducidos en la determinación de la RLI para efectos del pago de los impuestos. Se dice también que los gastos rechazados son aquellas operaciones que no cumplen con los requisitos o condiciones establecidos en el artículo 31 de la LIR para poder ser deducidos de los ingresos brutos del ejercicio comercial, en concordancia con lo señalado en el artículo 33 del mismo cuerpo legal.

Las partidas del artículo 33 de la LIR son:

1. Las remuneraciones pagadas al cónyuge del contribuyente o a los hijos de éste. Soltero menores de 18 años.
2. Los retiros particulares en dinero o especies efectuados por el contribuyente;
3. Las sumas pagadas por bienes del activo inmovilizado o mejoras permanentes que aumenten el valor de dichos bienes y los desembolsos que deban imputarse al costo de los bienes citados,
4. Los costos, gastos y desembolsos que sean imputados a ingresos no reputados rentas o rentas exentas los que deberían rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan;
5. Los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del n°6 del artículo 31 o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedad anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, y al empresario individual o socios de una sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en sociedad o empresa, uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o valuados en un valor inferior al costo, casos en los cuales se les aplicará como renta a los beneficiados no afectados por el artículo 21 la presunción de derecho establecida en el literal iii) del inciso tercero de dicho artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la

oración final de ese inciso, condonación total o parcial de deudas, exceso de interés pagados, arriendo pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios, y

6. Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31 de la LIR o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.

En el caso de que el contribuyente sea una sociedad de personas, deberá entenderse que el término “contribuyente” empleado en los números 1 y 2 precedentes, comprende a los socios de dichas sociedades.

El artículo 33 de la LIR señala además que, se deducirán de la renta líquida imponible las siguientes partidas, siempre que hayan aumentado la RLI declarada, esto es para efectos de los gastos rechazados, las cantidades a que se refieren los numerales i) del inciso primero e i) del inciso tercero, del artículo 21 de la LIR.

Los gastos rechazados, deben ser reajustados previamente de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el índice de precios al consumidor en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior a la fecha del desembolso efectivo de la respectiva cantidad y el último día del mes anterior a la fecha del balance.

Tienen la misma tributación las sociedades anónimas y las sociedades de personas, en cuanto al nivel de tributación de los gastos rechazados pagados y el gravamen que poseen los retiros presuntos.

En líneas generales:

Gastos Rechazados Pagados cuyos beneficiarios no sean los socios o accionistas:

Se afectan con 40% de impuesto en carácter de único.

- Gastos rechazados pagados cuyos beneficiarios sean los empresarios, socios o accionistas y personas relacionadas.
 - Se afectan con Impuesto global Complementario o Impuesto Adicional, mas una tasa de 10% sobre los mismos gastos.
- Con respecto a los Retiros Presuntos, su tributación será igual a la de los gastos rechazados cuyos beneficiarios sean los empresarios, socios o accionistas y personas relacionadas, esto es:
 - Se afectan con impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional, mas una tasa de 10% sobre los mismos retiro.
- En cuanto a los prestamos que se realicen a los socios o accionistas, estos se tratan como los retiros presuntos, esto es, se gravan con Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional según corresponda, mas una tasa de 10% sobre el monto

- Estos gastos rechazados, retiros presuntos y prestamos, nunca se afectan con Primera Categoría ni se rebajan del Registro de Rentas Empresariales.

6. CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS.

A lo largo de este análisis, se ha procurado dar un entendimiento de la incorporación del artículo 21 a la LIR en el año 1984 y por medio de las modificaciones realizadas a este artículo, intentando visualizar y descubrir cuál ha sido el objetivo del legislador de ir reformando esta norma y a raíz de estos cambios, analizar el nacimiento de la norma en estudio y los efectos de esta en el tiempo.

Todo esto, en función del problema planteado y el cuestionamiento inicial, por el alto grado de contingencias que existe sobre la materia de los “gastos rechazados” y la alta probabilidad de litigar sobre esta materia. Sin embargo, el contribuyente ha optado por tener una actitud más bien conservadora, evitando incluso la búsqueda del tratamiento justo respecto a los gastos necesarios para producir la renta, esto se puede ver en múltiples consultas efectuadas a la administración tributaria, respecto del tratamiento concreto de la norma en cuestión, demostrando fehacientemente que esta carece de claridad e interpretación cierta en el tiempo y no dando certeza jurídica de su interpretación.

Por otro lado, la administración tributaria al aplicar la norma muchas veces lo hace con un afán meramente recaudatorio, que no debiera ser la finalidad del gravamen, dando un mensaje que hace aún más latente la contingencia para el contribuyente y la generación de malas prácticas por parte de estos y aplicación abusiva de esta norma por parte de la autoridad tributaria nacional.

En este capítulo se hará un esfuerzo en buscar y responder los cuestionamientos que, dan origen a esta investigación, desde el punto de vista de las definiciones y la doctrina que nos permitirán concluir que deficiencias existen en la norma, se expresaran y definirán cada uno de los elementos que puedan servir de argumento a las conclusiones posteriores de este trabajo.

6.1 Definición de Gasto y Gasto Aceptado Tributariamente.

La información financiera se confecciona en base a los requerimientos de los usuarios de esta, por lo tanto, por medio de esta información se busca que los inversionistas, acreedores y otras entidades interesadas, cuenten con una información de calidad, oportuna, fidedigna y que muestre realmente la situación de la empresa. No obstante el procesamiento de esta información no debe ser arbitrario, existiendo principios que los guíen para que tengan una validez económica. Durante muchos años estos principios fueron propuestos por el Colegio de Contadores de Chile A.G. a través de sus diferentes Boletines Técnicos, los que entregaron las bases técnicas con las cuales se han elaborado y preparado los Estados Financieros, principal fuente de información de la comunidad empresarial.

En estos últimos años, las normas contables han sufrido cambios en las bases normativas con las cuales se presenta la información de los estados financieros, en función que, esta sea estandarizada para su comparación y buscando que sea de mayor calidad. Es así que, en el año 2009 la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile decide adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS), informando esta decisión a través del oficio circular N° 368¹⁰⁹. Sin embargo en el ámbito tributario el Servicio de Impuestos Internos informó a través del oficio N° 292 del año 2006¹¹⁰ que en función de estos cambios en las normas aplicables a la información financiera no se producirán modificaciones en la aplicación de leyes tributarias.

Los diferentes usuarios de la información financiera responden a diferentes intereses, de acuerdo a los objetivos en los que basan el requerimiento de esta; los inversionistas buscan que esta información muestre la real posición de la compañía, otros como la administración tributaria¹¹¹ aducen a objetivos públicos, como por ejemplo la correcta aplicación de las normas tributarias para el correcto pago de los impuestos a los que están afectos los contribuyentes.

¹⁰⁹ Oficio Circular N° 368 con fecha 16 de octubre de 2006; Informa e imparte medidas sobre proceso de convergencia de principios contables generalmente aceptados en Chile a normas internacionales de contabilidad y normas internacionales de información financiera. Ver anexo 01.

¹¹⁰ Oficio N° 292 con fecha 26 de enero de 2006; Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros. Ver anexo 02.

¹¹¹ Servicio de Impuestos Internos en el caso de Chile.

Estos objetivos perseguidos por los diferentes usuarios dan lugar a diferencias en el tratamiento y definición del reconocimiento de los resultados financieros. Los estados financieros son, el punto de partida para la determinación del resultado tributario, es por esta razón que, la Ley de la Renta nos señala diferentes ajustes a los resultados financieros, para obtener la base sobre la cual se calcularan los impuestos.

Uno de los elementos relevantes para determinar la base imponible del impuesto a la renta son los gastos, ya que la ley permite su deducción de la renta bruta disminuyendo así el pago del impuesto aplicado, lo que podría entenderse como opuesto al objetivo recaudatorio antes mencionado, por lo que el legislador intenta restringir el consumo de la renta a través del gasto. Es en este sentido que, cobra relevancia el estudio de esta partida ya que lo que entiende el inversionista por gasto puede diferir con lo que define la administración tributaria, prevaleciendo finalmente lo que la ley establece.

El objetivo de este apartado es determinar donde se encuentran las divergencias entre los criterios y definiciones que existen en una partida, sin duda significativa a la hora de cuantificar los resultados financieros y tributarios, este es el gasto, desde la perspectiva de las controversias originadas por una definición no del todo concordante entre el usuario "inversionista" y el usuario estado, en la persona del SII.

6.1.1 Definiciones de Gasto - Concepto Financiero

Las definiciones de gasto desde el punto de vista financiero, la podemos encontrar tanto en los marcos conceptuales del Colegio de Contadores de Chile A.G. como en el marco conceptual de la IFRS.

1. De acuerdo a los PCGA: No existe un boletín técnico específico que trate el concepto de gasto, no obstante se encontrará definido en el marco conceptual confeccionado por el Colegio de Contadores de Chile A.G. que indica:

- “Gastos son las disminuciones en los beneficios económicos producidos a lo largo del período contable, en forma de egresos o disminuciones del valor de los activos, o bien, como surgimiento de obligaciones que dan como resultado disminuciones en el Patrimonio y que no están relacionados con las distribuciones de Patrimonio efectuadas a los propietarios.
- La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Entre los gastos de la actividad normal, se encuentran el costo de venta, las remuneraciones y la depreciación. Generalmente, los gastos representan una salida o una disminución de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, existencias o propiedades, plantas y equipos.

- Son pérdidas otras partidas que, cumpliendo con la definición de gastos, podrían o no surgir de las actividades ordinarias de la empresa. Las pérdidas representan disminuciones en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza a cualquier otro gasto. Por lo tanto, en este Marco Conceptual no se considera que constituyan un elemento diferente.
- Entre las pérdidas se encuentran las que resultan de siniestros tales como aquellos causados por el fuego o por inundaciones, así como por la venta de activos a largo plazo y también las pérdidas no realizadas, por ejemplo aquellas que surgen por efectos de los aumentos en el tipo de cambio que una determinada divisa tienen sobre los préstamos obtenidos por la empresa en esa moneda. Al reconocerse las pérdidas en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para el propósito de la toma de decisiones económicas. Las pérdidas suelen presentarse netas de los ingresos relacionados con ellas.

- Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha ocurrido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionada con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos, y que puede medirse con fiabilidad. Esto significa, en efecto, que el reconocimiento de gastos ocurre simultáneamente con un aumento de pasivos o la disminución de un activo (por ejemplo, el devengamiento de sueldos por pagar o la depreciación de activos fijos).”¹¹²

¹¹² “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros”, En noviembre de 1971, el Honorable Consejo General del Colegio de Contadores de Chile A.G. creó la “Comisión de Principios y Normas Contables”, para cumplir con una resolución del Cuarto Congreso Nacional realizado en septiembre de 1970 y de acuerdo con la atribución contenida en la letra “G” del artículo 13 de la Ley 13.011 que creó el Colegio de Contadores, que le entregó la facultad de “dictar normas relativas al ejercicio profesional”.

El concepto de gastos establecido en el manual técnico del Colegio de Contadores de Chile A.G. es un concepto amplio, debido a que reconoce como tal a cualquier detrimento patrimonial, sin embargo esta definición amplia debe ser atendida en función de los principios contables que establece este organismo y que son de referencia al momento de registrar un gasto como tal, en este sentido, podemos decir que mientras un gasto no sea una disminución de patrimonio que represente un beneficio para los socios y sea efectuado en concordancia con los principios de contabilidad establecidos, será considerado como gasto desde el punto de vista financiero.

Detalla además que, este tipo de partidas pueden ser disminuciones del valor del activo, erogaciones por operaciones de la actividad ordinaria de la empresa, sin embargo, también establece que las pérdidas al ser disminuciones de beneficios económicos y si bien pueden no ser de carácter ordinario, también deben ser entendidos como gastos, es el caso de siniestros que son exógenos a la decisiones de la entidad, así también pueden ser clasificados en el mismo orden, las indemnizaciones, lo importante es que esta información se clasifique de manera tal que puedan servir para la toma de decisiones.

Elementos importantes para el reconocimiento de un gasto, es la ocurrencia de estos como referencia, que reflejen una disminución de activos o el reconocimiento de una obligación, así también cuando pueda medirse de manera fiable.

2. De acuerdo a IFRS: No existe una NIC específica que nos hable o defina el término, gastos, sin embargo el marco conceptual de esta normativa establece lo siguiente:

- “Gastos, son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.”¹¹³

¹¹³ Definición obtenida de extracto “Marco Conceptual para la Información Financiera”, preparado por el equipo técnico de la Fundación IFRS.

La definición establecida en el manual técnico de la Fundación IFRS, esta descrita en el mismo tenor que la del Colegio de Contadores de Chile A.G. sin hacer mas que solo definir en términos amplios este ítem, lo relevante que se puede desprender de ambas definiciones es que basados en el “principio de entidad contable” un factor relevante para considerar un detrimento patrimonial como gasto, es que no sea una erogación que beneficia a los dueños de la compañía, si bien este también es una disminución de patrimonio, se entiende que es producto del retiro de rentabilidades obtenidas de la sociedad o bien por la descapitalización de esta.

Otro requisito que se desprende de la jurisprudencia tanto administrativa como judicial, es que el “gasto sea del giro”, aunque la ley hace referencia a los bienes del giro, entendiendo por estos los activos realizables o fijos, cuya mantención o explotación requiere de desembolsos adicionales, en la medida que el bien principal sea del giro, todos los gastos relacionados a la adquisición, mantención o explotación, serán aceptados como tales.

Además de estos requisitos el artículo 31 en su inciso tercero enumera los casos especiales que podrán ser deducidos como gastos en la medida que se relacionan con el giro del negocio.

6.1.2 Definición de Gastos – Concepto Tributario.

Concepto de Gastos según el Servicio de Impuestos Internos¹¹⁴.

El Servicio de Impuestos Internos en su manual, establece que los requisitos que deben cumplir copulativamente los gastos para su aceptación como deducción de la renta bruta a juicio de la Dirección Nacional, son los siguientes:

- a. Que se traten de gastos "necesarios" para producir la renta de Primera Categoría. Al efecto, el concepto de gasto necesario, de acuerdo con el Diccionario de la lengua Española, debe entenderse como el gasto inevitable u obligatorio. Por consiguiente, debe considerarse no solamente la naturaleza del gasto sino además su monto, es decir, hasta qué cantidad el gasto es necesario para producir la renta. Por ejemplo, si se trata de gastos por fletes, habría que considerar si el flete mismo es necesario para la obtención de la renta y luego si su monto se compadece con el valor que otras empresas cobran por fletes de la misma naturaleza;

- b. Que los gastos no estén ya rebajados en el cálculo de la renta bruta a que se refiere el Art. 24 (actual artículo 30) de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Por ejemplo, si se trata de fletes y estableciéndose que ellos son necesarios para producir la renta, tanto por su naturaleza

¹¹⁴ Manual del Servicio de Impuestos Internos. Volumen 6 Renta (Segunda Parte). 6(12) 40.01.

como por su monto, no procederá su aceptación si ya estuvieren formando parte del costo directo de los bienes cuya negociación o producción origina la renta;

- c. Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto se haya "pagado" o, en su defecto, se esté "adeudando" a alguien, es decir, que el pago del gasto sea obligatorio para el contribuyente. Por ejemplo, si se considera que, por su naturaleza, los fletes de mercaderías o materias primas es un gasto que necesariamente debe incurrir el contribuyente, pero éste realiza el transporte de dichos bienes con vehículos propios, no se aceptará como gasto las sumas que el contribuyente se asigne por concepto de fletes, ni aún cuando dichas sumas no excedan de las que cobraría cualquiera empresa de transportes, ya que no se adeudan, es decir, el contribuyente no tiene obligación de pagarlas a un tercero, y

- d. Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, Es decir, el contribuyente deberá probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto necesario de los gastos, con los medios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnar los medios probatorios ofrecidos por el contribuyente sí por razones fundadas no se estimaren fehacientes.

- e. En los casos particulares en que se estime que pudiera estar ocurriendo una evasión tributaria, deberá procederse al estudio detenido del cumplimiento de los requisitos señalados anteriormente para la aceptación de gastos en el cálculo de la renta imponible.

De lo anterior, podemos señalar clara y expresamente, que los requisitos para que un gasto sea aceptado tributariamente, se encuentran establecidos en la Ley. En virtud del Principio de Legalidad el Servicio de Impuestos Internos esta impedido de establecer mas requisitos que los que legalmente se establecen en la propia norma, so pena de la nulidad de derecho publico de las actuaciones administrativas respectivas.

Un ejemplo de esto serían las remuneraciones pagadas a personas relacionadas al departamento de informática de una empresa productiva de la industria del calzado, la pregunta que podríamos hacer es si este departamento contribuye en la generación de renta, como antecedentes adicionales, el contribuyente puede decir que este departamento administra el sistema de información administrativo, de la compañía, sistema que permite procesar la información que sirve para gestionar las operaciones de control, funciones que están bien establecidas en los contratos de trabajo respectivos, estas remuneraciones por no ser parte del costo directo son reconocidas en el resultado de la empresa como gastos administrativos en el periodo en que se adeudan o pagan. Este caso permite evidenciar que el gasto reconocido y efectuado por la empresa no tiene una incidencia directa en la renta, ya que el control busca atenuar los riesgos inherentes al negocio, lo que sin duda aminora efectos negativos en la empresa o bien permite cumplir con requerimientos normativos. Puede ser considerado inevitable pero desde el punto de vista de la operatividad ordinaria de la empresa o su razón de negocio, pero no desde el punto de vista de la generación de renta, ya que esta no depende de la existencia de un departamento de informática.

Los requisitos de aceptabilidad de los gastos se encuentran taxativamente señalados en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En efecto, el citado artículo 31 de la Ley de la Renta señala expresamente que: “Artículo 31º.- La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30º, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio. No se deducirán los gastos incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa...”

Conforme a lo anterior, los requisitos legales para que un gasto sea tributariamente aceptable y por consiguiente, pueda ser rebajado de la Renta Líquida Imponible son: a) Que los gastos se relacionen directamente con el giro o actividad que desarrolla el contribuyente; b) Que se trate de gastos necesarios c) Que los gastos no estén rebajados en el cálculo de la renta bruta como costo. d) Que se haya incurrido efectivamente en el gasto, esto es, que el gasto este pagado o adeudado; e) Que se trate de gastos del ejercicio; y f) Que los gastos se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos.

Principio de la Correlación Ingreso-Gasto

No obstante que los gastos de las sociedades en general cumplan con todos los requisitos legales para que sean aceptados tributariamente, el Servicio de Impuestos Internos, ha estado en la practica pretendiendo imponer, sin fundamento jurídico alguno un nuevo requisito para dicha aceptación el cual ha denominado “Principio de Correlación de Gastos e Ingresos”, conforme al cual supuestamente los gastos sólo pueden ser aceptados tributariamente cuando se genere el ingreso respectivo, lo cual desde luego atenta flagrantemente contra el principio de legalidad tributaria consagrado constitucionalmente y conforme al cual todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria deben estar específicamente determinados en la ley, impidiendo a la autoridad (cualquiera sea ella) imponer nuevos elementos o requisitos para la configuración del tributo o alguno de los elementos que conforman la obligación tributaria.

Cabe reiterar en este aspecto que, según la norma general del artículo 31 de la LIR, para la deducción del gasto la ley exige que éste se encuentre **pagado o adeudado** al cierre del ejercicio comercial correspondiente, y no se hace ningún alcance a este criterio de correlación que ha estado señalando el Servicio de Impuestos Internos.

La ley tiene normas para casos especiales en los cuales se permite diferir el gasto para ejercicios posteriores a los cuales se han devengado y/o pagado, como ocurre con los gastos de puesta en marcha y la promoción de productos nuevos. Si la norma general contemplara la correlación de ingresos y gastos como lo pretende hacer ver el Servicio de Impuestos Internos, no sería necesario que la ley estableciera estas normas diferentes para casos especiales.

Si fuera efectivo el criterio señalado por el Servicio de Impuestos Internos, este tendría aplicación en la mayoría de las empresas de nuestro país, pues es evidente que una parte de los gastos incurridos en un año sirven para generar ingresos en el o los años siguientes, como en todos los negocios de todo el mundo, no solo en Chile.

Basta considerar por ejemplo los sueldos de los vendedores del mes de diciembre, los cuales servirán para cerrar contratos de venta que se materializarán en el año siguiente. Prácticamente todas las empresas tendrían que hacer un ajuste para diferir hacia el año siguiente una parte del gasto por remuneraciones, lo que por supuesto no ocurre, porque la ley tributaria expresamente señala y ordena que los gastos se rebajan una vez adeudados o pagados.

El servicio de Impuestos Internos por su parte ha señalado que dicho criterio de correlación de ingresos y gastos “subyacería en las normas de la ley de la renta y que dicho criterio sería supuestamente “aceptado” universalmente. Sin embargo, lo concreto y verdadero es que dicho criterio no yace ni subyace en la ley de la renta, simplemente porque la ley no le da aplicación ni lo contempla en modo alguno, ni expresa ni tácitamente. En materia de deducción de gastos, la ley simplemente se basa en el concepto de gasto pagado o adeudado en el respectivo ejercicio comercial, cuestión que ha sido corroborada por el propio Servicio y por nuestros Tribunales Superiores de Justicia.

Por otra parte, el Servicio de Impuestos Internos, además de exigir la correlación de gasto e ingreso, también ha colocado en la palestra cada vez que se efectúa una fiscalización, se señala el concepto gasto necesario como equivalente a “obligatorio”.

- El Servicio de Impuestos Internos reduce el significado del concepto de “necesariedad” exclusivamente al de “inevitabilidad”, lo que es incorrecto e improcedente, toda vez que con ello se vulneran directamente y en primer lugar, las normas expresas sobre interpretación de la ley contenidas en los artículos 19 y 20, del Código Civil.

- El mandato legal sobre aceptabilidad del gasto, contenida en el inciso 1º del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece sólo el requisito de que el gasto sea “necesario”. El concepto y palabra “necesario” está claramente utilizado en su sentido natural y obvio, del modo general y sentido común en que es utilizado por la sociedad y las personas, ya que no existe norma legal ninguna que lo defina de manera especial, lo restrinja, cambie o limite.

- La aseveración de que la palabra “necesario” está utilizada en su sentido natural y obvio, ha sido ratificada por el propio Servicio de Impuestos Internos en todos sus pronunciamientos al respecto, sea por circulares, oficios y resoluciones, en especial la Circular N° 61, de 1997, la que efectúa derechamente un análisis basado en el concepto expresado en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE).

- Siguiendo el mismo mecanismo exegético o interpretativo (con el cual se concuerda) que ha usado invariablemente el Servicio de Impuestos Internos, puede constatarse que el concepto de necesario que establece la RAE, es el siguiente:

“necesario, ria. (Del lat. *necessarius*).

1. adj. Que forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder.

2. adj. Que se hace y ejecuta obligado por otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.

3. adj. Se dice de las causas que obran sin libertad y por determinación de su naturaleza.

4. adj. Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin.

5. adj. Der. En el derecho antiguo, se decía del heredero obligado a aceptar la herencia, y especialmente cuando era esclavo o siervo del testador.

6. f. letrina (ll retrete).

7. adv. m. ant. Por necesidad, necesariamente”.

- Durante años, el Servicio de Impuestos Internos redujo en sus instrucciones el concepto de necesario al de inevitable u obligatorio, esto es, limitado a sus acepciones 1 y 2, como puede verificarse del texto de la definición recién transcrita, sin embargo, el propio Servicio rectificó su interpretación a contar del año 2008, entre otros, en el Oficio N° 832 (emitido por don René García Gallardo, como Director Nacional subrogante, y que ha sido ratificado invariablemente por todos los pronunciamiento sobre la materia realizados con posterioridad por los Directores Nacionales).

- Es así como en dicho oficio y los posteriores, se establece expresamente en el numeral 6, letra b, que el concepto de necesario es:

“b) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiéndose esta expresión en el sentido de lo que es menester, indispensable o que hace falta para un determinado fin, contraponiéndose a lo superfluo” .

- Como puede apreciarse, sin lugar a dudas, el concepto restringido o limitado de manera errónea sólo a las 2 primeras acepciones de “inevitabilidad” u “obligatoriedad”, fue rectificado por el debido proceso de interpretación legal al de su sentido completo, que es el natural y obvio del mismo, tal como lo ordena perentoriamente el artículo 19 del Código Civil.

El criterio actual del SII, extiende el sentido de necesario a las acepciones 4 y 7 de la RAE, y específicamente a la primera, ya que lo define como aquello que es indispensable o que hace falta para un fin.

A su turno, debe obligatoriamente considerarse la definición de indispensable de la propia RAE que establece:

“indispensable.

1. adj. Que no se puede dispensar.

2. adj. Que es necesario o muy aconsejable que suceda”.

Conforme lo anterior, el sentido natural y obvio que cualquier persona le daría a necesario es el de algo que hace falta, sea porque es procedente u obligatorio, tanto porque es muy aconsejable,.

Desde un punto de vista de sentido común y obvio, necesario no es inevitable, por ejemplo, todo gasto puede ser evitado, incluso a riesgos inconmensurables. Se puede evitar no incurrir en gastos de alimentación o vivienda, incluso poniendo en riesgo la salud y el bienestar, pero eso no hace que el gasto no sea necesario o imprescindible, porque es aconsejable y algo que hace falta para la vida.

En definitiva, el criterio utilizado por el Servicio de Impuestos Internos en diversas fiscalizaciones es contrario al actualmente sustentado por la Dirección Nacional del SII, conforme a las normas más básicas de interpretación legal del Código Civil.

6.2 Objetivo de la norma control del artículo 21.

El legislador desde que existen impuestos a la renta en Chile a establecido restricciones respecto de que gastos se pueden deducir de la renta imponible, como se puede apreciar a lo largo de esta investigación estos tienden a evitar que los socios, accionistas, dueños o personas que tengan injerencia directa en las decisiones de la empresa, utilicen los recursos de estas para beneficio propio, es decir, consuman la renta de la empresa para satisfacer sus necesidades propias.

Sin importar el sistema tributario impuesto o los objetivos socio-económicos de este, vulnera la capacidad de gravar, actitudes improcedentes enmarcadas en la evasión y la elusión, en este sentido se pueden encontrar en las normas primitivas de la ley de la renta que el legislador establece que no se podrán deducir de esta los gastos que son propio de los dueños de las sociedades.

En la reforma de 1974 se incorpora un régimen general de determinación de renta, cuya fuente es el capital, esta es la determinación de la Renta Líquida Imponible, a través de los artículos 29 al 33, de la misma ley, es en el Decreto Ley 824 de 1974 que se crea el artículo 31 que nos indica que gastos son los que, se podrán deducir de la renta, y como se ha visto la capacidad que le confiere la ley a la administración tributaria de impugnarlos.

Luego con la reforma del año 1984 sigue existiendo esa capacidad de impugnar los gastos improcedentes de acuerdo a ley tributaria, pero debido a que la sola impugnación no gatillaba los impuestos generales, debía establecerse un mecanismo de control que los derivara al hecho gravado principal, este es, el retiro.

En esta materia, el retiro debe entenderse como un concepto más amplio del que conocemos frecuentemente, ya que lo entendemos como la salida de dinero que efectúan los socios de sociedades de personas, erogaciones que no tienen un carácter definitivo sino hasta que se pueda determinar fehacientemente su calidad, es decir, no puede identificarse en el momento en que es generado si es utilidad o capital, pero de cualquier forma es efectuado por los socios para satisfacer sus necesidades personales. Entonces cuando hablamos de retiro nos referimos a un detrimento patrimonial en la sociedad que será para beneficio de los socios o accionistas de esta, a sabiendas que en el caso de sociedades anónimas esto es en estricto rigor un dividendo o disminución de capital.

Realizada la aclaración, la norma de control que busca evitar que a través de un gasto los socios de una empresa consuman la renta, es la contenida en el artículo 21 de la LIR, que en concordancia con el artículo 31 y el artículo 33 N° 1 de la misma norma legal, buscan evitar que se realicen este tipo de desembolsos, lo que como consecuencia tiene un doble efecto negativo para nuestro ordenamiento jurídico: en primer lugar disminuye la base imponible de manera improcedente o abusiva y en segundo lugar beneficia a una persona sin ningún gravamen.

Sin alejarse de la definición de gasto que se explico anteriormente, el legislador entiende que un desembolso que no es parte del giro, actividades ordinarias de un negocio o un quebrantamiento extraordinario que no se pudo prever o evitar, es propio de los objetivos de la sociedad, entonces ¿qué es lo que la norma busca evitar?, la misma definición financiera nos indica que es un gasto y que no lo es gasto: “decrementos en el patrimonio que no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.” , es decir, busca pesquisar que estos gastos desembolsados no correspondan a erogaciones realizadas por los propietarios en beneficio propio.

Entonces es posible concordar que estas normas antes mencionadas se encuentran enmarcadas en lo que conocemos como “medidas anti elusivas”, ya que su principal objetivo es evitar el “**retiro encubierto**”.

6.3 Impuesto al Gasto Rechazado, Hipótesis de Incidencia, Principio de Legalidad y capacidad contributiva.

Como se ha descrito en extenso, la norma del artículo 21 del D.L. 824 es una norma de control, específicamente es una norma especial anti-elusiva, cuyo principal objetivo, en lo que respecta a los gastos rechazados, es evitar desembolsos improcedentes, principalmente controlar que la fuga de recursos que tenga una sociedad o empresa, no sean a beneficio de los socios o personas que tengan algún grado de injerencia en las decisiones de la compañía, definido como “retiro encubierto”. Para este fin el legislador a través de la historia de esta norma siempre asimilo estas partidas al hecho gravado que se intenta evitar, es decir lo asimila a “retiro”, pero este concepto solo era aplicable en principio a las sociedades de personas, según los propios argumentos del legislador, ya que desde el nacimiento de esta norma establece diferenciaciones sustanciales respecto de las sociedades de capital, como la sociedad anónima y en comandita por acciones respecto de sus accionistas.

Esta diferenciación que se ha encontrado constantemente en la aplicación de las normas tributarias, supuestamente de carácter general, basada en el principio de la igualdad, no es tal, puesto que desde que existe este nuevo sistema tributario, el que se mantiene hasta nuestros tiempos, han existido diferencias entre ambas estructuras societarias. Es el caso de los retiros en exceso, el tratamiento de las pérdidas tributarias, y en atención a este estudio los gastos rechazados.

El legislador a sostenido un tratamiento diferenciado entre ambos tipos de entidades basados en primer lugar en un criterio económico, ya que entiende que las principales inversiones se realizan bajo la estructura de sociedades anónimas, ya que estas presentan una administración más estricta; en segundo lugar el legislador apela a la cuantía de los contribuyentes accionistas de una sociedad anónima, lo que según algunos atenta contra la simplicidad del sistema, y por ultimo pero muy importante, ya que al parecer es el argumento más sólido, la no afectación de normas específicas sobre sociedades anónimas.

Respecto a esta investigación, esta diferenciación existe en el artículo 21 de la LIR desde su creación en el año 1984, donde el legislador crea el Impuesto Único por los gastos rechazados generados en la sociedad anónima, creación que fue argumentada en las múltiples comisiones por lo siguiente:

- La simplicidad en la fiscalización, el legislador entiende que la cantidad de accionistas de una sociedad anónima puede ser superior, dificultando así la correlación del gasto rechazado con su beneficiario accionista, por lo tanto delega la obligación del gravamen a la empresa. Sin embargo considera que esto es real en las sociedades anónimas abiertas, pero que en la realidad existen estructuras societarias igual de acotadas que en las sociedades de persona, las que podemos encontrar en las sociedades anónimas cerradas y en hoy en la sociedades por acciones.
- El legislador interpreta que no se puede crear la ficción de asimilar el gasto rechazado a retiro, no solo por el estricto rigor del concepto, sino que aduce a que atentaría contra la Ley de sociedades anónimas, ya que en primer lugar esta solo admite distribución de utilidades por acuerdo de la junta de accionistas y solo cuando existan utilidades distribuibles, lo que se contradice con el gravamen al gasto rechazado que se aplicaría aun cuando no existan esas utilidades.

A Consecuencia de estos argumentos el legislador recurre a otra ficción, que es la creación de un impuesto especial a los gastos rechazados cuya tasa es proporcional, lo que ya se diferencia respecto de las sociedades de persona, que establecía antes de la reforma del 2012 una aplicación progresiva.

La aplicación de este impuesto puede tener toda la aceptación y así ha sido, ya que no ha sufrido modificaciones de fondo, pero no deja de ser cuestionable, a priori por lo contradictorio de la esencia del impuesto a la renta, se trataría de un gravamen sobre gastos, es decir detrimentos patrimoniales, obviamente sustentados en la tesis de que lo que realmente se quiere gravar es una distribución de utilidades oculta o encubierta. Pero más allá de esa apreciación superflua, interesa escudriñar si la aplicación de este "Impuesto" se enmarca con los principios constitucionales que debe mantener todo tributo.

La aplicación de este impuesto ha sido efectiva, pero desde la perspectiva de la coacción y aplicación abusiva, que genera cierta incertidumbre e incluso es contraria a los objetivos centrales del sistema tributario existente, y que se han desarrollado en los capítulos anteriores. Justamente fue motor que propicia esta investigación la falta de certeza que existe en los contribuyentes si el hecho gravado se enmarca en la hipótesis planteada por el legislador, para finalmente quedar en manos de la administración tributaria su definición y su incorrecta aplicación la mayoría de las veces.

Respecto a la reciente modificación de la norma estas desigualdades entre las diferentes estructuras de organización se neutralizan, ya que se aplica en forma uniforme para ambos tipos de sociedad, sin embargo la aplicación lógica que es la asimilación al hecho gravado básico “retiro” ya no existe, aplicándose el impuesto único a ambos tipos de sociedades, es decir, se equipara hacia el sistema aplicado a las sociedades anónimas, lo que podría justificarse con las argumentaciones antes mencionadas, no siendo procedente la aplicación equitativa inversa, es decir, llevar a la asimilación de retiro en ambos tipos de sociedad¹¹⁵. Sin embargo pareciera contradecir las argumentaciones al nacimiento del Impuesto Único la aplicación de Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional para los accionistas a los cuales se le pueda asignar el beneficio del Gasto Rechazado, ya que este sustentaba el argumento de la simplicidad. Esta nueva redacción es positiva en el contexto de la equidad entre diferentes organizaciones, pero no elimina los reales problemas que existen alrededor de la aplicación de esta norma, es más, esto alienta a mantener el principal cuestionamiento, ¿es aplicable un impuesto a un hecho que se busca evitar y que al parecer es ilícito?.

¹¹⁵ Sociedad de Persona y Sociedad anónima, no referimos solo a este tipo de sociedades ya que son las más relevantes para efectos doctrinarios.

Bajo ese contexto se quiere referir a los elementos básicos que deben contemplarse al momento de aplicar un impuesto, elementos que deben estar enmarcados en los principios básicos que estipula nuestra carta fundamental, sin perjuicio de la potestad que tiene un estado de crear impuestos, esto para una sana convivencia con la sociedad debe establecerse bajo preceptos que la misma sociedad acepte.

6.3.1 Hipótesis de Incidencia – Hecho Imponible.

Partiendo de la base que todo tributo nace con un objetivo, estos objetivos pueden ser múltiples, principalmente conocemos el fin recaudatorio por el cual son creados, en virtud de la potestad tributaria que impera sobre la territorialidad. Pero claramente el objetivo del Impuesto Único del artículo 21 de la LIR no es recaudar, sino más bien desincentivar una conducta elusiva por parte de los dueños de las empresas, lo que conocemos como impuestos reguladores.

Sin importar el tipo de impuesto, los elementos básicos que deben existir en la ley para que estemos frente a este tipo de tributo, son el hecho gravado, los sujetos de impuesto, la base imponible y la tasa, además de determinar el espacio y tiempo en que serán aplicables.

Es necesario detenerse en el hecho imponible ya que este, es un elemento importante para definir si existe una sana incorporación de este Impuesto Único a nuestro ordenamiento jurídico tributario, y específicamente a la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que los otros elementos resultan evidentes al momento de leer e interpretar la norma. Sin embargo la hipótesis de incidencia que plantea el legislador, respecto de los gastos rechazados, pareciera tener aspectos que dificultan su relación con los hechos jurídicos efectuados por el contribuyente, resultando de aquello una mala aplicación de la norma o una aplicación abusiva, tanto por el contribuyente como por la administración tributaria.

Primero que todo debemos distinguir los conceptos de “hipótesis de incidencia” y de “hecho imponible”, ya que estos términos suelen ser tratados de la misma manera por los distintos autores, sin embargo en el ambiente jurídico y doctrinario tienen importantes diferencias, además de ser términos generales que no deben ser entendidos bajo un ordenamiento jurídico en particular, ya que pertenecen a aspectos de la lógica humana.

La hipótesis de incidencia corresponde a la descripción genérica y abstracta que el legislador plasma en la ley de un hecho cuya consecuencia da lugar a la obligación tributaria, es por lo tanto un concepto de mera previsión legal basado en lo que se quiere gravar o regular, pertenece al mundo de los valores jurídicos cuya potestad es discrecional pero enmarcada en los principios constitucionales, y por esta razón y muy importante contenida estrictamente en la ley, esto nos da cuenta que no puede ser solo un concepto ya que debe ser manifestada por la ley.

Hecho Imponible¹¹⁶, es el presupuesto establecido en la Ley para tipificar el tributo; es un hecho jurídico al que la ley atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria concreta.

6.3.2 Límites Constitucionales sobre la Aplicación del Impuesto a los Gastos Rechazados.

La creación del Impuesto Único sobre los gastos rechazados y su sostenida aplicación hasta el sistema que mantenemos hoy, obliga a analizar si su implementación es la adecuada, ya que el cuestionamiento sobre si ¿es razonable la aplicación de impuestos sobre los gastos rechazados? obliga a verificar, si la existencia de la norma establecida en el artículo 21 de la LIR , se acoge a derecho.

¹¹⁶ Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Tomo II, Cuarta Edición 2016, p.1457.

La facultad que tiene un estado, en virtud de la potestad tributaria, de establecer tributos nace del deber esencial de concurrir en el gasto público, pero esta, a su vez tiene como limitación los principios que han sido enunciados en la Constitución Política de la República de Chile, lo que evita que la creación de los tributos sea discrecional, excesivos o abusivos.

Principio de Legalidad

En Chile la potestad tributaria recae principalmente en la iniciativa del Presidente de la República de acuerdo al artículo 65 inciso 4to. N° 1 de la Constitución Política de la República, y que en concordancia con el artículo 63 de la misma norma Legal exigen que los tributos se establezcan necesariamente por Ley, ahí nace el principio básico para la creación o modificación de impuestos.

Este principio llamado “principio de legalidad o reserva legal” se resume en la frase “nullum tributum sine lege”¹¹⁷, indica que los impuestos deben ser establecidos por ley obligatoriamente.

¹¹⁷ No hay impuestos sin Ley. En otras palabras no se puede crear un impuesto sino hay una ley que lo establezca.

Entonces es fundamental que para afirmar que se cumple con este principio, la ley debe contener los elementos sustanciales para la creación e implementación de un tributo, es decir, el hecho gravado, el sujeto de impuesto, la base imponible y la tasa; si alguno de estos elementos faltase o fuera deficiente, nos encontramos ante una hipótesis de incidencia que vulnera este preciado principio.

Distintas vertientes establecen que la reserva legal debe ser estricta en el sentido que sea la ley la que debe regular todas las particularidades del impuesto, sin embargo otras corrientes permiten una reserva legal más flexible, que contenga los elementos sustanciales del tributo dejando que otras normas de rango inferior a la ley establezcan los detalles procedimentales para su aplicación, esto se conoce como potestad reglamentaria, que recae en el caso de Chile también en el Presidente de la Republica de acuerdo al artículo 32 de la Constitución Política.

La potestad reglamentaria de la que hablamos anteriormente debe reconocerse de acuerdo a lo establecido en la carta fundamental y que como se mencionó recae en el Presidente de la Republica, cuya función es la de ejecutar lo predispuesto en los niveles superiores.

Al analizar este principio, en el impuesto aplicado a los gastos rechazados debemos identificar cada elemento sustancial en la hipótesis de incidencia, y que según se puede concluir no deben faltar en la ley, sin perjuicio que la potestad reglamentaria permita que se deleguen facultades fiscalizadoras o procedimentales en la administración pública, así nos encontramos con:

- El sujeto pasivo: Este está descrito claramente, en el caso del impuesto único serán las sociedades anónimas, agencias o establecimientos permanentes de no residentes, empresarios individuales y sociedades de persona que declaren rentas efectivas de acuerdo a contabilidad completa según balance general. En el caso del Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional serán los socios de las sociedades señaladas anteriormente.
- Base Imponible: Será el monto determinado correspondiente al gasto que ha sido rechazado referido por el hecho gravado.
- Tasa: La tasa en el caso de la Impuesto Único es de un 35%, en el caso de los Impuestos Global complementario o Impuesto Adicional seguirán la misma fórmula de progresividad que se utiliza en el régimen general, pero adicionando a estos un Impuesto de Tasa Adicional de un 10%, sobre la base imponible antes mencionada.

- Hecho Gravado: Las partidas del número 1 del artículo 33 de la LIR, que correspondan a retiros de especies o cantidades representativas de desembolsos de dinero.

Este último punto (hecho gravado) es el más álgido, ya que como hemos dicho el hecho gravado es el acto concreto, palpable o factico realizado por el contribuyente que debe enmarcarse en la hipótesis de incidencia establecida por ley, sin embargo en las letras listadas en el artículo 33 numero 1 de la LIR nos encontramos con que la letra g) que establece: “Las cantidades cuya deducción no autoriza el artículo 31º o que se rebajen en exceso de los márgenes permitidos por la ley o la Dirección Regional, en su caso.” se transgrede claramente el principio de reserva legal y que en ningún caso puede justificarse en alusión a la potestad reglamentaria.

La aseveración antes mencionada se funda en dos puntos principalmente, primero, que esta norma deriva a revisar si los gastos son aceptados para fines tributarios, sin embargo como se ha establecido en los apartados anteriores, la ley carece de definición respecto de los gastos solo estableciendo requisitos que restringen a la definición financiera de estos, requisitos que además han sido criticado en extenso en esta investigación debido a su amplia interpretación. La carencia de definición de gasto es más grave aún pues nos señala que el principio de legalidad no solo se transgrede respecto del artículo 21 de la Ley de la Renta sino también al momento de determinar la base imponible de primera categoría correspondiente al régimen general.

En segundo lugar la letra g) del artículo 33 numero 1 de la LIR amplía el alcance de la determinación de los gastos que deben ser considerados como rechazados, dejando fuera de la ley un elemento sustancial, que es la base imponible, dejando al juicio discrecional de la administración tributaria en manos del Director Regional la determinación de los márgenes permitidos correspondientes a los gastos desembolsados por los contribuyentes.

Así lo expresa felizmente el profesor Cea Egaña dando la razón respecto del límite de este organismo respecto de las facultades otorgadas por el Presidente de la República en virtud de la carta fundamental: “Lo típico de la reserva legal se halla, en síntesis, en que el legislador enmarque la actuación de los órganos administrativos; que delimite por anticipado la competencia de dichos órganos y las bases del procedimiento que han de seguir para ejercerlas; que, en lo demás, los deje en situación de desempeñar la habilitación que les ha conferido el Poder Constituyente, para ejecutar lo preceptuado en las leyes y complementarlas en lo pertinente, siempre ceñidos a las bases materiales contenidas en ellas; y por último, que la discrecionalidad administrativa, realmente insuprimible del todo, quede reducida a su expresión mínima y no se erija en amenaza de la certeza jurídica.”.

En virtud de la facultad otorgada por la Constitución a través del artículo 32 N° 6, el Presidente de la República ejerce la potestad reglamentaria de ejecución de las leyes y conjuntamente con el principio de separación de órganos, se le entregan funciones específicas a la administración tributaria a través de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos (DFL 7 del 30 de septiembre de 1980) la que en su artículo 1 limita las atribuciones que tiene este organismo, la que señala:

“ARTÍCULO 1º.- Corresponde al Servicio de Impuestos Internos la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieren, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente.”

Además se le otorgan facultades al Director del Servicio de impuestos internos en virtud del artículo 7 de esta ley orgánica, llamando la atención respecto lo antes señalado la letra b): “Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos”

La administración tributaria nace con el fin de ejecutar la aplicación y fiscalización de los tributos, y al Director de este organismo se le atribuye la facultad de interpretar estas normas en concordancia con la potestad reglamentaria delegada por el Presidente de la Republica, es importante insistir en el contenido mínimo que debe contener la ley, por lo que se justifica la posición respecto de la transgresión al principio de reserva legal, a que los elementos mínimos que debe contener la ley han sido trasferidos a la administración tributaria, y que en ningún caso pueden ser justificadas por la facultad de interpretar y dictar normas por parte del Director, ya que estas solo deben enmarcarse en la legítima necesidad de ejecución de una ley, y esta a su vez basada en la casuística.

Existe la obligación establecida por la Constitución Política de que las leyes tributarias se acojan a todos los principios establecidos en esta y que la facultad reglamentaria no permita que los elementos sustanciales como la hipótesis de incidencia baje a un nivel normativo inferior.

En la práctica es muy fácil evidenciar la debilidad que tiene la norma frente a este principio, puesto que en el artículo 21 de la LIR se establece que el hecho gravado es de autodeterminación y declaración de acuerdo al artículo 65 N° 1 y 69 de la Ley de la Renta, de esta forma el contribuyente deberá verificar si el hecho gravado se subsume en la hipótesis de incidencia establecida por el artículo 21 de la LIR, en concordancia con el artículo 33 N°1 de la LIR, quedando con la incertidumbre si el monto desembolsado, aun cuando cumpla con los requisitos del artículo 31 de la LIR (gastos tributarios), pueda afectarse con los impuestos al gasto rechazado en función de su magnitud o cuantía, lo que necesariamente implica una consulta a la administración tributaria, la que deberá pronunciarse respecto de la hipótesis de incidencia, facultad que no le ha sido provista por la constitución, aunque erróneamente ha sido otorgada por la ley.

Es esencial propender a que estas inconsistencias se resuelvan en función de la certeza que debe tener cualquier sistema impositivo quedando en manos del Tribunal Constitucional pronunciarse ante una eventual vulneración de estos principios.

6.4 Gastos Rechazados ¿Sanción o Impuesto?

Es innegable el carácter regulador del impuesto del artículo 21 a los gastos rechazados, no se podría decir algo contrario, puesto que este nunca a tenido la intención de ser un impuesto recaudatorio. Sin embargo diversos casos han evidenciado que este impuesto tiene un carácter de sanción, en efecto, una aplicación diferenciada al hecho gravado básico “retiro”, lo hace mucho mas gravoso, esto con el fin de evitar que mediante esta figura se desvíen flujos de dinero que terminen beneficiando a los socios.

La aplicación proporcional y no progresiva desincentiva la utilización de estas partidas. La reforma de septiembre de 2012 le asigna un 10% adicional al impuesto si estos gastos son asignados a algún socio, haciendo aun mas evidente el carácter sancionatorio de este impuesto, pero la autoridad tributaria lo ha considerado como un vehículo útil para aumentar la recaudación.

En las diferentes comisiones de hacienda donde se ha discutido este artículo se han establecido observaciones que indican que este gravamen jamás puede ser igual o mas ventajoso que el tratamiento regular del retiro o las distribuciones de dividendo, justamente porque si fuese así, generaría una opción del contribuyente a buscar mecanismos menos gravosos para retirar los fondos de la compañía.

Pero mas allá de todo lo antes dicho, la administración tributaria a utilizado esta norma para castigar a los contribuyentes, no solo por el hecho de incorporar en sus resultados financieros partidas que no cumplen con las características del gasto de acuerdo al artículo 31 de la LIR según su criterio e interpretación, si no que, para castigar ciertas ineficiencias que muchas veces son propias de los riesgos del negocio, no siendo pertinente que la administración tributaria castigue estas ineficiencias en forma arbitraria.

Un ejemplo de ello es el caso expuesto en el oficio numero 490 del 12 de marzo de 2013, que castiga con el pago del Impuesto Único del artículo 21, las indemnización pagadas por parte de una compañía de generación eléctrica a sus clientes, dicha indemnización tenía por objeto resarcir los perjuicios ocasionados por la interrupción del servicio eléctrico, esta indemnización es un ingreso exento para los clientes y gasto para la compañía que desembolsa dicha indemnización, ya que es una carga asumida contractualmente e inevitable ya que por ley deben pagarse estas indemnizaciones, el Servicio de Impuestos internos concluye que están no son necesarias para generar la renta y que además por ser desembolsos enmarcados en el artículo 33 numero 1 de la LIR son afectos al Impuesto Único del artículo 21, aduciendo a la discrecionalidad que le otorga la ley según la letra g) del artículo 33 numero 1 de la LIR.

Este caso evidencia como se ha perdido el objetivo inicial por el cual fue creada la norma anti-elusiva, castigando a la empresa a pagar además de una indemnización, un impuesto por la falta cometida, que sin duda debe ser indemnizada, porque corresponde a los riesgos del negocio, siendo gastos reales de las empresas, por cuanto es esta la que asume los riesgos de cualquier problema en el suministro, por lo tanto, un riesgo conocido y asumido al momento de crear un ente con capacidad contributiva.

Esto nos lleva a un concepto que se ha escuchado en innumerables ocasiones respecto del Impuesto Único del artículo 21 de la LIR, que es el carácter de impuesto multa, puesto que se ha creado una suerte de metodología para propender a que las empresas sean casi perfectas, desconociendo la realidad económica y los riesgos inherentes de un negocio.

Sin duda el origen de una norma que regule la existencia de gastos rechazados nunca tuvo este fin, por lo tanto se entiende que esto se debe a problemas de definición de los gastos y la aplicación de un impuesto, que sin duda ha sido el mecanismo más rápido de aplicar, pero que en su génesis opera más bien como una sanción.

CONCLUSIONES

Como se puede apreciar en todo este trabajo y donde se ha efectuado un análisis, año por año de las modificaciones que ha ido sufriendo el tan trabajado y cuestionado artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se pueden presentar algunas conclusiones que lleva a dar respuesta a las primeras consideraciones de si este artículo se ha estado utilizando correctamente por la autoridad tributaria o simplemente es un medio utilizado para la recaudación sin tener presente que es una norma Anti Elusiva, que busca correctamente persuadir a los contribuyentes a no utilizar el mecanismo de gastos en beneficio propio o de algún relacionado de ellos.

Este artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, como ya se ha dicho en reiteradas oportunidades dentro de este trabajo, es una norma especial anti elusiva, que ha buscado desde su creación que los dueños de las empresas tributen por aquellas cantidades que sean retiradas y que los beneficiarios directa o indirectamente y así pagar los impuestos que corresponda y no se lleven esos flujos a su patrimonio sin tener que entregarle al Fisco los tributos correspondientes.

Esta norma, no puede estar separada del concepto que le da su nacimiento en si misma, que es un gasto necesario para producir la renta, es la propia Ley sobre Impuesto a la Renta en su artículo 31 el que nos da este concepto y el que para sorpresa de todos no ha variado en nada en todo este tiempo, concepto que ha sido tratado latamente en el numeral 6.1.2. de este trabajo.

Entonces una primera conclusión y la mas relevante, el Fisco esta disociando la norma del artículo 31 con la norma del artículo 21 de la misma Ley sobre Impuesto a la Renta, como si ellas no estuvieran relacionadas. Esto genera incerteza jurídica, por cuanto los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos al aplicar la ley tributaria al caso concreto realizan su propia interpretación de la norma haciendo caso omiso del verdadero significado y alcance de lo que es un gasto necesario para producir la renta y exigiendo características a estos gastos que no están ni en la ley ni en las propias instrucciones del Director Nacional de dicho Servicio.

Tomando en cuenta los propios números señalados por el SII, en sus estadísticas presentadas hasta el año 2018, en relación a la recaudación de los distintos impuestos, el impuesto del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, desde el año 1993 al año 2018 la recaudación de este impuesto ha aumentado en un 8.177%, desde el año 2009 al año 2018 que son los números que el SII ha mostrado en las noticias de circulación nacional, la recaudación de este impuesto a aumento en un 1.359%. Desde la gran modificación del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N°20.630¹¹⁸ del año 2012¹¹⁹, este impuesto ha crecido en su recaudación en un 486%. Como ha podido darse este crecimiento explosivo en la recaudación de este tributo, allí donde el impuesto de primera categoría respecto de contribuyentes que lo declaran en base a renta efectiva con contabilidad completa, el aumento de su recaudación desde el año 2009 al 2018 es solo de un 226% y desde el 2015 con parte de la reforma tributaria en aplicación este impuesto ha aumentado solo un 145%, esto nos muestra que si bien, es un muy buen índice, que muestra un aumento en la recaudación por la vía del artículo 21 de la Ley sobre impuesto a la renta, es básicamente por que los contribuyentes hoy en día, se encuentran casi en la imposibilidad de hacer cambiar un criterio determinado por el SII relativo a la necesidad de un gasto. En efecto, debe considerarse que si el contribuyente tiene la más íntima convicción de que sus gastos son

¹¹⁸ Ley N°20.630 Publicada en el Diario Oficial el 27 de Septiembre de 2012.

¹¹⁹ Modificación introducida por el N°8 del Artículo 1° de la Ley N°20.630.

necesarios para producir la renta debe recurrir a los tribunales correspondientes, hoy tribunales independientes llamados tribunales tributarios y aduaneros (TTA), con la posibilidad de buscar justicia pero con los costos por concepto de defensa judicial que le son implícitos, allí donde en realidad no debiera existir controversia alguna de realizarse una adecuada y ponderada interpretación normativa por parte de la autoridad tributaria. La práctica y realidad que vivimos muestra que alrededor de 8 de 10 contribuyentes no van a los tribunales y prefieren pagar este tipo de tributos por gastos que el SII ha considerado sin base jurídica como gastos no aceptados y gravados con este tributo.

Este hecho, es absolutamente relevante, por cuanto, si el contribuyente, es requerido al pago de gastos que son gastos del negocio y que por algún requisito como ser que sea del giro y el SII determina que no lo es y debe pagar este tributo, esto hace que, todos los años siguientes, el SII pueda ya tener la posibilidad de volver a cobrar este tributo por el mismo concepto, situación que se vuelve absurda y por decirlo menos casi ilegal, generando en el tiempo un detrimento patrimonial a las empresas.

Una buena medida desde un punto de vista legal tributario es que, se puedan presentar modificaciones a estas normas, de tal forma que, el artículo 21 y el artículo 31 de la misma Ley sobre Impuesto a la Renta, puedan conversar y en ella determinar el real alcance de dichas normas, para tener certeza jurídica en su aplicación. Así contribuyentes y el SII sepan ha que se deben atener en una eventual fiscalización por parte de dicha entidad.

Tan claro es que deben haber modificaciones a la norma del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que el propio Gobierno del Presidente del señor Sebastián Piñera, envió un proyecto de Ley que moderniza la Ley Tributaria, fue enviado el 23 de Agosto del 2018, y fue signado con el número 107-366, en el propio mensaje, se indica que, se ha constatado que en los últimos años y especialmente a raíz de la incorporación de la Norma General Anti elusiva, el Servicio de Impuestos Internos ha “recrudescido” el rechazo de los gastos de las empresas, aplicando esta norma de manera bastante extensiva y privando a los contribuyentes de primera categoría con contabilidad completa, el poder deducir gastos que resultan de interés y de relevancia para el negocio. Las interpretaciones del Servicio de Impuestos Internos habían llegado incluso según lo determina el propio mensaje a interpretaciones estrictas que incluso llegaron a exigir a contribuyentes que para que pudieran deducir los gastos, estos gastos debería ser inevitables u obligatorios, elementos o características que no están dentro de lo que la propia norma de la Ley sobre Impuesto a la Renta exige, tal como fuera señalado en el punto 6.1.2 de este trabajo, rechazando gastos voluntarios, extraordinarios y que no generaban una renta correlativa, según su criterio.

Tan complicado ha estado este tema que, el proyecto de ley se hace cargo y determina que serán gastos aquellos que cumplan las siguientes condiciones:

- a. que se encuentren vinculados directa o indirectamente al desarrollo del giro, entendiendo por tal el que se realiza para el desarrollo de las operaciones o negocios de la empresa o el que se efectúa en el interés de la misma; incluyendo gastos ordinarios, extraordinarios, habituales, excepcionales, voluntarios u obligatorios;
- b. que sean razonables en cuanto a su monto, atendidas las circunstancias particulares del caso;
- c. que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30;
- d. que se encuentren pagados o adeudados durante el ejercicio comercial correspondiente;
- e. que tengan una causa lícita y no tengan su origen en comportamientos dolosos; y
- f. que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio, en caso de fiscalización, a través de los medios de prueba que corresponda conforme a la naturaleza de los respectivos desembolsos.

La investigación o análisis del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ha sido realizado con la idea de entender cuáles fueron las motivaciones que tuvo el legislador para crear una norma de control que desincentiva la elusión de la carga tributaria a través del gasto. Es así como se puede entender en atención a que sin duda el Impuesto Único del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en particular sobre los gastos rechazados, no tienen otro objetivo que inhibir al contribuyente a desembolsar flujos de dinero en gastos, que la ley no considera como tales y obviamente evitar cualquier atisbo de evasión tributaria por esa vía.

Es así como se puede ver que, desde que existen los impuestos a la renta, existe una preocupación del legislador a que esta se determine en los términos que la ley plantea, sin alejarse del espíritu de ella, teniendo presente una actitud humana tendiente a la maximización de los beneficios empresariales o una limitación o atenuación de la carga tributaria.

Desde que existe una ley a la renta en Chile el legislador ha planteado cuales son las partidas que pueden deducirse de la renta bruta en atención a la realidad económica, entendiendo que la generación de cualquier rentabilidad depende de un sacrificio; este se ha basado en su concepción en dos criterios: primero una separación entre la empresa generadora de una renta y de los socios; y segundo evitar que a través de los gastos el contribuyente abuse fraudulentamente de la norma, disminuyendo así su carga tributaria personal.

Sin embargo, como se ha descrito latamente en esta investigación, el sistema tributario funcionó en forma natural hasta el año 1983, debido a que el solo hecho que el artículo 31 no acepte que un desembolso sea considerado gasto para efectos tributarios, bastaba para que este aumentara la base imponible y detonara la tributación completa, es decir, primera categoría e impuestos personales. Un sistema basado en rentas devengadas permite que esta medida anti elusiva fuera efectiva, haciendo cumplir la obligación tributaria sin objeción, puesto que el artículo 31 de la LIR, es base para determinar el hecho gravado de renta.

De esta forma el aumento de la base imponible a través del rechazo del gasto tiene efectos directos en los impuestos personales, cumpliéndose así la tributación sobre estas partidas.

Como el inicio del estudio parte de la practica actual respecto de los gastos rechazados, incluso antes de la reforma de septiembre de 2012, a través de la Ley 20.630 de 2012, se hace imprescindible para el estudio revisar cual es el punto de partida del artículo 21 de la LIR, articulo en que se establece el tratamiento tributario de los gastos rechazados desembolsados por la empresa, analizando cual es el objetivo por el cual fue creada esta norma.

El artículo 21 de la LIR no tiene otro objetivo distinto que el que tiene el artículo 31, que es evitar que mediante la figura del gasto se atenúe la base imponible tributaria de manera excesiva o improcedente, ya sea por los criterios contables dispares o bien por la defraudación al Fisco. En este sentido el cambio de sistema tributario efectuado el año 1984 a través de la Ley 18.293, es definitivo respecto de la aplicación de una norma adicional para regular los gastos improcedentes para rebajar la base imponible del régimen general, puesto que este nuevo sistema basado en la postergación de los gravámenes finales hasta el momento en que las rentas fueran percibidas por los socios o accionistas de estas, no permite por defecto gravar las partidas desembolsadas a título de gasto que no cumplieran los requisitos del artículo 31 de la LIR.

La norma del artículo 21 pasa a ser una norma de control de carácter sancionatorio que se hace más evidente cuando se promulga la penúltima reforma tributaria del año 2012, aplica el Impuesto Único del artículo 21 a ambos tipos de estructuras societarias, adicionando un 10% de tasa, a los gastos rechazados que puedan ser atribuibles a un socio o accionista de la empresa.

El estudio nos permiten concluir que el origen de esta norma en el año 1984, siempre busco gravar el retiro encubierto, he ahí la asimilación de estas partidas a los retiros, se justificó jurídicamente la creación del Impuesto único a los gastos rechazados bajo la misma perspectiva, sin embargo esto puede corresponder a un defecto en el sistema tributario, puesto que la limitación del gasto parte desde la perspectiva recaudatoria, que es completamente valida, pero debe estar bien establecida en la hipótesis de incidencia a través del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la renta, sin embargo se crean las confusiones respecto de su origen anti-elusivo, debido a que el legislador evidencia que a través de estas partidas el contribuyente puede buscar la forma de eludir la carga tributaria, le aplica un impuesto en consecuencia que esta actitud es perfectamente sancionable en la medida que sea comprobada.

Entonces, la crítica a la norma hoy, es por que se aplica un impuesto que, cuyo hecho gravado no está definido de manera exacta en la LIR, por cuanto transgrede el principio de legalidad, ya que transfiere la hipótesis de incidencia a la administración tributaria, además se mezcla el objetivo recaudatorio con el objetivo anti-elusivo aplicándoles un solo tratamiento y generando por último una aplicación de esta norma en forma abusiva y sin base legal a los contribuyentes, basados en criterios que no tienen un fundamento legal y dejando de lado toda la racionalidad de este tributo y además dejando de lado lo más importante la interpretación de la norma jurídica por las normas contempladas en el Código Civil y lo más profundo y delicado no tomando en cuenta el principio de legalidad de los tributos contemplado en la propia carta fundamental Chilena, nuestra Constitución Política de la República.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Lamarca, F. "Evolución y perspectivas del sistema tributario en Chile". En "Seminario Sistemas tributarios alternativos". Documento serie Investigación N° 57. Depto. de Economía Universidad de Chile.
- Cauas Lama, Jorge, De la Cuadra, Sergio. (1981). La Política Económica de la Apertura al Exterior en Chile.
- Biblioteca del Congreso Nacional. Decreto Ley n° 3996. 02 de enero de 1924.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Decreto Ley n° 330. 18 de marzo de 1925.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Decreto Ley n° 755. 21 de diciembre de 1925.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Ley n° 15564. 14 de febrero de 1964.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Ley n° 19395. 17 de julio de 1995.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Decreto Ley n° 824. 31 de diciembre de 1974 y 27 de septiembre de 2012 (texto actualizado).
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Decreto Ley n° 825. 31 de diciembre de 1974.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Decreto Ley n° 830. 31 de diciembre de 1974.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Ley e Historia de la Ley n° 18293. 31 de enero de 1984.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>

- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 18489. 04 de enero de 1986.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Ley n° 18775. 14 de enero de 1989.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 18985. 28 de junio de 1990.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 19398. 04 de agosto de 1995.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 19506. 30 de julio de 1997.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 19578. 29 de julio de 1998.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 19705. 20 de diciembre de 2000.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 20343. 28 de abril de 2009.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Historia de la Ley n° 20448. 13 de agosto de 2010.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Biblioteca del Congreso Nacional. Ley e Historia de la Ley n° 20630. 27 de septiembre de 2012.
 - <http://www.leychile.cl/Consulta>
- Honorable Consejo General del Colegio de Contadores de Chile A.G. (1971, noviembre). Definición de Gasto. Obtenida de “Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros”.
- Equipo Técnico de la Fundación IFRS. Definición de Gasto. Obtenida de extracto “Marco Conceptual para la Información Financiera”

- Oficio n° 4087 (2005, 19 de octubre).
 - <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja4087.htm>
- Rivas Coronado, Norberto, Paillacar Silva, Carlos. (2007). "Caracterización de la Elusión Fiscal en el Impuesto a la Renta en Chile". pág. 22.
- Real Academia Española (DRAE). (2001), Diccionario de la lengua española (22a ed.) Madrid, España.
 - <http://rae.es/recursos/diccionarios/drae>
- Cheyre V., Hernán. Estudios Públicos, 21 (verano 1986). Análisis de las Reformas Tributarias en la década 1974 – 1983. Pág. 4
- Fontaine T., Bernardo. Estudios Públicos, 34 (otoño 1989). Sobre la Ley de Impuesto a la Renta. Obtenido del sitio web del Centro de Estudios Públicos de Chile.
 - http://www.cepchile.cl/1_1506/doc/sobre_la_ley_de_impuesto_a_la_renta.html#.UdDjyxYVvk5g
- Cea Egaña, José Luis "Los principios de reserva legal y complementaria en la constitución chilena". Obtenido de la Revista Chilena de Derecho, vol. 27 N° 2, año 2000, Sección Estudios. Pág. 360
- Oficio n° 490 (2013, 12 de marzo).
 - <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja490.htm>
- Oficio n° 1695 (2010, 24 de septiembre).
 - <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2010/renta/ja1695.htm>
- Oficio n° 2841 (2007, 05 de octubre).
 - <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2007/renta/ja2841.htm>