



Análisis comparativo de los gastos rechazados no afectos a la tributación del artículo 21: Una mayor carga tributaria para los contribuyentes que tributan bajo el Régimen de Renta Atribuida.

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Parte I

Alumnos: Sylvia Roxana Lange López

Profesor Guía: Rodrigo Ormeño Pérez

Santiago, octubre de 2018

Agradezco a mi marido Humberto mi compañero de vida por su apoyo incondicional, a mi hijo Alonso, a mi hermana Susana y a quienes les debo todo lo que soy mis padres Silvia y Erwin gracias familia por acompañarme a cumplir mis sueños.

A los profesores don José Yañez y Antonio Faundez por su colaboración en esta tesis, gracias.

Sylvia Roxana Lange López.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1.	INTRODUCCIÓN.....	2
1.1	Planteamiento del problema.....	3
1.2	Hipótesis.....	5
1.3	Objetivos.....	6
1.4	Metodología.....	7
2.	MARCO TEÓRICO.....	7
2.1	Aspectos generales de los gastos necesarios, rechazados y otros conceptos.....	7
2.2	El gasto según la normativa financiera-contable y tributaria.....	10
2.3	Registros del régimen renta atribuida.....	13
2.4	Concepto de renta atribuida.....	13
3.	MARCO LEGAL.....	14
3.1	Artículo N° 21 antes de la Reforma Tributaria Ley N° 20.630.....	14
3.2	Artículo N° 21 en la Ley N°20.630.	15
3.3	Artículo N° 21 a partir del 01 de enero del 2017 Reforma Tributaria Ley N°20.780 y la Ley N° 20.899.....	17
4.	Gastos no necesarios para producir la renta: Multas pagadas al fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.....	19
5.	Doble tributación.....	22
5.1	Doble tributación económica y jurídica.....	24
5.2	Doble tributación doméstica en México.....	24

5.3	Doble tributación en Chile.....	27
5.4	Efectos en los Contribuyentes.....	28
6.	Tratamiento tributario de los artículos N°14, 21 y 33 n°1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre los años 1974 y 1983.....	28
6.1	El artículo N°14 de la Ley de Impuesto a la Renta en el período 1974- 1983.....	29
6.2	El artículo N°21 de la Ley de Impuesto a la Renta en el período 1974- 1983.....	32
6.3	Determinación de la base imponible del ex artículo N°21 de la Ley de Impuesto a la Renta, en el período 1974-1983.....	34
6.4	Tratamiento tributario de los gastos rechazados en el período 1974- 1983.....	36
6.5	Las modificaciones a los artículos N°14, 21 y 33 n°1 de la Ley N°18.293 de 1984.....	37
7.	Desarrollo de casos prácticos del régimen de renta atribuida.....	41
7.1	Caso práctico de la determinación de la Renta Líquida Imponible, antes y después de la reforma y la incorporación en los registros FUT y RAP, de una E.I.R.L. con utilidad financiera.....	41
7.1.1	Planteamiento del caso.....	42
7.1.2	Determinación de la Renta Líquida Imponible antes de la reforma.....	43
7.1.3	Renta Líquida Imponible en el FUT.....	44
7.1.4	Determinación de la Renta Líquida Imponible en la reforma.....	46
7.1.5	Efectos tributarios para el propietario en la reforma, los gastos rechazados en el RAP	47

7.1.6 Tributación final del socio, antes y en la reforma.....49

Índice de abreviaturas

Se incluye a continuación, un glosario de las principales abreviaturas utilizadas en el presente documento:

LIR	Ley sobre Impuesto la Renta
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
RLI	Renta Líquida Imponible
IGC	Impuesto Global Complementario
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
RAP	Renta Atribuidas Propias
INR	Ingreso no renta
SII	Servicio de Impuestos Interno
IPC	Índice de Precios al consumidor
IA	Impuesto Adicional
UI	Impuesto único
EI	Empresario individual
S.A	Sociedad Anónima
S.C.A	Sociedad en Comanditas por Acciones

1. INTRODUCCIÓN

La Ley N°20.780, promulgada el 26 de septiembre de 2014, efectuó un cambio estructural al sistema tributario en Chile, la llamada Reforma Tributaria. Entre los diversos cambios efectuados por esta norma, destaca la modificación del artículo N°14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante LIR), el cual introduce dos nuevos regímenes de tributación: El Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría (en adelante IDPC) en los impuestos finales, llamado también como Régimen de renta atribuida o Régimen del artículo 14 letra A); y el Régimen de renta efectiva según contabilidad completa, con imputación parcial del crédito por IDPC en los impuestos finales, llamado también Régimen de imputación parcial de crédito o Régimen del artículo 14 letra B). Junto a lo anterior, esta norma mandata el establecimiento de nuevos registros para cada régimen.

El problema que motiva la presente investigación, es analizar, si conforme a la introducción del nuevo régimen de renta atribuida radica una posible existencia de una doble tributación doméstica o interna.

Si bien el análisis puede realizarse tanto desde un punto de vista jurídico, como de uno económico, el enfoque de este trabajo se hace desde la perspectiva y consecuencias económicas que derivan de ella y de los cumplimientos tributarios que los contribuyentes de los impuestos finales, deberán asumir.

Este trabajo comienza por analizar la naturaleza jurídica de los gastos rechazados contenidos en el n°1 del artículo 33 de la LIR, para luego la determinación de la RLI y sus posterior relación con el inciso segundo del artículo 21 de la LIR. y

como, todo ello en definitiva, finaliza con la aparición de un nuevo escenario tributario, el de la doble imposición económica, con el contenido y consecuencias que esta figura tiene para el contribuyente.

Finalmente, se hará una revisión al modo en que se han interpretado las normas referentes a los gastos rechazados liberados de la tributación del artículo N°21 de la LIR, en efecto, una incorrecta interpretación ha llevado a aplicarla en situaciones no previstas ni queridas por el legislador, apartándose del espíritu original de la norma. La intención del legislador fue la que la aplicación del impuesto sanción, se circunscribe y reserva en forma exclusiva, a aquellos casos consagrados en la norma, no pudiendo entonces la administración tributaria por analogía u otra fórmula, extender su aplicación a otros situaciones y casos, no contemplados por el legislador.

1.1 Planteamiento del Problema

El desarrollo de esta tesis consta de dos partes, en primer lugar, analizar los gastos rechazados contenidos en el N°1 del artículo de la LIR y la posterior aplicación del artículo N°21 de la LIR, con especial énfasis en el inciso segundo de esta última norma y como, las distintas modificaciones que ha experimentado éste artículo, lo han ido perfeccionando para el cumplimiento de su objetivo. Para ello, revisaremos como la administración tributaria ha interpretado estas normas y como los tribunales superiores de justicia, se han pronunciado en torno a esta materia.

El artículo N°21 de la LIR es claro y no deja lugar a dudas, en cuanto a señalar expresamente cuales son las partidas que libera de todo tributo que no sea el IDPC el inciso segundo establece que estos gastos rechazados no se gravan con el citado artículo, sino que sólo se agregan a la RLI para que cumplan con el IDPC, siendo esta, su única tributación. Sin embargo, con la incorporación del nuevo régimen renta atribuida y su mecanismo de atribución, tributan tanto con el IDPC, como con el Impuesto Global Complementario (en adelante IGC) en el mismo instante, esto debido a que la RLI que le fue atribuida, fue para ambos impuestos, es decir, en la situación que el socio o accionista le correspondiera pagar como tasa máxima el 35% del IGC, significa que también estaría pagando un 35% por estos gastos rechazados no afectos al artículo N°21.

Lo anterior, constituye un hecho nuevo, puesto que antes de la reforma, bajo ninguna circunstancia, este tipo de partidas se hubiese visto gravada con impuestos finales.

Este nuevo concepto, el de renta atribuida, tiene un efecto en este tipo de partidas, por ejemplo: las multas pagadas a instituciones fiscales, las cuales, al no excluirlas, podríamos afirmar que las grava dos veces, es decir, la norma estaría dando lugar a una situación nueva, no prevista ni querida por el legislador al efectuar esta reforma.

Como se señaló anteriormente, el inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, las libera de todo tributo que no sea el de la propia ley, de manera tal, que podemos señalar que los impuestos deben estar establecidos claramente en la LIR, por lo

que tampoco podría la administración tributaria, ya sea por analogía o extensión, aplicar un impuesto que no esté regulado por la norma.

La administración tributaria, mediante la circular N°45 de 2013 señala textualmente que los intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por Ley “se liberan de la tributación única con el objeto de evitar un doble pago beneficio para el fisco chileno, ya que no resulta razonable que dichos pagos sean a su vez gravados con impuestos”. lo anterior radica en que tales pagos, por definición, no pueden ser utilizados como mecanismos para disfrazar el retiro de utilidades. De tal manera, podemos afirmar que luego del análisis correspondiente, no hemos detectado que haya sido la intención de legislador otra cosa que no haya sido gravarlas con otro impuesto que no sea el de la misma ley, de hecho, esta nueva situación, se aleja completamente de la intención, objetivos y espíritu que tuvo al legislar sobre ello.

1.2 Hipótesis

En este trabajo se plantean las siguientes hipótesis: La primera, trata sobre los agregados a la Renta Líquida Imponible, establecidos en el artículo N°21 inciso segundo de LIR, como son el Impuesto de Primera Categoría, las multas pagadas a beneficio fiscal, se entienden atribuidos a los dueños socios o accionistas, lo que puede generar una doble tributación económica y la segunda, sobre los gastos rechazados no afectos con la tributación del artículo N° 21 de la LIR, se rebajan a todo evento del registro RAP, lo que genera una menor cantidad disponible para

ser retirada y en consecuencia, una mayor carga tributaria para los contribuyentes de los impuestos finales.

1.3 Objetivos:

Para ello se plantean los siguientes objetivos generales:

1. Determinar si existe una mayor carga tributaria para los socios o accionistas en este régimen de tributación producto de las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, con posterioridad a las reformas tributarias de la Leyes N°20.780 y N°20.899.
2. Determinar si existe un deterioro patrimonial del socio o accionista, puesto que no podrá utilizar el 100% de la RLI que le fue atribuida, producto de la deducción de las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR. Los objetivos específicos de nuestro trabajo son:
 1. Determinar el impacto que produce la atribución de los gastos rechazados no afectos al artículo N°21 de la LIR.
 2. Demostrar la inconsistencia tributaria que genera el régimen de renta atribuida respecto de las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR.
 3. Comparar el Registro FUT con el Registro RAP, e ilustrar las principales diferencias entre ambos registros, respecto a las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR.

4. Investigar como inciden los ajustes tributarios del registro RAP, respecto de las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, en relación a los retiros o distribuciones.

1.4 Metodología

La sistematización que se pretende desarrollar en esta tesis implica a seguir un método de inferencia deductiva, en el que se analizará la normativa vinculada al tratamiento tributario de las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, para seguir de manera particular a demostrar el impacto tributario de estas partidas, que podrían generar una doble tributación económica.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 Aspectos generales de los gastos necesarios, rechazados y otros conceptos

Uno de los elementos básicos de las empresas, en el ejercicio propio de sus actividades, es el tratamiento a los desembolsos efectivos, los que de acuerdo a las normas Financieras-Contables se registran y quedan reflejados en los Estados de Resultados como gastos. Esto es relevante puesto que no siempre se admite la deducción de tales gastos en la RLI, para los contribuyentes de la primera categoría que declaran su renta efectiva mediante un balance general, según contabilidad completa.

Nuestro ordenamiento jurídico no define el concepto gastos, de la misma manera, no define gastos necesarios o gastos rechazados. Así, para Sotomayor (2005) citado a Serrano (2005, p.14) postula que el gasto necesario es sinónimo de

“gasto general¹”, refiriéndose así a la acepción de gastos generales, en lenguaje financiero-contable. En el mismo sentido, Sotomayor (2005) cita a Rencoret (2005 p.14) señala que el gasto es sinónimo de “*giro de la empresa*”², indicando con ello, una característica esencial para que el gasto sea admitido como deducción de la renta bruta, el hecho que debe ser necesario para producir la renta. Por otra parte, Yáñez (2016, p.131) señala que “*los gastos necesarios son desembolsos en que se debe incurrir para producir la renta, aunque no exista una relación inmediata entre el gasto y la renta.*”³, es decir, que es posible que no exista necesariamente una relación de inmediatez entre el gasto y la renta, lo cual puede producirse en la práctica, por distintas eventualidades o circunstancias propias de la actividad desarrollada por el contribuyente.

En otra definición, Dumay (1976, p.67) establece que “*El gasto necesario es aquel desembolso que ha sido indispensable para producirla, aun cuando no exista relación directa entre el gasto y la renta.*”⁴. En efecto, el gasto es necesario cuando es inevitable para producir la renta y no existe una proporcionalidad directa entre ambos.

Entre las definiciones dadas por la doctrina española, podemos señalar que Sotomayor (2005) cita a Amorós (2005, p.61) postula que “*La necesidad del gasto no es equivalente a que este sea indefectible o preciso para el rendimiento anual.*

¹ Sotomayor, Roberto, citado Serrano, Gustavo, Conceptos generales de los gastos rechazados ante la jurisprudencia tributaria. Editorial Encina, 1976. p. 14.

² Sotomayor, Roberto, citado Rencoret, Álvaro, Conceptos generales de los gastos rechazados ante la jurisprudencia tributaria. Editorial Encina, 1976. p. 14.

³ Yáñez, J 2016, “Renta atribuida y Parcialmente integrado”, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Vol. 15, p. 129.

⁴ Dumay, A. 1976. Vocabulario Tributario. Ediciones Encina, p. 67.

Es suficiente que de alguna manera intervenga en su efectividad⁵. Dicho concepto considera que la característica del gasto este identificado del mismo con la actividad económica de la empresa. Sotomayor en contraposición, cita a González (2005, p.61) quien lo define de la siguiente manera: *“El gasto necesario será deducible siempre que exista una relación causal entre gasto y las actividades productivas de la empresa”*. En efecto se muestra contrario a la interpretación restringida del concepto del gasto necesario en lo cual no debe mantenerse desde un punto de vista de una gestión de la empresa que debe realizar, si lo considera conveniente y tiene capacidad económica y financiera para ello⁶. Sotomayor (2005) cita a Carvallo (2005, p.14), quien adiciona al concepto de gasto necesario dos características señalando que *“es aquel impuesto por las circunstancias anormales, aquel en que se incurre de manera imprescindible e inevitable⁷”*. Se desprende del texto transcrito, que el gasto sería descontable solamente si sirviera para hacer frente a la anormalidad, como por ejemplo el gasto que efectúa una industria para reparar una máquina que se ha destruido. Por su parte (Sotomayor 2005, p.19) señala que *“los gastos para ser descontados siempre tienen que ser efectivos y reales⁸”*. Así, para probar la existencia del gasto, es necesario acreditarlos fehacientemente, mediante contratos, facturas u otros documentos con valor tributario.

⁵ Sotomayor, Roberto, citado Amorós, Rica, Conceptos generales de los gastos rechazados ante la jurisprudencia tributaria. Editorial Encina, 1976. p. 14.

⁶ Sotomayor, Roberto, citado González, Poveda, Conceptos generales de los gastos rechazados ante la jurisprudencia tributaria. Editorial Encina, 1976. p. 14.

⁷ Sotomayor, Roberto, citado Carvallo, Sergio, Conceptos generales de los gastos rechazados ante la jurisprudencia tributaria. Editorial Encina, 1976. p. 14.

⁸ Sotomayor, Roberto, Conceptos generales de los gastos rechazados ante la jurisprudencia tributaria. Editorial Encina, 1976. p. 14.

Ahora, los gastos cuando no reúnen o cumplen con las condiciones y requisitos señalados para que sean considerados necesarios, se denominan gastos rechazados. Para Fajardo (2007, p.108),” *...son aquellas partidas que la ley no admite como gastos y su tributación es una especie de sanción. Para determinar la RLI se agregan, debido a que en contabilidad se registran en pérdida, siendo aplicable el artículo 31 N°1*”⁹, debiendo en consecuencia cumplir con la tributación del artículo N°21 de la LIR. Una vez determinado el gasto rechazado, podemos distinguir aquellos afectos al artículo N°21 y aquellos que no lo están.

Para Herrera (2013, p.41) “*El artículo 21 es una norma de sanción que castiga principalmente las fugas injustificadas de activos o de cualquier bien de propiedad de la empresa*”¹⁰. Con esto, el legislador buscar sancionar cualquier gasto injustificado o no acreditado, que pueda ser considerado un retiro encubierto de utilidades tributables.

2.2 El gasto según la normativa financiera-contable y tributaria.

El concepto gasto varía si este es analizado desde la perspectiva de las normas Financieras-Contables o desde las Tributarias, ello porque responden a metas distintas, en efecto, las normas tributarias exigen ajustes a las normas contables-financieras en donde aquello que financieramente fue un gasto indispensable en que la empresa debió incurrir, para la norma tributaria puede resultar completamente innecesario. Para Calderón (2013, p.185), “*El origen de estas diferencias puede justificarse a partir de los objetivos perseguidos por la disciplina*

⁹ Impuesto a la Renta teórico y práctico, José Fajardo Castro, 2007. p.108.

¹⁰ Herrera R. 2013. Soluciones FUT. Ediciones Thompson Reuters, pp. 2-3. Ediciones Thompson Reuters.

contable y tributaria. Ya que las normas financieras no deben ser formuladas teniendo como objetivo principal el dar apoyo a ciertas políticas establecidas en otras áreas, tales como administración financiera, leyes tributarias etc., aun cuando dichas políticas puedan ser deseables y defendibles desde otros puntos de vista; sino que su objetivo es proveer información cuantitativa y oportuna en forma estructurada y sistemática sobre las operaciones de una entidad, considerando los eventos económicos que la afectan, para permitir a ésta y a terceros la toma de decisiones sociales, económicas y políticas. En cambio la disciplina fiscal aplica criterios de carácter recaudatorios, persiguiendo fines establecidos por la política fiscal¹¹”. Lo que el autor indica, es que, tanto normas financieras como tributarias, buscan fines distintos. Así el primero busca la eficiencia en la toma de decisiones que tengan directa relación con la sustentabilidad de la empresa en el tiempo y el segundo busca gravar y recaudar la renta que la empresa genere.

Las normas Financieras-Contables expresan su información a través de dos informes básicos llamados Estados Financieros. Así Calderón (2013, p.184), los define como “...aquellos que se confeccionan normalmente bajo un supuesto de empresa en marcha y por ende continuaran sus funciones en un futuro previsible. Dichos estados reflejan los efectos financieros de todas las transacciones, agrupándolas en grandes categorías (activos, pasivos, patrimonio y resultado) de acuerdo con los hechos económicos que la generen”. Lo anterior implica un

¹¹ Calderón, P. 2014, “Artículo 21 de la LIR “, Revista de Estudios Tributarios Universidad de Chile, N° 9, pp. 185 -205.

análisis exhaustivo a partir del resultado contable, debiendo examinarlos uno a uno para determinar si aquellos gastos efectuados por las empresas, cumplen con los requisitos del artículo N°31 de la LIR.

En el mismo ámbito, el de la definición de gasto desde las normas financieras-contables, para Clarke y Gálvez (2013, p.26), *“Los gastos contables de una empresa en un periodo se pueden definir como como el valor de todos los recursos entregados, servicios utilizados o activos consumidos por la empresa en el período al que se refiere el Estado de Resultados y que fueron necesarios de incurrir en el proceso de generación de ingresos contables del mismo período”*¹²

Es decir, la norma financiera registra cualquier tipo de gasto, mientras se utilice en el desarrollo de las actividades de la empresa, sin importar el origen, su monto y su exigibilidad. Una vez identificada la calificación del gasto, podemos determinar la RLI efectuando los ajustes necesarios cuando haya habido agregados o deducciones indebidas en las etapas anteriores a la determinación de la renta.

Para efectuar dichos ajustes debemos conciliar el mundo Financiero-Contable con el tributario, es por ello que debemos desmenuzar cada concepto del resultado del ejercicio y de esta forma discriminar lo que es gasto de lo que no lo es, para Clarke y Gálvez (2013, p.32), señala que el resultado del ejercicio es el que *“esencialmente corresponde al resultado del proceso de intercambio de recursos de distinto valor contable, producto de la venta de bienes o de la entrega de*

¹² Clarke, V, Gálvez, J. Separata “Contabilidad Financiera para Dirección de Empresas”, Pontificia Universidad Católica de Chile, Escuela de Administración. Santiago, Chile, 2013.

servicios, que realiza la empresa en un período. Si las cosas se hicieron bien, producto de la buena gestión de la empresa tendremos un aumento de los activos y ese aumento de activos es lo que refleja el resultado del ejercicio indicándonos una utilidad del ejercicio, de lo contrario ante una mala gestión tendremos una disminución de los activos reflejándose en una pérdida del ejercicio”.

2.3 Registros del régimen de renta atribuida

En cuanto a la promulgación de la Ley N°20.899, propone una Simplificación de registros y modificación en el orden de imputación de retiros y dividendos¹³, es necesario señalar lo siguiente:

Sistema de Renta Atribuida mantendrá los siguientes registros:

- ✓ Rentas Atribuidas Propias (RAP).
- ✓ Diferencia entre la Depreciación Normal y Acelerada (DDNA).
- ✓ Rentas Exentas e Ingresos no Renta. Se incluye el Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT), existente al 01 de enero de 2017 (REX).
- ✓ Saldo de Créditos Acumulados (SAC)¹⁴.

2.4 Concepto de renta atribuida

El concepto de renta atribuida, incorporado por la reforma tributaria, se abordó en la definición de renta, contenida en la LIR, en el cual se precisa que se entiende por renta los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rindan una cosa

¹³ Circular 49 de 14 de julio de 2016.

¹⁴ Resolución Ex. N° 130.

o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan.

En concordancia con lo anterior, entonces se entiende por renta atribuida aquella que para efectos tributarios corresponde total o parcialmente a los contribuyentes de los IGC o IA, al término del año comercial respectivo, en carácter de propietario, dueño, socio o accionista de empresa sujeta al régimen de renta atribuida.

3. MARCO LEGAL

3.1 Artículo N° 21 antes de la Reforma Tributaria Ley N° 20.630

A continuación se presentan tres cuadros de resumen con los efectos tributarios que producen y afectan a los gastos rechazados según las disposiciones del artículo 21 de la LIR, el primer cuadro muestra la situación antes de la promulgación de la Ley N°20.630, de 2012, el segundo cuadro muestra la misma situación a contar de su vigencia y el tercer cuadro muestra el artículo 21 a partir de la reforma tributaria Leyes N° 20.780 y 20.889.¹⁵

¹⁵ "Tributación de los gastos rechazados". Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, Reporte tributario N° 35 de 2013.

Artículo 21 LIR antes de la Ley 20.630					
Tipo jurídico de la sociedad que incurre en el gasto rechazado	Sujeto del Impuesto frente a gastos atribuibles a sus propietarios	Base Imponible	Impuesto aplicable	Efectos en la RLI de primera categoría	Efectos en el registro FUT
Sociedad anónima	Sociedad anónima	Monto del desembolso	Impuesto Único con tasa 35% menos crédito de primera categoría cuando corresponda	Se agrega y desagrega	No tiene, salvo provisiones anteriores
Contribuyentes del art. 58 N°1	Contribuyentes del art. 58 N°1				
Socios Respectivos	Socios en proporción a su participación en las utilidades	Monto del desembolso más el incremento por impuesto de primera categoría	Global o adicional, menos crédito de primera categoría cuando corresponda	Se agrega y desagrega	Se deducen
El propietario	El propietario	Monto del desembolso más el incremento por impuesto de primera categoría	Global o adicional, menos crédito de primera categoría cuando corresponda	Se agrega y desagrega	Se deducen

Antes de la reforma tributaria lo primero que se debía tener presente al momento de determinar la obligación tributaria que afectaba a los gastos rechazados era el tipo jurídico del contribuyente.

3.2 Artículo N°21 en la Ley N° 20.630

El nuevo artículo N°21 de la LIR, simplificó el sistema e igualó la tributación sin distinguir la estructura social ni el tipo de contribuyente, y aplicaba un impuesto de tasa 35% en carácter de único.

Con respecto a los gastos rechazados debían asignarse al propietario, socio o accionista, en efecto, la norma dispuso que, en reemplazo del IU, se gravara con IGC o IA, aplicándose una tasa adicional de dichos impuestos de 10%.

Sujeto Pasivo	Artículo 21 LIR a partir de la Ley 20.630		
	Inciso 1º	Inciso 2º	Inciso 3º
	Dueño, socio o accionista, persona natural o jurídica	Sin efecto	Dueño, socio o accionista solo persona natural
Tipo Gasto	Partidas N°1 del artículo 33 que correspondan a desembolsos efectivos y que no hayan beneficiado a los dueños.	Gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores (provisiones).	Atribuibles a dueños, socios o accionistas.
	Tasación del precio o valor de bienes inmuebles (Art.17 número 8, inciso 4º).	Impuesto de Primera Categoría.	Préstamos calificados como retiros.
	Adquisición de acciones de propia emisión.	Impuesto Territorial pagado.	Beneficios por el uso o goce de bienes del activo de la empresa.
		Impuestos de la LIR (pagados)	Bienes de la empresa ejecutados como garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios socios o accionistas.
	-	Los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.	-
		Las partidas pagadas a que se refiere el N°12 del art.31º de la LIR. Pago de patentes mineras, en ambos casos en la parte que no pueda ser deducida como gasto.	
Efecto en RLI	Agregado/desagregado	Agregado	Agregado/desagregado
Efecto en FUT	-	Rebaja a todo evento consumiendo crédito e Incremento	-
Tributación	35%	-	IGC + 10% Impto. Multa

3.3 Artículo N° 21 a partir del 01 de enero de 2017, Reforma Tributaria Ley N° 20.780 y N° 20.899.

En términos generales, el nuevo texto del artículo N°21, mantiene la estructura de las normas incorporadas por la Ley N°20.630, la nueva norma aun cuando no cambia en forma sustancial el régimen de tributación del artículo N°21 introduce modificaciones. Las instrucciones impartidas por la circular N°45 de 2013 se mantienen vigentes y las modificaciones son impartidas por la circular N°71 de 2015. La ley aumento la tasa de IU establecida en el inciso primero, del artículo N°21 desde un 35% a un 40%.

Artículo 21 LIR a partir de la Leyes 20.780 y 20.899			
	Inciso 1º	Inciso 2º	Inciso 3º
Sujeto Pasivo	Dueño, socio o accionista, persona natural o jurídica	Sin efecto	Dueño, socio o accionista solo persona natural
Tipo Gasto	Partidas N°1 del artículo 33 que correspondan a desembolsos efectivos y que no hayan beneficiado a los dueños.	Gastos anticipados que deban ser aceptados en ejercicios posteriores (provisiones).	Partidas N°1 del artículo 33 (que correspondan a desembolsos efectivos y que hayan beneficiado al(os) dueño(s). (cónyuge, hijos no emancipados legalmente, o a cualquier otra persona relacionada con aquellos señalada en el artículo 100 de la Ley N°18.045)
	Tasación del precio o valor de bienes inmuebles (Art.17 número 8, inciso 4°).	Impuesto de Primera Categoría.	Préstamos calificados como retiros.
	Adquisición de acciones de propia emisión.	Impuesto Territorial pagado.	Beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno que no sea necesario para producir la renta
		Impuestos de la LIR (pagados)	Bienes de la empresa ejecutados como garantías de obligaciones directas o indirectas de los propietarios socios o accionistas.
		Los intereses, reajustes y multas pagados al Fisco, municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.	
	Las partidas pagadas a que se refiere el N°12 del art.31° de la LIR. Pago de patentes mineras, en ambos casos en la parte que no pueda ser deducida como gasto.	-	
Efecto en RLI	Agregado/deducción	Agregado	Agregado/deducción
Efecto en RAP	-	Rebaja a todo evento, disminuyendo las cantidades susceptibles de ser retiradas y que son consideradas INR puesto que ya cumplieron con los impuestos finales	-
Tributación	40%	-	IGC + 10% Impuesto multa

4. Gastos no necesarios para producir la renta: Multas pagadas al fisco, Municipalidades y a organismos o instituciones públicas creadas por ley.

El artículo N°21 de la LIR, se incorporó por primera vez a través de la Ley N° 18.293 esta norma tenía como objetivo, evitar los retiros simulados de utilidades posteriormente la Ley N° 18.985 también efectúa algunas modificaciones y vuelve hacer mención al artículo 21 continuando con regular y evitar que se retiren utilidades en forma indebida, vuelve a confirmar lo de Ley anterior, en donde ambas dejan libre algunas partidas de la norma “...*Por otra parte el N° 8, letra a) del artículo 1° de la Ley N° 18.895, agregó al final del inciso primero del artículo 21 de la ley de renta la siguiente oración “se exceptionaran también los intereses, reajustes y multas de orden tributario pagados al Fisco y Municipalidades, y el pago de la patentes minera en la parte que no sea deducible como gasto”.* El SII el mismo año en la circular N° 42 de 28 agosto de 1990 (Circular 42, p.11, número 4) señala “*En consecuencia, de conformidad a la norma agregada, además de las partidas que el artículo 21 de la Ley de Renta, ya exceptionada de tributación con los impuestos global complementario o adicional e impuesto único de 35%, según sea la naturaleza jurídica del contribuyente que genero el gasto...*”.

Posteriormente el 13 de agosto de 1992 se publicó en el diario oficial la Ley N° 19.155, y luego a ella el mismo año el SII emite la circular 40 del 24 agosto de 1992. Con respecto al artículo 21 señala “*En consecuencia, de conformidad a la norma agregada, además de las partidas que el artículo 21 de la Ley de la Renta, ya exceptionaba de tributación con los impuestos global complementaria o adicional e impuesto único de 35% según sea la naturaleza jurídica del*

contribuyente la razón de lo anterior radica en que tales pagos, por definición, no pueden ser utilizados como mecanismos para disfrazar el retiro de utilidades¹⁶” (Ley 19.155, p.4).

Posterior a la publicación de la Ley el SII mediante la circular 40 de 24 agosto de 1992, entre otros temas analizó la situación tributaria del artículo 21, ampliando el concepto de “interés, reajustes y multa” corroboro que tales partidas se exceptúan de las sanciones en el orden tributario, sino que cualquier sea el concepto de estas sanciones que se paguen a los organismos mencionados además incluye a los organismos o instituciones creados por ley. Los señalados en la presente circular son: Fisco, Municipalidades, Servicios de Impuestos Internos, Superintendencia de: Administradora de Fondos de Pensiones, Bancos e instituciones financieras, Instituciones de Salud Previsional, Seguridad Social y Valores y Seguros; Dirección del Trabajo etc.

La circular 40 de 1992 señala *“Los desembolsos anteriormente mencionados, sólo se liberaran de la tributación dispuesta por el artículo 21 de la Ley de la Renta, no así respecto del impuesto de primera categoría¹⁷”,* en el caso de los contribuyentes del artículo 14 de la ley, frente al cual tales cantidades o partidas continúan siendo consideradas como un gasto rechazado como se refiere el artículo 33 de la Ley del ramo, y en el evento que hayan sido contabilizados a resultados, deben agregarse a la RLI.

¹⁶ www.bcn.cl/historiadelaLey/nc/lista-de-resultado-de-busqueda/Historia%20de%20la%20Ley%2019.155/

¹⁷ Circular 40 de 24 de agosto de 1992, analiza las nuevas modificaciones de Ley 19.155 de 13 agosto de 1992.

El inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, señala que las cantidades por disposición expresa, no se afectaban con el IU que contempla el inciso primero y tampoco con el IGC o IA a que se refería el inciso tercero, partidas tales como: ***(i) los gastos anticipados que debían ser aceptados en ejercicios posteriores, los intereses, reajustes y multas pagadas al Fisco, Municipalidades y a organismo o instituciones creadas por ley, el IDPC, el impuesto territorial, el IU del presente artículo, los pagos a que se refería el N°12 del artículo N°12 del artículo N°31 en la parte que no podían deducirse como gasto, el pago de las patentes mineras en la parte que no podían deducidas como gasto, el impuesto número N°3 del artículo 194, y el impuesto territorial, todos ellos pagados***¹⁸ En lo que se refiere al inciso segundo del artículo N°21, la ley suprimió el numeral (v), de esta manera, para determinar la situación tributaria de los pagos o desembolsos a que se refería el numeral suprimido, deberá analizarse caso a caso, si cumplen con los requisitos establecidos en el artículo N°31 para la deducción de la renta bruta en calidad de gasto necesario para producir la renta y de no cumplir con tales requisitos, quedaran gravados tales pagos o desembolsos con la tributación que corresponda del artículo N°21 de la LIR¹⁹.

En lo que respecta a estas partidas, en la medida que estaban formando parte de la RLI o pérdida tributaria de acuerdo a las normas de los artículos 29 al 33 de la LIR, deben adicionarse o deducirse a las utilidades o pérdidas tributarias de las cuales formaban parte, rebajándose y anotadas en el registro FUT, sin derecho a imputación o devolución del crédito por IDPC, la reforma tributaria no cambio el

¹⁸ DL 824 Ley sobre Impuesto a la Renta.

¹⁹ Revista de estudios Tributarios Universidad de Chile, "Artículo 21 de la LIR" p. 205.

tratamientos de estas partidas, por lo tanto debían seguir imputándose a utilidades con crédito, asignándoles a estos gastos rechazados, créditos que antes de la reforma también se perdían debido a que no existían impuestos contra los cuales podían imputarse²⁰.

La circular N°45 de 23 de septiembre de 2013, viene a complementar lo establecido en el inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, detallando el fundamento de lo establecido en la norma, de la siguiente manera: **“Se hace presente que estos conceptos están referidos al pago efectuado a organismos o instituciones públicas creadas por ley que estén establecidos en el país y no el extranjero, ya que sólo en el primer caso encuentra justificación el hecho de que se liberen de la tributación única, con el objeto de evitar un doble beneficio para el Fisco chileno, ya que no resulta razonable que dichos pagos sean a su vez gravados con impuestos”**.

Es indubitable que estas partidas no se le puede aplicar otro impuesto, que no sea exclusivamente el IDPC.

5. Doble tributación

Tal como se señaló anteriormente, las leyes N°20.780 y N°20.899, introdujeron diversas modificaciones al sistema tributario nacional, así uno de ellos fue la modificación del artículo N°14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta y el establecimiento de los nuevos regímenes de tributación, el Régimen de renta atribuida o Régimen del artículo 14 letra A); y el Régimen de imputación parcial de crédito o Régimen del artículo 14 letra B).

²⁰ Circular N° 45 de 23 septiembre de 2013.

Como se explicará, especialmente a través de los casos de este trabajo, podemos afirmar que se origina, dadas ciertas circunstancias, un nuevo escenario tributario, el de la doble tributación económica.

En ese sentido, entre los objetivos de esta tesis está el demostrar la existencia de una mayor carga tributaria para los socios o accionistas en este régimen de tributación producto de las partidas del inciso segundo del artículo N°21 de la LIR, con posterioridad a las reformas tributarias de las normas anteriormente señaladas y si, con la situación de esta doble tributación económica, existe un deterioro patrimonial del socio o accionista.

Expresado lo precedente, corresponde señalar que esta imposición múltiple tiene lugar cuando el mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo, y por parte de dos o más con poder tributario.

Algunos autores han definido la doble tributación de la siguiente forma: para Ballester (1952) citando a Seligman (1952, p.13) declara que la doble imposición no es sino, *“la tributación repetida de la misma persona o de la misma cosa”*²¹. Ella, es una definición con carácter general, que no profundiza, mayormente en el contenido, por ello la doctrina la ha criticado por no poder distinguir los elementos de ella. Para Castro (1951, p.12) la doble imposición tiene lugar *“cuando se verifica la tributación reiterada sobre la misma riqueza y contra el mismo contribuyente”*²². La doctrina coincide en cada una de sus definiciones va

²¹ Ballester, José citado Edwin Seligman, Doble Tributación. Editorial Jurídica, 1952, p.13.

²² Castro, M. Doble Tributación. Editorial Jurídica, 1951, p.12.

incorporando nuevos elementos al concepto, concuerdan además que la doble tributación ocurre cuando se ejerce la facultad impositiva sobre la misma materia, es decir, cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos.

5.1 Doble tributación económica y jurídica

Desde el punto de vista internacional, es importante mencionar que hay dos categorías de doble tributación. De acuerdo a Campos (2013) la primera es la doble imposición económica, que es aquella en que se grava una misma renta por impuestos similares, pero que el pago del tributo lo efectúa o recae en diferentes personas o sujetos pasivos. Y la segunda, la doble tributación jurídica, sobre ella Ballester (1952) citando a Lippert (1952, p.13) señala que *“la doble imposición es el hecho de que dos autoridades fiscales de una misma jerarquía y posición, usen recíprocamente de sus poderes, extralimitando la órbita nacional de jurisdicción, gravando de esta manera a una misma persona imponible con respecto de una misma renta con impuestos idénticos o de parecida naturaleza”*²³

El elemento principal de esta definición es que establece como elemento esencial para que se produzca el conflicto de doble impuesto, el que deba gravarse dos o más veces por distintas autoridades fiscales, una misma renta.

5.2 Doble tributación doméstica en México

En México, la competencia tributaria entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, era difusa y no existían reglas específicas que permitiesen delimitar adecuadamente la potestad tributaria de cada una de ellas.

²³ Ballester, José, citado Lipert, S. “Doble Tributación”. Editorial Jurídica, 1952, p.13

Fruto de lo anterior, se generaban los elementos para configurar una doble tributación, la que tiene lugar cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable o un solo sujeto activo impone dos o más gravámenes sobre idéntico ingreso.

Debido a lo anterior, las utilidades de las empresas quedaban afectas al impuesto federal y estatal; y si la matriz está situada en un Estado, y desarrolla actividades en varios otros, quedaba sujeta la empresa a los impuestos en cada uno de ellos.

El sistema Federal implica, la coexistencia dentro de la Republica de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, lo cual propicia que un mismo ingreso se encuentre gravado en diversas entidades federadas, en virtud que las legislaciones locales adoptan criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria.

De lo anterior podemos desprender que la doble imposición interna consiste cuando un mismo hecho imponible origina obligaciones tributarias distintas, o cuando dentro del territorio de un estado un mismo hecho imponible ha de tributar por dos o más impuestos.²⁴

Esto es así, si esta pluralidad de ordenamientos tributarios obra en ausencia de un sistema constitucional definido, que delimite con precisión los campos de acción Fiscal de la Federación de las Entidades y de los Municipios; y el abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingreso

²⁴ Dentro de los casos identificados con doble tributación domestica/interna, se encuentra países como Argentina, Guatemala y México en donde su administración política - administrativa es Federal. Dado que México es un país de la OCDE y su sistema tributario es integrado seleccionamos este país.

altamente redituables, que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos.

La Constitución Política de la Republica de los Estados Unidos Mexicanos del año 2013, en la fracción XXIX del artículo N° 73, señala una serie de fuentes de riquezas como: sobre el comercio exterior, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de créditos y seguros, sobre servicios concesionados o explotados directamente por la Federación; y especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos, gasolina y otros productos derivados del petróleo, explotación forestal entre otros. La norma agrega que *“Las entidades Federativas Participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondientes a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica²⁵”*.

Es decir, este artículo señala que las distintas fuentes de riquezas solo pueden ser gravadas por la Federación y que, por ende, están vetadas a la potestad hacendaria de los Estados y Municipios.

México, buscó regular la doble tributación interna mediante la Ley de Coordinación Fiscal del Estado de México, en su capítulo Primero, artículo N°1, establece que el objeto de esta es: Coordinar el Sistema Fiscal del Estado de México con sus municipios, establecer las bases de cálculo para la distribución de las participaciones que correspondan a la Haciendas Públicas Municipales, derivadas de gravámenes federales y estatales, distribuir entre los Municipios las

²⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2013 en la fracción XXIX del artículo N° 73

participaciones que correspondan, fijar las reglas de colaboración administrativas, entre las autoridades fiscales del estado y la de los municipios; y constituir los organismos en materia de coordinación fiscal.²⁶

Es decir, esta ley busco la creación de impuestos federales únicos, con el fin de evitar y regular los conflictos tributarios que, por las características propias del sistema político-administrativo del país, pueden producirse entre la Federación, los Estados y los Municipios.

5.3 Doble tributación en Chile.

Desde el punto de vista interno o nacional, sólo puede darse la doble imposición económica. En el caso de nuestro país, esto tiene un fundamento constitucional como base y sustento, la Constitución Política de la República de Chile en su artículo N° 3 señala *“el estado de Chile es unitario la administración del estado será funcional y territorialmente descentralizado, o desconcentrada en su caso”* es decir existe un solo centro de poder político que extiende su accionar a lo largo de todo el territorio del respectivo estado. Este, mediante sus agentes y autoridades locales, delegadas en ese mismo poder central. De la misma manera, Chile posee un ordenamiento jurídico-tributario único, con un único ente fiscalizador, el SII. No hay, en nuestro caso, ordenamientos jurídicos que colisionen o se excluyan en lo referente a la tributación, al ser un Estado Unitario, no hay espacio para fenómenos como los que ocurrieron en México o en otros Estados Federales o de composición político-administrativa similar.

²⁶ Decreto N° 160, Ley de Coordinación Fiscal del Estado de México de 1986.

En nuestro caso de estudio, de acuerdo a las definiciones anteriormente indicadas y según lo expuesto en el planteamiento de esta tesis, el IDPC grava a las utilidades de la empresa y, al atribuir la misma utilidad al socio o accionistas, estos se gravan con el IGC, entonces de acuerdo a la definición, se ven involucrados dos sujetos distintos, por lo tanto, se configura la doble tributación económica.

5.4 Efectos en los Contribuyentes

La doble tributación provoca un efecto en los contribuyentes, que estos deban aportar en exceso de sus verdaderas capacidades económicas, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo y sobre la misma renta, es decir, tributando sobre otro impuesto, lo que representa para el contribuyente una disminución patrimonial.

6. Tratamiento tributario de los Artículos N° 14, 21 y 33 n° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre los años 1974 y 1983.

De acuerdo a lo señalado por Cerda y Parro (2014, p.44), hasta el 31 de diciembre de 1983, la legislación sobre impuesto a la renta incluía dos tributos de categoría, un IDPC; impuesto a la renta de las S.A. llamado tasa adicional; a la renta de las personas naturales, el IGC, y otro a la renta de los no residentes, el IA. Junto a lo anterior, establecía el impuesto Habitacional, el que se aplicaba sobre las rentas provenientes de la agricultura, la industria, el comercio, la minería y las actividades similares. Agregan que los artículos N°14 y N°21 originales, instauraron dos elementos relevantes para la tributación nacional, uno de ellos, la forma en que

tributaban las empresas y el impuesto de la tasa adicional, que afectaba a las S.A. y S.C.A, respectivamente²⁷.

6.1 El artículo N° 14 de la Ley de Impuesto a la Renta en el período 1974-1983.

El artículo N°14 de la LIR, fijó el esquema de tributación del impuesto a los contribuyentes de la primera categoría, que estaban obligados a determinar sus rentas en base a un balance general. Estos regímenes se encontraban establecidos de la siguiente forma: *“las rentas que se determinen o correspondan a sociedades de persona, se gravaran con el impuesto de categoría, dichas rentas más todos los ingresos, beneficios o participaciones percibidas o devengadas por la sociedad, que no formen parte de su renta imponible de categoría, se entenderá que son percibidos o devengados por sus socios, sólo para los efectos del IGC o IA”*²⁸.

Las sociedades de personas estaban afectas a impuestos en el período de la generación u obtención de las rentas. En virtud de ello, éstas debían pagar el IDPC sobres sus rentas, tanto percibidas como devengadas; por su parte el EI o los socios de tales empresas, debían cumplir de inmediato con los impuestos personales sobre la totalidad de tales beneficios, independientemente de que hubieren efectuado o no el retiro de utilidades. En suma, la tributación final debía ser satisfecha con el IGC o IA en el mismo ejercicio, por una parte, la RLI pagaba el IDPC, y al mismo tiempo el IGC o IA. Sin embargo, en el caso de la tributación

²⁷ Cerda, R., Parró, F. “El fondo de Utilidades Tributables” Centro de Estudios Públicos 2014, p. 44.

²⁸ Ley 18.293 de 31 de enero de 1984.

de las S.A., la norma indicaba en su inciso segundo: *“las rentas de dichas sociedades se encuentran afectas con el impuesto de categoría, y respecto a los accionistas, dichas rentas se gravarán únicamente cuando estos las percibían, y solo con el impuesto global complementario o adicional.*

Tratándose de sociedades en comanditas por acciones, los socios gestores tributarán por el impuesto global complementario o impuesto adicional respecto de las rentas percibidas o devengadas, y los accionistas tributarán por dichas rentas percibidas” De su lectura se desprende que los contribuyentes tributaban tanto por rentas percibidas como devengadas a excepción de los accionistas quienes lo hacían únicamente en relación a lo efectivamente percibido o distribuido por las sociedades respectivas.

Castro (2011, p.16), señala que, en definitiva, en el sistema vigente hasta el 31 de diciembre de 1983, las sociedades de personas quedaban sujetas al IDPC siempre y cuando se tratara de la empresa generadora de la renta y, tratándose de los propietarios, a los impuestos finales en base a renta devengada. Ello quiere decir que se gravaban independientemente, que tales rentas hubieren o no ingresado a su patrimonio personal o si por el contrario hubiesen permanecido invertidas en la empresa.

En cambio, los accionistas de S.A. o S.C.A. tributaban en base a rentas percibidas o distribuidas, otorgándose como crédito, el tributo correspondiente a la tasa

adicional, de acuerdo a lo que señalaba el N° 3 del artículo N°56 del DL 824 de 1974²⁹.

Del análisis, se desprende la existencia de una brecha en cuanto a la tributación de las sociedades de personas con las S.A. Al respecto, la circular N°37 de 1984, comenta que con el fin de disminuir esta desigualdad *“se tendía a compensar o corregir a través del impuesto de la tasa adicional del artículo N°21 de la Ley de la Renta.”*

Con esta compensación el sistema podría resultar neutro; o bien, haber equiparado a la S.A. en el gravamen, para compensar las utilidades devengadas que declaraba el socio en el IGC.

El contraste de tratamiento que se daba entre ambas sociedades, tenía lugar debido a que, en nuestro país en el año 1984, existía un sistema clásico, es decir, un sistema tributario en el que los impuestos pagados por la empresa, no se imputaban contra los impuestos finales.

El sistema tributario como estaba planteado, de acuerdo a lo que señala la circular N°37 de 1984, presentaba una segunda situación a comentar; la dificultad que se originaba respecto de las utilidades invertidas. Sobre esto, la circular mencionada, en el punto II, N°1, haciendo referencia al sistema anterior a la reforma de ese año, establece en su texto lo siguiente: *“...el principal inconveniente que se planteaba respecto de la modalidad tributaria, antes reseñada, es que tal como estaba concebida se gravaban incluso las utilidades que se encontraban invertidas*

²⁹ Castro, P., “Análisis de las pérdidas tributarias” Centro de Estudios Tributarios Públicos 2011, Vol. 3, p.16.

en la misma empresa.”. De acuerdo a ello, se producía un doble gravamen, porque la misma renta se gravaba más de una vez en el patrimonio del mismo contribuyente.

6.2 El artículo N°21 de la Ley de Impuesto a la Renta en el período 1974-1983.

El ex artículo N°21 de la LIR, estableció el impuesto denominado tasa adicional, cuyo elemento esencial era ser un impuesto no considerado de primera categoría que era de cargo de las S.A. y S.C.A., y no de los accionistas.

Para Cheyre (1986, p.22-24), con la tasa adicional, se buscaba establecer un sistema mediante el cual las rentas devengadas en las S.A. tributaran con el IGC o IA, sin la condición de que previamente hayan sido distribuidas, por ello se estableció respecto de las S.A., el pago sobre el total de rentas y beneficios susceptibles de traspasarse al patrimonio de los accionistas. Esta tasa adicional correspondía a un impuesto con una tasa del 40%, que debía ser soportada por la S.A. o SCA, según correspondiese.³⁰

Esta tasa adicional provocaría, producto de gravar las distribuciones a través del pago anticipado, una doble tributación para el accionista. En ese sentido, Cheyre (1986), sostiene que a modo de evitar ello, se estableció un crédito en el IGC, el monto pagado por el impuesto de esta tasa adicional.³¹

³⁰ Cheyre, H, “Análisis de las reformas tributarias en la década de 1974 - 1983” Centro de Estudios Públicos, 1986, p.22.

³¹ Cheyre, Op. Cit. p.24.

De esta forma, en el caso de las S.A. y las S.C.A, se integró el impuesto empresarial con el personal, la tasa adicional otorgaba un crédito en contra del IGC o IA, en beneficio de los accionistas cuando la S.A. o la S.C.A. distribuían dividendos. El crédito mencionado se encontraba establecido en el artículo N°56 de la LIR.

González y Contreras (1981, p.265) señalan que esta tasa adicional presentaba determinadas características, las que fueron señaladas en la circular N° 13 del 12 de marzo de 1981, en su punto IV. En términos generales, estas se pueden enumerar de la siguiente forma:

- a) Esta tasa afectaba todas aquellas cantidades aptas de distribuirse a los accionistas en algún momento, incluso cuando su distribución no se hubiere realizado. Se excluye de lo anterior, todas aquellas partidas que la ley norma como INR.
- b) La existencia de esta tasa estaba asociada a un crédito contra el IGC o IA, que al momento de la distribución de las utilidades por parte de las S.A. o S.A.C., iba en beneficio de los accionistas. Esto se traducía en el hecho de que el accionista debía incluir en su declaración anual de IGC, los dividendos percibidos de utilidades afectas a esta tasa adicional, con derecho a crédito.
- c) La tasa adicional no tenía el carácter de IDPC.
- d) La tasa adicional afectará aquellas cantidades provenientes de sus resultados, incluso si una determinada norma legal o reglamentaria estableciese límites o modalidades diversas a la S.A. o S.C.A. en cuanto a

la distribución de éstos. Lo anterior posee una excepción, cuando se trate de aquellas cantidades que se excluyen en la determinación de la base imponible del tributo.

- e) Tanto las cantidades consideradas por ley como INR; como aquellas rentas exentas del IGC, se deducían en el proceso de determinación de la base imponible de esta tasa adicional.

A las características generales establecidas en la Circular N°13 de 1981, González y Contreras (1981, p.276), adicionan un nuevo elemento, esto es, el hecho de que la tasa adicional era una especie de anticipo del IGC o IA³².

En una postura idéntica, Cerda y Parro (2014, p.45) sostienen que la tasa adicional era un adelanto de los impuestos personales, de cargo de la S.A.³³. Por lo tanto, la tasa adicional y los impuestos personales sí estaban integrados.

6.3 Determinación de la Base Imponible del ex artículo N° 21 de la Ley de Impuesto a la Renta en el período 1974-1983.

El SII mediante las circulares N°14, del 25 de enero de 1979 y N°13, del 12 de marzo de 1981, establecieron los elementos que permitían la determinación de la base imponible de la tasa adicional del ex artículo N° 21 de la LIR. De esa manera, estas circulares fijaron como punto inicial para determinar la base imponible, la misma RLI del IDPC, determinada según lo preceptuado en los artículos 29 al 33 de la LIR, efectuándoles agregados y deducciones, según fuese el caso.

³² González, Contreras, "Impuesto de Primera Categoría y tasa adicional." Op. Cit. p. 276.

³³ Cerda, Parró, Op. cit., p. 45.

El cálculo de la tasa adicional del 40% sobre la cantidad final, que debían soportar las S.A. y S.C.A. constituidas en Chile, resultaba de la aplicación de los ajustes establecidos en el ex artículo N°21 de la LIR, el que en su texto indica lo siguiente:

N°1 artículo 21: *“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 accionistas de otras sociedades y siempre que estén afectadas en estas últimas por la tasa adicional”.*

N°2 artículo 21: *“Del total resultante de aplicar a lo dispuesto en el número anterior, se deducirá el monto de los impuestos 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 aceptaba 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 y cuyos beneficiarios estén identificados fehacientemente...”.*

La norma citada establece, las operaciones que debían efectuarse para la determinación de la base imponible de la tasa adicional, en el N°1, los agregados y en el N°2, las deducciones; sobre éstas, se desprende del texto, que, respecto de los accionistas, debían deducirse todas las cantidades de las cuales jamás podrían disponer.

Concluyendo, las S.A. pagaban en base devengada, salvo la tasa adicional; en cambio, las sociedades de personas pagaban en base percibida, es decir, el sistema tributario vigente hasta 1983 respecto a la tributación de las sociedades de personas y E.I. no estaba integrado, situación opuesta a lo que ocurría en la tributación de las S.A. y S.C.A, un sistema integrado, debido que el impuesto tasa adicional era utilizado en contra del IGC.

6.4 Tratamiento Tributario de los gastos rechazados en el período 1974-1983.

De la misma manera que la norma establece actualmente, los artículos 29 al 33 de la LIR, establecían el mecanismo de determinación de la RLI. Respecto de los gastos rechazados, el N°1 del artículo 33 de la LIR, señalaba las partidas que para el caso del E.I., las sociedades de personas, S.A. y S.A.C., debían agregarse a la RLI con el propósito que tales partidas formaran parte de la determinación de ésta, gravándola con IDPC.

Respecto de la tributación de los socios, éstos declaraban los gastos rechazados en el IGC en proporción a su participación en las utilidades y, por su lado los accionistas debían deducir las partidas, siempre cuando los beneficiarios fuesen identificados fehacientemente. De lo contrario, los gastos rechazados estaban afectos a la tasa adicional.

A diferencia del tratamiento de los gastos rechazados vigentes hasta 1983, en el cual sólo debían agregarse a la RLI para afectarse con IDPC; en el actual régimen

de renta atribuida, los gastos rechazados se agregan a la RLI aplicándose posteriormente el artículo N°21.

6.5 Las modificaciones a los artículos N° 14, 21 y 33 n°1 de la Ley N° 18.293 de 1984.

El sistema vigente hasta 1983, fue modificado con la reforma tributaria introducida por la Ley N°18.293, de 1984. Entre los cambios relevantes que se incorporaron con esta norma, se encontraba el nuevo artículo N°14, que señaló que las utilidades generadas por las empresas obligadas a declarar su renta imponible en base a un balance general, sus rentas se gravarían respecto del E.I., socios o accionistas, según procediese, cuando se efectuaban retiros o distribuidos con IGC o IA.

Con esta modificación a la normativa tributaria, comenzó a regir un sistema tributario de imputación, dado que su principal característica fue que los impuestos recaían sobre las personas afectas a los impuestos finales, por consiguiente, el impuesto que pagaban las empresas podía ser recuperado o utilizado por los dueños como crédito el 100% del IDPC pagado. El impuesto a las empresas tenía como base las utilidades devengadas y los dueños sobre las utilidades percibidas o retiradas, con un crédito por el impuesto ya pagado por la empresa.

Respecto a la base imponible de las empresas, se mantuvo el concepto de renta percibida o devengada, sobre el cual se aplicaba el IDPC. Sin embargo, este tributo podía utilizarse como crédito, dando paso a una integración entre los

tributos de la primera categoría y los impuestos finales, en cuanto a la base imponible de las personas.

En suma, sobre los ingresos originados por las empresas, Olgúin (1979, p.62-75) señala que las utilidades percibidas o devengadas dejaron de ser la base, dejándose esta solo en los retiros para el caso de las sociedades de personas, y en el reparto de utilidades cuando se trataba de S.A.³⁴.

La excepción a lo anterior, y que constituye uno de los grandes cambios introducido a esta reforma, consiste en que no procederá aplicar el IGC o IA a las rentas que el E.I. o los socios de sociedades de personas retiren en su empresa, para invertirlas en otras, mientras tales rentas no sean retiradas o distribuidas por la empresa receptora, originando la suspensión de la tributación de los impuestos finales.

La base de determinación de la RLI, conforme a las normas del artículo 29 al 33 no fue modificado por esta reforma, como tampoco lo fue lo referente a los gastos rechazados del N° 1 del artículo 33, sin perjuicio de la innovación del nuevo artículo N° 21.

El artículo N°14 de la LIR mantuvo el concepto de renta percibida o devengada, sobre el cual se aplicaba el IDPC. Sin embargo, este tributo podía utilizarse como crédito, originando una integración entre los tributos de la IDPC y los impuestos finales.

³⁴ Olgúin, E. "Guía Tributaria Impuesto a la Renta 1979" Editor Organización Salas Reyes Ltda., Vol. N° 1, pp. 62-75.

Respecto a las reinversiones, esta reforma instauro una importante innovación en esta materia, estableció una nueva forma de tributación que no afectaba la reinversión de utilidades en la empresa, puesto que todas las cantidades que eran reinvertidas en ella, no se consideraban retiradas, por lo que no tributaban.

El elemento principal y más relevante que deriva de este nuevo artículo N°14, para Catrilef (2001, p.112) fue el Registro de la Renta Líquida Imponible de Primera categoría y Utilidades acumuladas, el FUT³⁵. Este registro, que nacía con esta nueva forma de tributación y que hacía necesario un control detallado de la RLI y otros ingresos, en cuanto a su confección, fue desarrollado por el SII mediante la Resolución Exenta N°891 del 25 de marzo de 1985.

Esta reforma, en relación al ex artículo N°21, derogo la tasa adicional del 40% que afectaba a las S.A. sobre las utilidades percibidas o devengadas, y que de hecho operó como anticipo del IGC Conforme a Cheyre (1986, p.32), esta reforma a la LIR, *“al centrarse la tributación al nivel de las personas, y al ser la base imponible sólo las utilidades distribuidas, dicha disposición perdió sentido”*³⁶.

Debido a este cambio a la forma de tributación, el impuesto que establecía el ex artículo 21 de la LIR, careció de fundamento y justificación. Con su derogación se evitó la discrecionalidad del sistema existente hasta entonces, que beneficiaba a determinados contribuyentes, y comenzó a aplicarse el mismo sistema tributario a los E.I., Sociedades de personas, S.A y S.C.A.

³⁵ Catrilef, L, “Fondo de Utilidades Tributables”, Editorial Jurídica Conosur, p.112

³⁶ Cheyre, Op. cit., p.32.

El nuevo artículo 21 tiene su fundamento en la modificación del artículo N°14, el cual dispuso que los gastos que correspondían a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, y había sido rechazados como tales por la LIR, de acuerdo al N°1 del artículo 33 y, consecuentemente agregados a la RLI, debían según Contreras, Sánchez y Salamanca (1983, p.25.) “considerarse retirados por el empresario o socio, debiendo tributar con el IGC o IA³⁷. Sobre ello Jaque (2013) señala que la norma incluía una ficción que consistía en considerarlas retiradas de la empresa al término del ejercicio comercial, con el fin de gravarlas con el IGC o IA, por los socios en proporción a su participación en las utilidades³⁸.

La reforma reestructuró el tratamiento de los gastos rechazados para determinar la utilidad tributable de las empresas, otorgándose un ordenamiento por separado a aquellos que significan desembolsos, de los que solo representaban ajustes contables, a fin de facilitar la referencia que hacía el artículo N°21 de la LIR para gravar los gastos que constituían egresos de dinero de la empresa.

Por lo tanto, los gastos rechazados se presumían siempre retirados al no ser aceptados por la ley como gastos, es por ello que los gastos rechazados se gravaban con los impuestos finales, independientemente del resultado tributario del ejercicio, esto es, con prescindencia absoluta de la existencia o no de utilidad tributaria.

³⁷ Contreras, Salamanca y Sánchez, “Nuevo texto sobre impuesto a la renta” Editorial Cepet, 1983, p. 25.

³⁸ Jaque, J, “Tributación de los gastos rechazados”. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, reporte tributario N° 35 de 2013.

Al revisar la historia del sistema tributario en cuanto al menos en los artículos N° 14, 21 y 33 n°1 de la LIR, se puede advertir que el régimen que introdujo las reformas tributarias de las leyes N°20.780 y N°20.899 de los años 2015 y 2016, en cierta medida se había aplicado anteriormente. Ello por cuanto existe similitud entre el actual régimen de renta atribuida, que tributa en base devengada, y el que rigió antes de 1984, que afectaba a las sociedades de personas y que también tributaban en base a renta devengada, debido a que gravaba directamente a los propietarios en el mismo año en que se generaba la renta tal como ocurre con el régimen de renta atribuida.

La diferencia entre ambos sistemas reside en el crédito, así en el primer período señalado, el sistema no era integrado, por lo tanto, el impuesto de primera categoría no se imputaba a los impuestos finales, en cambio con la reforma tributaria de 2016, el IDPC es crédito que se imputa al IGC o IA en un 100%, debido a que el régimen de renta atribuida es integrado.

7. Desarrollo de casos prácticos del régimen de renta atribuida

7.1 Caso práctico de la determinación de la Renta Líquida Imponible, antes y después de la reforma y la incorporación en los registros FUT y RAP, de una E.I.R.L., con utilidad financiera.

Por medio de este ejemplo se da respuesta a la hipótesis N° 1 y N° 2 planteada en el punto N° 1.2. El valor final a pagar por el contribuyente afecto a IGC antes de la reforma es de \$ 5.541.664, en cambio, después de la reforma este valor es de \$ 5.650.000, produciéndose un aumento de \$ 108.336 para los contribuyentes

sujetos al régimen de renta atribuida. Con ello se validan ambas hipótesis, comprobamos que la carga tributaria de los contribuyentes finales por IGC antes de la reforma es menor y con la reforma tributaria la carga por IGC es más alto.

El caso que se presenta a continuación persigue los siguientes objetivos:

- a) Mostrar la determinación de la RLI antes y después de la reforma tributaria
- b) Ajustes del N° 1 del artículo 33.
- c) Atribuir la RLI a los propietarios.
- d) Confeccionar el Registro RAP.
- e) Imputar a dicho registro los retiros que efectúen los socios.
- f) Determinar la tributación final de los propietarios antes y después de la reforma tributaria.

7.1.1 Planteamiento del caso

Lange & Miranda E.I.R.L aporta los siguientes antecedentes del contribuyente:

Empresa: Lange & Miranda EIRL

Giro: Comercio

Domicilio: Antofagasta

Año comercial: 31 de enero de 2017

I.- Se aplica la misma Tasa de IDPC antes y después de la reforma con el fin de comparar los resultados, tasa 25%.

II.- Se aplica el mismo tramo afecto a IGC, tasa 35%, para ambos períodos

III.- El socio Retira \$50.000.000 en el mes de diciembre actualizado.

IV.- Las multas fiscales actualizados, pagadas dentro del año.

Para el año comercial 2017, se informan los siguientes antecedentes contables y tributarios, de acuerdo a la mecánica establecida en los artículos 21 y 29 al 33 de la LIR:

7.1.2. Determinación de la Renta Líquida Imponible antes de la reforma

Renta Líquida Imponible Antes de la Reforma		
Utilidad según balance al 31.12.2017		50.000.000
<u>Agregados</u>		6.500.000
Multas fiscales, pagadas reajustadas	6.500.000	
<u>Deducciones</u>		
No hay		
RLI (artículos 29 al 33 LIR) 31.12.2017		56.500.000
Impuesto de Primera Categoría Tasa, 25%		14.125.000

Antes de la reforma tributaria los contribuyentes de la Primera Categoría que declaraban la renta efectiva determinada mediante contabilidad completa

determinada a base de un balance general, debían efectuar el agregado de los gastos rechazados.

Como se puede observar en el caso práctico antes de la reforma el agregado que se efectuaba de estas partidas por no cumplir con los requisitos copulativos para que sea considerado un gasto necesario para producir la renta, convirtiéndose en un gasto rechazado de acuerdo al N°1 del artículo, el agregado fue por \$ 6.500.000 por concepto de multas pagadas a beneficio fiscal debidamente reajustadas, afectándose únicamente con el IDPC, quedando liberado el gasto rechazado del artículo N°21 de la LIR, por no constituir retiros, sino un desembolso de dinero. En consecuencia, el contribuyente tributa por los gastos rechazados \$ 6.500.000* 25% tasa de IDPC.

7.1.3 Renta Líquida Imponible en el FUT

Efectos tributarios para el propietario antes de la reforma, los gastos rechazados en el FUT:

Supuesto: Para ambos períodos aplicamos igual tasa de 25% por IDPC, e igual tasa afecta a IGC con tasa 35%.

Desarrollo Caso N° 7.1

Determinación FUT al 31.12.2017

Detalle	Control	Utilidad C/C 2017	2017	Incremento	Crédito
			Propias		
			Impuesto 25% 0,333333		
RLI al 31.12.2017	56.500.000	42.375.000	14.125.000	14.125.000	14.125.000
Multas fiscales	-6.500.000	-6.500.000	0	-2.166.665	-2.166.665
FUT depurado gastos rechazados	50.000.000	35.875.000	14.125.000	11.958.335	11.958.335
Retiros o distribuciones	50.000.000	35.875.000	14.125.000	11.958.335	11.958.335
Remanente ejercicio siguiente	0		0	0	0

Siguiendo con el ejemplo anterior, al momento de incorporar la RLI al registro FUT vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, con el supuesto que no existen otras partidas que puedan modificar dicho registro, las multas pagadas a beneficio fiscal se debían rebajar a todo evento del registro FUT, puesto que eran utilidades que no se encontraban disponibles para ser retiradas, el gasto rechazado en su imputación consume crédito por \$ 2.166.665 considerándose una disminución de patrimonio del dueño, socio o accionista, debido a que no podrá ser imputado en contra de los impuestos finales.

Resultando de aquello un monto de crédito menor disponible en contra de los IGC o IA del socio o accionista. Estos gastos rechazados rebajaban utilidades que aún no tributaban con los impuestos finales.

Antes de la Reforma Tributaria, los socios o accionistas tributan hasta el tope del FUT, en nuestro caso práctico los socios retiraron la totalidad del registro FUT, de

acuerdo al caso \$ 50.000.000 los que se gravaban con IGC o IA monto al que se imputaba el respectivo crédito por IDPC, dando como resultado un pago por IGC de \$ 5.000.000.

Tributación del socio antes de la reforma	
Base imponible IGC	\$50.000.000
IGC	\$17.500.000
Crédito por IDPC	\$11.958.336
IGC determinado	\$5.541.664

Es decir, la base imponible del IGC es de \$ 50.000.000, que aplicando la tasa máxima de este tributo de 35%, resulta por concepto de IGC \$17.500.000, con derecho a crédito por IDPC \$ 11.958.336 que resulta de aplicar factor 0,25 a la utilidad retirada, debiendo pagar el contribuyente por IGC \$ 5.541.664.

N° 7.1.4 Determinación de la Renta Líquida Imponible en la reforma:

Renta Líquida Imponible en la reforma	
Utilidad según balance al 31.12.2017	50.000.000
<u>Agregados</u>	6.500.000
Multas fiscales, pagadas reajustadas	6.500.000
<u>Deducciones</u>	
No hay	
RLI (artículos 29 al 33 LIR, 31.12.2017)	56.500.000
Impuesto de Primera Categoría Tasa, 25%	14.125.000

Como se aprecia, la determinación de la RLI de un contribuyente acogido al régimen de renta atribuida RLI no varió la mecánica establecida en los artículos 21, 29 al 33 de la LIR.

No obstante, lo anterior, dicha mecánica se vio modificada por el N°5 del artículo 33 de la LIR, que para el caso en desarrollo no tiene efecto alguno.

Por otro, lado precisar que la RLI será atribuida, puesto que si se hubiese determinado una pérdida tributaria no habría atribución de rentas ni tampoco se incorporaría al RAP.

b) Realizamos el agregado de acuerdo a lo que señala N°1 del artículo 33 de la LIR esto el gasto rechazado por concepto de multas pagadas en beneficio fiscal por \$ 6.500.000, antes y después de la reforma en lo que concierne a los gastos rechazados no se modificó la norma.

7.1.5 Efectos tributarios para el propietario en la reforma, los gastos rechazados en el RAP:

Detalle	RAP	DDAN	REX
RLI al 31.12.2017	\$56.500.000	\$56.500.000	
Multas fiscales	-\$6.500.000	-\$6.500.000	
Remanente depurado al 31.12.2017	\$50.000.000	\$50.000.000	
Retiros o distribuciones	-\$50.000.000	-\$50.000.000	
Remanente ejercicio siguiente	\$0	\$0	

A partir del 1 de enero de 2017, los gastos rechazados del inciso segundo del artículo N°21, se rebajaban a todo evento del registro RAP, considerando que tales sumas disminuyeron el capital propio tributario de la empresa y no forman parte de las rentas o cantidades susceptibles de ser retiradas, remesadas o distribuidas, por lo tanto, deben rebajarse con el objeto de reflejar el saldo neto de dichas utilidades que se mantienen en la empresa³⁹.

Es en esta situación podemos observar que los gastos rechazados no afectos con la tributación del artículo N°21 de la LIR, fueron atribuidos a los socios o accionistas, los que pagaron los impuestos correspondientes, esto es, IDPC e IGC o IA., una vez que la RLI se incorpora al registro RAP y la posterior deducción de los gastos rechazados, el RAP se ve disminuido por lo tanto las cantidades disponibles para retiros o distribuciones, es decir, el ingresos no renta, es menor a la que RLI que se atribuyó a los socios, es decir de acuerdo al ejemplo se atribuyó la RLI por un monto de \$ 56.5000.000, sin embargo posterior a la deducción de \$ 6.500.000 por concepto de multas pagadas a beneficio fiscal el saldo neto del RAP disponible para ser retirado es de \$ 50.000.000 ingresos no renta.

Tributación del socio en la reforma	
Renta atribuida	\$56.500.000
Retiros efectivos	\$0
Base imponible IGC	\$56.500.000
IGC	\$19.775.000
Crédito por IDPC	\$14.125.000
IGC determinado	\$5.650.000

³⁹ Circular N° 49 de 14 julio de 2016.

La base imponible del IGC es la misma RLI, que debe tributar en el mismo ejercicio comercial con los impuestos finales, un IDPC con tasa de 25% y el IGC con tasa de 35% otorgándose el 100% crédito por IDPC, resultando como un IGC a pagar \$ 5.650.000.

7.1.6 Tributación final del socio, antes y en la reforma.

Como se evidencia en estos casos, entre ambos registros existe una diferencia en el monto a final a pagar por el contribuyente por concepto de IGC. Así, mientras el registro FUT reconoce utilidades pendientes de tributación, el registro RAP, a aquellas utilidades que ya tributaron completamente.

Otro elemento diferenciador de ambos registros es la base imponible del IGC, ello es así debido a que antes de la reforma, los retiros efectivos constituían la base imponible, en cambio en el régimen atribuido, se atribuye la totalidad de la RLI a los propietarios, independientemente de los retiros efectivos.

Determinamos que entre ambos registros existe una diferencia de \$ 108.336 en el valor final a pagar por IGC antes y después de la reforma, lo que demuestra que nuestra primera hipótesis se cumple, comprobamos que la carga tributaria de los contribuyentes finales por IGC antes de la reforma es menor y con la reforma tributaria la carga por IGC es más alto.

Tributación del socio antes de la reforma

Retiros efectivos	\$50.000.000
Base imponible IGC	\$50.000.000
IGC	\$17.500.000
Crédito por IDPC	\$11.958.336
IGC determinado	\$5.541.664

Tributación del socio en la reforma

Renta atribuida	\$56.500.000
Retiros efectivos	\$0
Base imponible IGC	\$56.500.000
IGC	\$19.775.000
Crédito por IDPC	\$14.125.000
IGC determinado	\$5.650.000