



ALCANCES DE LAS NORMAS QUE SANCIONAN LOS RETIROS Y/O DIVIDENDOS DESPROPORCIONADOS

Parte I

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

Alumno : Francisco Ballesteros Curumilla
Profesor Guía : Miguel Ángel Ojeda

Santiago, septiembre 2020

TABLA DE CONTENIDOS

<u>CAPÍTULO</u>	<u>PÁGINA</u>
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	3
1.2 HIPÓTESIS.....	7
1.3 OBJETIVOS.....	8
1.4 METODOLOGÍA.....	9
2. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO SUBTEMA 1.....	10
2.1 LEY 19.738 Y SUS AVANCES EN MATERIAS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN.....	12
2.2 LEY 20.780 INCORPORA LAS NGA.....	14
2.3 LEY 20.899 PERFECCIONAMIENTO DE LAS NGA.....	16
2.4 HISTORIA DE LA LEY 21.210 MODERNIZACIÓN DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.....	16
2.5 ASPECTOS GENERALES ARTÍCULOS 14 A N° 9 LIR Y 39 TRANSITORIO LEY 21.210	23
2.6 FACULTADES EXPRESAS DE FISCALIZACIÓN AL SII.....	24
2.7 ARTÍCULO 39 TRANSITORIO DE LA LEY 21.210 Y EL ISFUT.....	25
2.8 MARCO CONCEPTUAL.....	27
3. DESARROLLO.....	31
3.1 ESQUEMA DE NORMA ARTICULO 14 LETRA A NRO. 9 DE LA LIR.....	33
3.2 ESQUEMA DE NORMA ARTÍCULO 39 TRANSITORIO LEY 21.210.....	34
3.3 REGÍMENES TRIBUTARIOS A LOS CUALES APLICA EL ARTÍCULO 14 A NRO. LIR.....	35
3.4 APLICACIÓN DE LAS NORMAS ESPECIALES DE ANTIELUSIÓN POR SOBRE LAS NGA.	36
3.5 ¿QUÉ PODRÍA ENTENDERSE POR RETIROS O DISTRIBUCIONES DESPROPORCIONADAS?.....	37
3.6 CONTRIBUYENTES A LOS CUALES APLICA LA NORMA.....	42
3.7 LIBERTAD EN EL REPARTO DE UTILIDADES.....	43
3.8 LAS RAZONES QUE ESTABLECEN LAS NORMAS EN LA FISCALIZACIÓN.....	44
3.9 ANÁLISIS CASO 31 CATÁLOGO DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS.....	48
3.10 ANTECEDENTES Y DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE.....	50
3.11 SUJETO DEL IMPUESTO.....	50
3.12 NORMAS DE RELACIÓN APLICABLE EN LA FISCALIZACIÓN DE LOS RETIROS O DISTRIBUCIÓN DE UTILIDADES DESPROPORCIONADAS.....	51
3.13 REGLAS DE IMPUTACIÓN DE LOS RETIROS O DISTRIBUCIONES APLICADAS AL ISFUT	52

TABLA DE CONTENIDOS(continuación)

CAPÍTULO	PÁGINA
3.14 CUADRO COMPARATIVO DE LAS NORMAS DEL ARTÍCULO 14 LETRA A NRO. 9 DE LA LIR Y ARTÍCULO 39 TRANSITORIO DE LA LEY 21.210.....	55
3.15 ANÁLISIS DE LA SANCIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO DEL 25% DEL ARTÍCULO..... TRANSITORIO LEY 21.210	57
3.16 COMO SE RELACIONAN LAS NORMAS CON LA EQUIDAD TRIBUTARIA	58
3.17 CASO HIPOTÉTICO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 14 LETRA A N° 9 DE LA LIR	59
3.18 CASO HIPOTÉTICO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 39 TRANSITORIO LEY 21.210 .	66
4. CONCLUSIONES.....	71
5. BIBLIOGRAFIA	75

LISTA DE TABLAS

<u>TABLA</u>		<u>PÁGINA</u>
I	Cuadro comparativo normas art.14 A nro.9 LIR y art 39 Ley 21210.....	55
II	Caso hipotético norma art. 14 letra A nro.9 de la LIR, Apéndice A.....	60
III	Caso hipotético norma art. 14 letra A nro. 9 de la LIR, Apéndice B.....	61
IV	Caso hipotético norma art. 14 letra A nro. 9 de la LIR, Apéndice C.....	63
V	Caso hipotético norma art. 39 transitorio Ley 21210 Apéndice A.....	67
VI	Caso hipotética norma art. 39 transitorio Ley 21210 Apéndice B.....	69

LISTA DE FIGURAS

<u>FIGURA</u>	<u>PÁGINA</u>
1. Esquema norma artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR.....	33
2. Esquema norma artículo 39 transitorio Ley 21.210.....	34

ABREVIATURAS

<u>SIGLA</u>	<u>DETALLE</u>
LIR	Ley sobre Impuesto a la Renta
CT	Código Tributario
IGC	Impuesto Global Complementario
IA	Impuesto Adicional
IDPC	Impuesto de Primera Categoría
FUT	Fondo de Utilidades Tributables
EP	Establecimiento Permanente
RLI	Renta Líquida Imponible
REX	Rentas Exentas e Ingresos no renta
EI	Empresario Individual
E.I.R.L.	Empresario Individual de Responsabilidad Limitada
SpA	Sociedad por Acción
AT	Año Tributario
RAP	Rentas Atribuidas Propias
RAI	Rentas Afectas a Impuesto Global Complementario o Adicional
SII	Servicio de Impuestos Internos
SAC	Saldo Acumulado de Créditos
NGA	Normas Generales de Antielusión
nro.	Número

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo examina las nuevas disposiciones legales, del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR y del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210, las cuales fueron incorporadas para lograr una mayor recaudación de impuestos, por la vía de evitar figuras elusivas relativas a los retiros o distribución de utilidades.

Para contextualizar, comenzamos con una exposición de las principales materias relacionadas con las normas en estudio, abordando, entre otros temas, la elusión y evasión tributaria. Contemplando además los aspectos relevantes de estas normativas, incluidos en la historia de la Ley 21.210. Posteriormente realizamos un estudio que abarca un análisis crítico de estas disposiciones especiales, relativo a todos los elementos esenciales introducidos por el legislador. En este contexto se plantea revisar si esta normativa, permite asegurar una equidad tributaria. Para ello, a fin de afrontar de mejor manera este proceso, se simulan dos casos prácticos, uno por cada artículo legal.

Finalmente, para concluir este trabajo de investigación, damos a conocer, nuestras principales conclusiones obtenidas, como asimismo nuestras respuestas a cada una de las hipótesis planteadas.

1. INTRODUCCIÓN

Haciendo historia, a contar del 1° de enero de 2017 comenzó la vigencia de los regímenes tributarios establecidos en las leyes N°20.780 y N°20.899, de los años 2014 y 2016 respectivamente. En ambos cuerpos legales sus mensajes presidenciales evidenciaban que las motivaciones para reformar la tributación estaban orientadas a la construcción de una sociedad más equitativa.

En materia tributaria (Villela L. et. al., 2010), en su trabajo denominado "Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente", indica lo siguiente, respecto del concepto de equidad: "Se entiende en un doble sentido: horizontal y vertical. Los impuestos tienen que ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas de igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido de que las personas de mayor capacidad contributiva tienen que pagar proporcionalmente más impuestos...".

Dichas normas legales estaban orientadas a simplificar el sistema de tributación y aumentar la recaudación fiscal mediante la aplicación de medidas contra la evasión y elusión tributaria, perfeccionando las disposiciones legales del CT y otorgando mayores facultades de fiscalización al SII.

Hasta antes del establecimiento de las normas antielusivas, en las referidas leyes existía una aceptación en el mercado que nuestro sistema tributario permitía realizar planificaciones tributarias elusivas o agresivas y era difícil sancionarlas.

En agosto de 2018, con un nuevo gobierno de tendencia política distinta al anterior, se presentó a la honorable Cámara de Diputados un nuevo proyecto de ley denominado "Modernización Tributaria". En su mensaje N° 107-366, se estableció

entre otros, como fundamentos de la iniciativa legal la "Modernización tributaria: una mirada de futuro para un Chile que busca el desarrollo integral, sustentable e inclusivo, con reglas claras y certeras..." y dentro de los principios que inspiraron este proyecto¹, se encuentra la equidad y justicia en la distribución, simplicidad de las normas y procesos tributarios, certeza y seguridad jurídica. Después de un trámite legislativo que duró dieciocho meses, fue publicada en el Diario Oficial el 24 de febrero de 2020, la Ley N° 21.210 "Modernización de la Legislación Tributaria", la cual estableció entre otras normas una nueva facultad de revisión a los retiros o distribuciones desproporcionados. Si bien estas facultades, habían sido siempre ansiadas por parte del ente fiscalizador, nunca había llegado a ser discutido en el Congreso, prueba de ello es que ni siquiera estaba en el proyecto inicial de la referida ley que pasó a formar parte del proyecto a través de una indicación legislativa de fecha 03 de julio de 2019.²

Este trabajo consiste en analizar e identificar si estas nuevas disposiciones legales permiten asegurar una equidad tributaria, en un sentido amplio ya sea entre los contribuyentes que afecta la norma, como en sus cargas tributarias y en relación a diferentes efectos que pudieran producirse en las normas de imputación. A la fecha de esta investigación no existe un pronunciamiento oficial por parte del ente fiscalizador sobre la interpretación y aplicación de estas normas en estudio.

¹ BCN; Historia de la Ley 21.210; Mensaje del ejecutivo; 23 de agosto 2018; p.4-5

² BCN; Historia de la Ley 21.210; Indicación al Proyecto; Boletín N° 12043-05

1.1 Planteamiento del problema

En nuestro país existe plena libertad de acordar distribuciones o retiros de utilidades, por parte de los propietarios, iguales o diferentes a sus porcentajes de participación en el capital de la empresa. La tributación de dichas rentas, a través de la historia, ha sido en base devengada o percibida.

Con la publicación de la Ley 18.293, el 31 de enero de 1984, el sistema tributario de integración, vigente en el país, incorporó una importante modificación en la tributación del impuesto a la renta, de los propietarios, pasando a quedar gravados al momento de los retiros, remesas o distribuciones y con derecho a descontar como crédito de sus impuestos finales, el 100 % del impuesto pagado por la empresa.

El primer mensaje del Ejecutivo, que daba lugar al inicio de la tramitación del proyecto inicial de dicha ley, señaló que las modificaciones tributarias tendrían por objeto “fomentar el ahorro y la inversión del sector privado, desgravando las rentas en la medida que éstas no sean retiradas de la empresa”.³ Por tanto, este nuevo mecanismo de postergación de los impuestos finales, buscaba ser un incentivo para mantener las utilidades en las empresas como medida de reinversión.

Posteriormente con la reforma tributaria de la Ley 20.780, publicada el 29 de septiembre del año 2014, se modifica en forma sustancial el sistema tributario chileno, pasando de uno completamente integrado, a la incorporación de los sistemas de integración parcial y de renta atribuida.

³ Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984, Alberto Cuevas Ozimica, Pág. 16, Revista de Estudios Tributarias (2014)

Aquí los autores (Rojas et al.,2019) han indicado que “nace un nuevo concepto denominado de renta atribuida, que difiere del concepto devengado, siendo más amplio que este último, toda vez que entiende como rentas algunas partidas respecto de las cuales el contribuyente carece de título o derecho “.

El SII, define al sistema de renta atribuida como “régimen general de tributación, en que los dueños de las empresas deberán tributar - en el mismo ejercicio - por la totalidad de las rentas que generen las mismas, independiente de las utilidades que retiren.” Y cuando se refiere al sistema semiintegrado (o parcialmente integrado) señala que “es un régimen de tributación general que establece que los dueños de las empresas deben tributar sobre la base de los retiros efectivos de utilidad desde éstas.”⁴

Sin embargo, estos sistemas nuevamente sufrieron modificaciones, respecto a la base de tributación de los propietarios, con la incorporación de la Ley 21.210, de modernización tributaria, eliminándose el régimen de renta atribuida.

Actualmente tenemos un sistema integrado, donde en los principales regímenes tributarios⁵, los propietarios, deben tributar en base a renta percibida, por retiros, remesas o distribuciones, y según el tipo de régimen, existirá integración parcial o total respecto a utilizar como créditos contra los impuestos finales el impuesto pagado por las empresas.⁶

⁴ http://www.sii.cl/destacados/regimenes/regimenes_preguntas_respuestas.pdf, fecha consulta página web 12072020

⁵ Los regímenes principales a nivel de impuesto a la renta, están contenidos en el art 14 Letra A de integración parcial, y en el Art.14 letra D régimen Pro pyme general de la Ley de la Renta

⁶ Bajo un régimen de integración total, los propietarios tienen derecho a descontar de los impuestos finales como crédito el 100% del impuesto pagado por las empresas, en cambio el de integración parcial, tienen derecho a descontar un 65% del impuesto pagado por las empresas.

El sistema tributario actual no está inmune a que se pudieran generar problemas de elusión o evasión tributaria, por el hecho de que se pueden acomodar intencionalmente distribuciones o retiros de utilidades para disminuir o evitar la aplicación del IGC, u otros impuestos. A modo de ejemplo, el impuesto a las donaciones y herencias.

Este tipo de sistemas “genera incentivos para formar sociedades con el único propósito de beneficiarse con la tributación al momento del retiro...” (Arellano et al.,2013).

Precisamente, las incorporaciones de modificaciones legales del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR y en el artículo 39 transitorio de la Ley 21.210., vienen en este sentido, a evitar figuras elusivas o agresivas, respecto a los retiros o distribución de utilidades, entregándoles facultades expresas de fiscalización al SII.

Estas normas legales, que buscan aplicar un impuesto a la empresa que distribuye o realiza los retiros de utilidades en forma desproporcionada, al restringir su aplicación solamente en algunos contribuyentes y al considerar tratamientos diferentes, podrían generar problemas de equidad tributaria.

De tal forma nos hemos planteado las siguientes preguntas de investigación, respecto a si estas disposiciones legales:

a) ¿Podrían generar problemas de equidad tributaria, dependiendo a quien se distribuye el retiro o distribución desproporcionada, respecto a la carga tributaria y al hecho de perderse o ganarse preferencias, según sea el caso?

b) ¿Podrían afectar el principio de equidad tributaria a las personas naturales residentes o que tengan domicilio en Chile al establecer opciones de

tributación que inciden en una menor o mayor carga en los impuestos finales, si se compara con la tributación máxima y potencial establecida para el régimen actual del artículo 14 A de la LIR?

La relevancia de la equidad tributaria, es probablemente el criterio más usado en la discusión de políticas públicas. Se dice que éstas "deberían ser equitativas en sus efectos en las personas", tal como lo indica el profesor Yáñez (2015) y está plasmada en el Capítulo III de nuestra actual Constitución Política en "De los Derechos y Deberes Constitucionales", que en su artículo 19 N° 20 inciso segundo, indica que "en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos".

1.2 Hipótesis

Las nuevas disposiciones tributarias, establecen el alcance y requisitos de aplicabilidad, respecto a normas de relación, tipos de contribuyentes, rentas, orden de imputación, etc. En la práctica ello implica tratamientos diferentes según tipo de rentas y contribuyentes, lo que haría presumir los siguientes subtemas:

Subtema N°1:

Existirían situaciones de aplicación de la norma, que no permitirían asegurar un tratamiento de equidad para todos los contribuyentes involucrados, dado que la pérdida o prevalencia de las preferencias podrían alterar este principio.

Subtema N°2:

Las nuevas disposiciones legales establecen impuestos únicos a los retiros o distribuciones desproporcionados, es por ello que podrían existir efectos relevantes en los impuestos finales de sus dueños, a través de una mayor o menor carga tributaria según sea el caso, afectando el principio de equidad tributaria.

1.3 Objetivos

Objetivo general

El objetivo principal de este trabajo es analizar e identificar si las nuevas disposiciones legales, de los artículos 14 letra A nro.9 de la LIR y 39 transitorio de la Ley 21.210, permiten asegurar una equidad tributaria entre los contribuyentes, respecto a la carga tributaria y preferencias que se pudieran dar.

Objetivos específicos sub tema 1

Estudio y análisis de la normativa vigente sobre la materia.

Analizar y precisar conceptos esenciales que servirán de base para el desarrollo y conclusiones de la tesis.

Identificar si estas normas son aplicables por sobre las normas generales antielusivas.

Analizar e identificar si existen cambios en la aplicabilidad del orden de imputación de las rentas y sus efectos en la normativa en estudio.

Identificar situaciones que pudieran afectar la aplicación de la norma y/o equidad tributaria.

Objetivos específicos sub tema 2

Señalar y delimitar la normativa vigente sobre la materia.

Identificar las ventajas y desventajas tributarias desde la mirada del contribuyente de los impuestos finales ante la aplicación de la nueva norma vigente.

Definir conceptos fundamentales de la normativa vigente, que permitan ser esgrimidos en las conclusiones.

Evidenciar por la vía de casos prácticos si se ve afectado el principio de equidad tributaria para los contribuyentes de los impuestos finales.

Analizar si estas normas podrían tener efectos en la tributación de los impuestos finales, tales como; alterar el impuesto a pagar, permitir el cambio del sujeto obligado al pago, entre otras.

1.4 Metodología

La metodología que se pretende desarrollar en este trabajo, implica seguir un análisis dogmático de las disposiciones legales en estudio contempladas en la Ley N° 21.210.

En términos generales, este trabajo de investigación, implica la realización de un estudio y análisis de los principales requisitos básicos y conceptos relevantes de aplicación de las normas. Se analizará los efectos tributarios respecto a la equidad tributaria, que permitan obtener respuestas y conclusiones a los objetivos planteados.

2. MARCO NORMATIVO Y TEÓRICO SUBTEMA 1

La recaudación de los tributos, es un objetivo primordial para los países, ya que de esta forma pueden hacer frente a sus gastos públicos, por lo cual siempre buscarán maximizarlo. Es uno de principales objetivos, que se busca obtener a través de la implementación de los sistemas tributarios.

Un buen sistema tributario además debiera contribuir a una sociedad más justa y equitativa, lo que implica contar con normas claras basadas en principios generales de equidad, justicia en la distribución de los tributos, simplicidad en las normas y procesos tributarios, certeza y seguridad jurídica, acompañadas de instituciones robustas e independientes.

“La recaudación potencial de un sistema tributario es aquella que se obtendría con un cien por ciento de cumplimiento tributario y sin la aplicación de excepciones a las normas generales de los tributos” (Jorrat,2012, p.3)

En este sentido, el mismo autor define como brecha tributaria “a la diferencia entre lo que el gobierno debería recaudar de acuerdo, con la letra y el espíritu de la legislación tributaria, y lo que realmente recauda “. Y lo explica mediante tres factores causantes:

La primera la denomina “la subdeclaración involuntaria” y dice que “es consecuencia de los errores involuntarios que puede cometer un contribuyente al momento de preparar su declaración de impuestos...”. La analiza desde el punto de vista de desconocimiento de la normativa tributaria y de su complejidad. Por ejemplo, se podría dar perfectamente, que un contribuyente, determina una menor base imponible de primera categoría, producto de haber elegido un régimen

tributario distinto del que le correspondía, por desconocimiento de las disposiciones legales que le obligaban a considerar las normas de relación.

Un segundo factor a que hace mención es “la elusión tributaria” señalando que es “un concepto algo etéreo, que hace referencia al uso abusivo de la legislación tributaria, es decir, que no respeta el espíritu de la ley, con el propósito de reducir el pago de impuestos”.

Y aduce a una tercera y última causa como es “la evasión tributaria”, sobre la cual señala que “corresponde a la subdeclaración ilegal y voluntaria de los impuestos. En este caso hay un acto deliberado por parte del contribuyente para reducir sus obligaciones tributarias. Dependiendo de la gravedad de estos actos, podrán ser tipificados como faltas o delitos tributarios”.

Autores como Saffie (2017) afirman que “la elusión tributaria y los mecanismos asociados a ella constituyen el problema más grave que enfrentan los sistemas tributarios a escala local y global. La elusión (junto con la evasión) es una forma de incumplimiento que afecta la legitimidad de los sistemas tributarios al atentar contra los principios de legalidad e igualdad que están en la base de la legislación tributaria”.

Existe pleno consenso entre los autores respecto al carácter ilícito de la evasión tributaria, no así en cuanto a la elusión, puesto que, al respecto, hay diferentes opiniones en cuanto a si son actos o conductas lícitas o ilícitas

Como bien señala Vergara (2016), “las definiciones de elusión que podemos encontrar en las distintas jurisdicciones son muy variadas, porque ellas responden a la tradición jurídica de cada país...”. Asimismo, existen autores que definen a la elusión “como lícita, como en el caso de los profesores Ugalde y García (2010)

quienes han expresado que la “elusión consistía en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas y figuras jurídicas aceptadas por el derecho”. En cambio, otros autores, como Matus (2017), cuando se refiere a la elusión ilícita, ha indicado que “el contribuyente mañosamente diseña y otorga distintos actos jurídicos que comparten una finalidad económica, en fraude a la ley tributaria, con abuso de formas jurídicas o con simulación, para evitar la configuración de hechos gravados, disminuyendo su base imponible o postergando el nacimiento de la obligación tributaria “.

La elusión es uno de los grandes problemas que enfrentan los países, ya que atenta principalmente contra la recaudación fiscal y la equidad tributaria. Por ello han debido incorporar en sus sistemas tributarios, disposiciones legales, de carácter general y especial, como medios de lucha contra estas conductas elusivas de los contribuyentes.

2.1 Ley 19.738 y sus avances en materias de evasión y elusión

Esta ley fue publicada el 19 de junio de 2001, y dentro de los ejes principales del proyecto inicial, está presente la preocupación de hacer frente a la evasión y elusión tributaria.

En el primer mensaje presidencial, que daba comienzo a la presentación del proyecto, su excelencia el Sr. Ricardo Lagos Escobar, anunció el objetivo principal señalando: “Presento a vuestra consideración un proyecto de ley que tiene por objeto reducir la elusión y evasión tributaria mediante la modificación de diversas

leyes, entre las cuales se encuentra el CT, LIR, Impuesto a las ventas y servicios, ordenanza de aduanas y leyes orgánicas del SII, de aduana y de tesorerías”.⁷

Este proyecto contempló tres objetivos principales:

a) Fortalecer la capacidad de fiscalización y cobranza del impuesto por parte de los organismos que integran la administración tributaria.

b) Introducir modificaciones en la legislación destinada a cerrar fuentes de evasión y elusión, y

c) Modernizar y fomentar una mayor eficiencia en los organismos de la administración tributaria.

La aprobación de esta ley permitió algunos cambios importantes en la lucha contra la elusión, con la modificación e incorporación de nuevas normas, entre la que destacan la creación de entidades específicas dentro del órgano fiscalizador, esto es, la Fiscalía de facturas falsas, la Dirección de Grandes Contribuyentes y la Oficina de Lucha contra el Comercio Clandestino; así como otras normas de control y sanción, como por ejemplo las nuevas sanciones relacionadas con la falsificación de documentos tributarios, entre otras materias incorporadas.

Si bien es cierto la ley promulgada, hizo avances en materia de elusión y evasión, no se realizaron cambios profundos y estructurales.

⁷ Historia de la Ley 19.738 del año 2001; p4

2.2 Ley 20.780 incorpora las NGA

Con la publicación de la Ley 20.780, el día 29 de septiembre de 2014, se incorporaron por primera vez en nuestra normativa tributaria, las NGA.

No significa que antes del año 2014, no existieran normas que buscaban evitar conductas elusivas, sino que había solamente “normas especiales de antielusión”, como las establecidas en la Ley 19.738, pero sin duda, no existía una estructura jurídica en el ámbito tributario, que le diera una real importancia y se hiciera cargo del tema, entregando directrices generales de aplicación. Así, por ejemplo, otras normas especiales vigentes anteriores a esta ley, son las normas de limitación de uso de pérdidas tributarias del artículo 31 N°3 de la LIR y los casos gravados con el impuesto único del artículo 21 de la LIR.

Esta incorporación de las NGA, tiene directa relación, con el proyecto BEPS⁸, como se puede plasmar en la historia de la Ley 20.780, en el mensaje presidencial, cuando se señala: “Otro capítulo relevante de la reforma al sistema de tributación de la renta lo constituyen las modificaciones legales para que Chile converja a los estándares contra la elusión y evasión del proyecto BEPS...”

En el mismo sentido, en la Circular 41 del SII, del año 2016, queda plasmado que, con la inclusión de las NGA en el CT, el legislador ha tomado la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el derecho tributario, en cuanto vulnera los hechos gravados establecidos en la ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos

⁸ Corresponde a las siglas en inglés de Base Erosión and Profit Shifting (erosión de bases y traslado de utilidades). Este proyecto es una iniciativa puesta en marcha por la OCDE a partir del año 2013 para combatir prácticas de elusión a nivel internacional.

desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “, conocido internacionalmente como proyecto BEPS, por sus siglas en inglés.

Entre las nuevas disposiciones más importantes que forman parte de las NGA se encuentra las de los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter del CT.

El artículo 4 bis, es una norma que proporciona conceptos importantes respecto a la aplicabilidad de las NGA, establece que las obligaciones tributarias nacen conforme a lo establecido en los hechos imposables, se consagran principios como el de legalidad, de buena fe, establece la existencia de abusos o simulaciones en las formas jurídicas, y que el peso de la prueba es de responsabilidad del SII.

A su vez el artículo 4 ter, parte estableciendo que “los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas”. En este artículo el legislador se refiere en términos generales que entiende por abuso en las formas jurídicas en materia tributaria, en qué casos de dan, y si esto ocurriera, la norma señala en su inciso final que “en caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imposables establecidos en la ley ”

El artículo 4 quáter, se refiere a la existencia de la simulación en materia tributaria, estableciendo su alcance y que en dichos casos los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes involucradas.

2.3 Ley 20.899 perfeccionamiento de las NGA

Esta ley fue publicada el 08 de febrero de 2016. En su artículo octavo transitorio perfeccionó la aplicación de las NGA efectuando modificaciones a su vigencia. Igualmente instruyó que para aplicar las normas se entenderá que los hechos, actos o negocios o conjunto o serie de ellos, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, salvo que a partir de esa fecha se hayan modificado las características o elementos esenciales que sean determinados para efectos impositivos. En este caso la norma podrá aplicarse respecto de los efectos que surjan por dichas modificaciones, y en la medida en que constituyan abuso o simulación.

2.4 Historia de la Ley 21.210 modernización de la legislación tributaria

La Ley 21.210, denominada “Modernización de la Legislación Tributaria” en el primer mensaje del ejecutivo da a conocer sus objetivos, señalando que “este proyecto de ley que moderniza el sistema tributario, que permitirá avanzar hacia un sistema más moderno, más simple y más equitativo, que promueva la innovación y el emprendimiento, con un marco legal más preciso, cimentado en base al principio de legalidad tributaria. Un proyecto que incentiva el ahorro y la inversión, factores fundamentales para mantener un elevado crecimiento económico en el mediano y largo plazo, único camino para alcanzar el desarrollo y asegurar la creación de más empleos de calidad. A su vez, este proyecto de modernización otorgará mayor simpleza y certeza jurídica a los contribuyentes, reduciendo la burocracia, los altísimos costos de cumplimiento, los espacios de arbitrariedad y discrecionalidad

que hoy día tiene nuestro sistema tributario y que afecta especialmente a las pequeñas, medianas y micro empresas”.⁹

Igualmente, en el primer mensaje, en el punto N°2, se señalan los principios en los que se fundó el proyecto de ley, la equidad y justicia en la distribución de los tributos; simplicidad de las normas y procesos tributarios; certeza y seguridad jurídica; competitividad; estabilidad; y suficiencia a fin de hacer frente los gastos del estado.¹⁰

En el proyecto inicial fueron incorporadas varias modificaciones a las disposiciones principales de las NGA, consideradas por el Ejecutivo en su mensaje inicial, como “ajustes menores”¹¹ y con el objetivo, según señaló, de aclaraciones del sentido y alcance de la normativa. Contemplaba modificaciones respecto a prácticamente a todo el articulado relacionado con las NGA. Sin embargo, en su gran mayoría, fueron excluidas del proyecto final aprobado.

Entre las normas modificadas tenemos la del artículo 26 bis, del CT, el cual cambió el ámbito de aplicación a las consultas públicas de los contribuyentes, haciéndola extensiva, “a otras normas especiales antielusivas”.

Dentro de las normas especiales de antielusión, el 03 de julio de 2019, fue ingresado a la Honorable Cámara de Diputados, una formulación de nuevas indicaciones al proyecto original, entre las cuales, se modifica el artículo nro.14 letra A, incorporando el numeral 9, como una “nueva facultad especial del SII de revisión

⁹ Historia de la Ley 21.210, fecha 12 de marzo de 2020,p4

¹⁰ Historia de la Ley 21.210, fecha 12 de marzo de 2020,p5-7

¹¹ Historia de la Ley 21.210, fecha 12 de marzo de 2020,p16

de los retiros desproporcionados“, ingresando la indicación con su texto original propuesto.¹²

Asimismo, en esta misma indicación, se incorporó el texto del proyecto de la norma transitoria, respecto a la facultad de revisión del órgano fiscalizador de los retiros desproporcionados cuando se refiere a utilidades del ISFUT, en el artículo cuadragésimo primero¹³ transitorio.¹⁴

Ambas incorporaciones, fueron posteriormente modificados en su texto final en los artículos definitivos.

Fueron ingresadas, como parte de las disposiciones legales que tenían como finalidad obtener una recaudación que permitiera compensar el mayor gasto que traería, muchas de las otras iniciativas principales del proyecto, como los nuevos regímenes tributarios.

En su exposición, el Ministro de Hacienda, en el informe N°110 del 03 de julio de 2019, establece en el punto IV) las disposiciones que en el proyecto se presentan como “medidas compensatorias en los ingresos fiscales “entre las que contempla las normas especiales de antielusión del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR por retiros desproporcionados, señalando lo siguiente:

“En algunos tipos sociales (sociedades de personas), la ley, en reconocimiento al aporte personal del socio por sobre la participación en el capital, permite a los dueños realizar retiros desproporcionados respecto a su participación en el capital. Para efectos de evitar usos indebidos, se incorpora el artículo 14 letra

¹² Texto original incorporado, p 3- 4 de indicación N°105-367 Cámara Diputados del 03 julio 2019

¹³ Distinto nro. de artículo al aprobado en la Ley definitiva

¹⁴ Texto original incorporado, p.126-127 indicación N°105-367 Cámara Diputados del 03 julio 2019

A) de la LIR, una norma que aplicará un impuesto único del 35% (equivalente a la tasa más alta de global complementario) a los retiros desproporcionados a la participación en el capital, que no tengan una razonabilidad económica o comercial”

Además, se refiere a la incorporación de la norma de antielusión de carácter transitorio, “en relación a las utilidades retenidas en la empresa que se acogieron al impuesto único y sustitutivo del FUT (ISFUT), de acuerdo al régimen transitorio incorporado por la reforma tributaria del año 2014, que permitía pagar un impuesto sobre el FUT acumulado y luego retirar libre de impuestos dichas utilidades. También se incorpora una sanción, impuesto único de 25 % (asimilable a la tasa general más alta del impuesto a las donaciones) a los retiros desproporcionados, considerando que, si bien se tratan de utilidades que solucionaron su tributación en lo referente a la renta, podría prestarse para abusos en materia de donaciones”.

Por tanto, estas nuevas disposiciones tienen por finalidad una recaudación fiscal, en forma permanente, con el artículo 14 letra A nro. 9 y en forma temporal con la norma relacionada en el artículo transitorio 39 de la Ley 21.210.¹⁵

En la presentación del Ministro de Hacienda, ante la correspondiente Comisión de la Cámara, expuso sobre los cálculos preliminares, en cuanto, a la recaudación que podría obtenerse con estas iniciativas, señalando en reiteradas oportunidades que se trataba de proyecciones conservadoras.

Parte diciendo que “si se estimara contemplando a todo el universo de retiros desproporcionados con el que se cuenta información, el impacto potencial sería de US \$ 1.011 millones. Considerando solo retiros desproporcionados de

¹⁵ Se dice que el impacto por norma ISFUT es transitorio, duraría entre 6 y 9 años, informe de la Comisión de Hacienda, página 316 de Historia de la Ley 21.210,

contribuyentes en el último peldaño en que ocurren (en estructuras de varias sociedades), el impacto total es de US 340 millones”.

Sin embargo, agrega que “considerando, que esta norma aplicara sólo para los casos sin justificación comercial o económica, se supone que solo constituiría una mayor recaudación el 60 % del monto relacionado a impuestos finales (personas) y el 40 % del monto relacionado a contribuyentes de impuesto de primera categoría”.

Finalmente, concluye diciendo: “En régimen, el impacto en recaudación es de US 135 millones y solo estará relacionado a los retiros afectos y no al ISFUT (Impuesto Sustitutivo de Rentas Acumuladas en el FUT). Solo los contribuyentes en tramos altos del IGC podrían realizar retiros sin justificación comercial para redistribuir retiros a contribuyentes de baja carga de IGC con los que se encuentra relacionado”.

En el Informe de la Comisión de Hacienda se puede observar el análisis financiero realizado, para estimar las cifras relatadas por el Ministro. En aquel documento se dan a conocer algunos antecedentes que sirvieron para los cálculos de los datos proyectados. Se indicó que “se define la base imponible de este impuesto como la diferencia generada entre el monto del retiro o ISFUT que hubiera correspondido si se utiliza la participación en los derechos a utilidades y, lo efectivamente retirado, para los casos en que esta diferencia sea positiva. En el caso de ISFUT, el efecto de esta medida no repercute en contribuyentes de primera categoría”.

Por otro lado, se considera que “la tasa de participación estimada como efectiva proviene de un libro de socios referencial, construido a partir de información

disponible del SII, en el que se ajustan al 100% los casos en que la participación obtenida es diferente y, que podría no representar la participación societaria efectiva cuando los contribuyentes informan erróneamente o no informan en los plazos debidos”. Otro aspecto a tomar en cuenta para el análisis es que no se consideró en cálculos los casos en que la proporción de los retiros era menor al porcentaje de participación en las utilidades.

Al igual como lo había señalado el Ministro, el informe de la Comisión de Hacienda, menciona que la proyección de ingresos con estas nuevas medidas antielusivas fue realizada en forma conservadora. En tal sentido, se explicó que para las utilidades sujetas al ISFUT, se estimaron solamente los retiros provenientes desde contribuyentes que acogieron utilidades a este impuesto, y para las utilidades afectas se consideraron sólo los retiros desproporcionados de contribuyentes que no recibieron utilidades desde las empresas en las que participan.

Concordante con lo que había informado, se agrega que “por tanto para el primer año de aplicación de la norma, es decir, A.T. 2021, se estima un impacto de US \$ 151 millones, que se descompone entre US\$ 126 millones por concepto de retiros afectos, y US\$ 25 millones, por ISFUT. En régimen, el impacto sólo obedece a retiros afectos, aumentado por el crecimiento de la economía, llegando a US135 millones”.

Durante la discusión en las comisiones, hubo varias interrogantes de los parlamentarios, como la del diputado Pablo Lorenzini, quien consultó “si el retiro desproporcionado se utilizara en más inversión igualmente quedará sujeto al impuesto”. Frente a esta inquietud el Ministro indicó que “esta norma no juzga el

destino del retiro, sino que sólo determina si existe o no una razón que justifique un retiro distinto al que correspondería según la participación en el capital”.¹⁶

Además, tuvo cuestionamientos respecto a la posibilidad real de recaudación, como la del diputado José Auth, quien valoró la norma propuesta, porque “focaliza y especifica la fiscalización”, pero manifestó sus dudas respecto al cálculo de los ingresos potenciales, principalmente a partir de lo afirmado en relación a que “el Servicio nunca ha aplicado la norma antielusión en estos casos”.¹⁷

En discusión en sala, el diputado Patricio Walker, se refirió a estas normas, dando su opinión respecto a la figura de elusión que se estaba generando, cuando señaló que “planteamos que para eso había que terminar con diversos mecanismos, como la exención del pago de impuesto a las ganancias de capital, como los retiros desproporcionados, en el que el socio con menos global complementario retiraba, pero en realidad el retiro era para el socio mayoritario”.

Además, indicó que estas iniciativas en el proyecto de la ley, ya habían sido impulsadas por su partido político, al indicar que “todas esas propuestas fueron hechas por la Democracia Cristiana”.

Posteriormente, el 22 de agosto de 2019, luego de su aprobación en la Cámara de Diputados, se remitió oficio a la Cámara revisora¹⁸.

En la sesión del 23 de septiembre de 2019, en la Comisión del Senado, expuso la abogada Carolina Fuenzalida, quien, al referirse a las normas especiales de antielusión, mostró su preocupación al hecho de la libertad de decisión que le

¹⁶ Historia de la Ley 21.210 de 2020,p593

¹⁷ Historia de la Ley 21.210 de 2020,p593

¹⁸ Senado de la República

entrega la norma al SII, señalando: “Me parece una herramienta correcta pero la redacción es imperfecta porque deja en manos del SII de alguna manera rechazar un retiro desproporcionado si no le parecen que las razones que justifican el retiro son adecuadas”.¹⁹

Las iniciativas aprobadas en el proyecto final, hicieron que aumentaran o disminuyeran las proyecciones en recaudación inicialmente informadas por la Comisión de Hacienda. En el caso de las normas relativas a los retiros o distribuciones desproporcionadas, las medidas como la aprobación del tramo del 40% del IGC, hizo que se proyectara una mayor recaudación por \$ 20.295 millones de pesos.

Finalmente, la Ley 21.210 fue publicada el 24 de febrero de 2020, y respecto a la vigencia de las normas en estudio, la del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, comenzó a partir del 01 de enero de 2020, y en relación al artículo 39 transitorio, como quedó establecido en el mismo articulado en su inciso 1, comenzó su vigencia en forma retroactiva el 03 de julio de 2019.

2.5 Aspectos generales artículos 14 A N° 9 LIR y 39 transitorio Ley 21.210

Actualmente tenemos un sistema de tributación, que se caracteriza por la integración existente entre el IDPC que afecta a las rentas obtenidas por las empresas, y en donde los propietarios, deben tributar en base a renta percibida, por retiros, remesas o distribuciones, y según el tipo de régimen, existirá integración

¹⁹ Historia de la Ley 21.210, segundo trámite Senado de fecha 11 de marzo 2020,p74

parcial o total respecto a utilizar como créditos contra los impuestos finales el impuesto pagado por las empresas.

Las incorporaciones del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR y del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210., vienen en este, sentido, a evitar figuras elusivas o agresivas, respecto a los retiros o distribución de utilidades, entregándoles facultades expresas de fiscalización al SII.

2.6 Facultades expresas de fiscalización al SII

Tal como lo establece el artículo 6 inciso 1 del CT al SII le corresponde, en especial, la aplicación y fiscalización de las disposiciones tributarias. En este sentido, con estas nuevas disposiciones legales, le viene en otorgar facultades expresas de fiscalización, que tienen la categoría de normas especiales de antielusión. Ello se puede apreciar en el inciso 1 del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, cuando señala que “podrá revisar, conforme con este nro. 9, las razones, comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que los retiros o la distribución anual de sus utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados, se realice en forma desproporcionada a su participación en el capital de la empresa”. Asimismo le entrega facultad de revisión cuando se trata de retiros desproporcionados, respecto a utilidades que pagaron ISFUT, cuando puntualiza en el inciso 1 del artículo 39 transitorio que “ podrá revisar, conforme con este artículo, las razones, comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas para que la distribución anual de las utilidades que corresponde a dichos propietarios relacionados se realice en forma

desproporcionada a su participación en el capital de la empresa cuando resulten imputados al REX proveniente de la declaración y pago del tributo sustitutivo de los impuestos finales contenida en el nro. 11.- del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.780 y en el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.899.”

Estas nuevas facultades, responden a un anhelo de muchos años, por parte del SII, de tener mayores herramientas de fiscalización para hacer frente a la figuras evasivas o agresivas, respecto a los retiros o distribuciones de utilidades.

Sin embargo, frente a la insuficiencia de las NGA, en relación a este tipo de figuras elusivas, en estas normas el legislador ha querido adecuarlas a situaciones muy particulares indicadas en ambos articulados, con el fin de controlar en mejor medida las posibles situaciones de elusión, las cuales serán analizadas más adelante.

2.7 Artículo 39 transitorio de la Ley 21.210 y el ISFUT

Esta norma especial de antielusión, le da un carácter amplio de fiscalización a los retiros o distribuciones desproporcionados, respecto a que dicha norma incluye a aquellas utilidades que incluso fueron afectadas con el impuesto único sustitutivo.

A este respecto, el N°11, del numeral I, del artículo 3 de la Ley 20.780 del año 2014, introdujo un régimen opcional y transitorio, que permitió pagar un impuesto sustitutivo sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, para las empresas, comunidades o sociedades, de primera categoría obligados a declarar sobre la base de rentas efectivas según contabilidad completa.

Estos regímenes especiales, contemplaron dos opciones para el contribuyente. El primero con una tasa fija general del 32%; y el segundo en base a una tasa variable, equivalente al promedio ponderado, de acuerdo a la participación que cada socio, comunero o accionista mantenga en la empresa, de las tasas marginales más altas del IGC que les haya afectado en los años tributarios 2012, 2013 y 2014. En el caso de la tasa variable, solo podían optar las empresas, comunidades o sociedades constituidas por personas naturales.²⁰

La Ley 20.899, del año 2016, en su artículo 1 de las disposiciones transitorias, permitió que nuevamente, estos contribuyentes mencionados, pudieran hacer uso del pago de impuesto sustitutivo, ahora, sobre las utilidades acumuladas en las empresas registradas en el FUT de los años 2015 y 2016. Esta norma implicó algunas modificaciones respecto al procedimiento y aplicación con la Ley 20.780, entre las cuales, se encuentra el hecho de que se establece que las utilidades que paguen el impuesto sustitutivo, “ podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier momento, con posterioridad a la referida declaración y pago, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR que se encuentren vigentes a la fecha en que se efectúe el retiro, distribución o remesa “. ²¹ Sin embargo, esto último, se hace aplicable incluso para las utilidades que pagaron impuesto sustitutivo, de acuerdo con la Ley 20.780.

Nuevamente con la publicación de la Ley 21.210, el legislador incluye en el artículo 25 transitorio, la posibilidad de pagar un impuesto sustitutivo sobre las

²⁰ Todos los requisitos y procedimiento de aplicación en Circular SII N° 70 DEL 31 de dic. de 2014.

²¹ Circular SII N°17 de fecha 13 de abril de 2016, p10

rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2016, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de los años 2019, 2020 o 2021. Aquí la posibilidad de acogerse es solamente en base a una tasa fija de impuesto sustitutivo del 30%. La norma trae consigo modificaciones respecto a los procedimientos anteriores.²²

En definitiva, todas estas utilidades que han sido gravadas con el impuesto sustitutivo de las normas comentadas, podrán quedar sujetas a la aplicación de la norma de revisión, estipulado en el artículo 39 transitorio de la Ley 21.210.

Este trabajo de investigación, contempla un análisis del alcance de ambas normas desde el punto de vista de evaluar si la aplicabilidad podría generar problemas de equidad tributaria, de tal forma de dar respuesta a los objetivos planteados.

2.8 Marco conceptual

Para una mejor comprensión de los temas tratados en este trabajo, hemos incorporado la definición de diversos conceptos que es necesario tener presente.

Cónyuge

Se denomina cónyuge a las partes intervinientes en el contrato de matrimonio, el cual está definido en el artículo 102 del Código Civil. El matrimonio es un contrato solemne por el cual un hombre y una mujer se unen actual e

²² Circular SII N° 43 de fecha 24 de junio de 2020

indisolublemente, y por toda la vida, con el fin de vivir juntos, de procrear, y de auxiliarse mutuamente.

Grados de Consanguinidad

El artículo 27 del Código Civil, establece que los grados de consanguinidad entre dos personas se cuentan por el nro. de generaciones. Así el nieto y el abuelo están en segundo grado de consanguinidad.

Parentesco por consanguinidad

El artículo 28 del Código Civil, lo define como aquel que existe entre dos personas que descienden una de la otra o de un mismo progenitor, en cualquiera de sus grados.

Acuerdo de Unión Civil

Es el contrato que pueden celebrar las parejas que hacen una vida común, a través del cual el Estado reconoce su nuevo estado civil y regula ante la ley diversos aspectos familiares, patrimoniales y de derechos de salud, laborales y previsionales de su relación.²³

Convivientes Civiles

Los contrayentes que celebren la Unión Civil pasan a ser convivientes civiles y son considerados por la ley como parientes. Además, entre un conviviente civil y

²³ AUC fue establecido por la Ley 20.830 que entro en vigencia en octubre del año 2015

los consanguíneos de su pareja pasa a existir también un lazo legal de parentesco por afinidad.²⁴

Registro REX o de Rentas exentas e ingresos no constitutivos de renta

Es un registro establecido en el Artículo 14 A N° 2 letra c), donde se registran las rentas exentas de los impuestos finales, los ingresos no constitutivos de renta obtenidos por la empresa y las rentas con tributación cumplida.

Registro SAC o de saldo acumulado de créditos

Es un registro establecido en el Artículo 14 A N° 2 letra d), donde se mantiene el control y registro del saldo acumulado de créditos por IDPC que establecen los artículos 56, nro..) y 63, y el crédito total disponible contra impuestos finales establecido en el artículo 41 A, a que tendrán derecho los propietarios de estas empresas, sobre los retiros, remesas o distribuciones afectos a los impuestos finales.

Capital

En términos económicos, se relaciona con un elemento productor de ingresos que no está destinado a agotarse ni consumirse, sino que, por el contrario, debe mantenerse intacto como parte generadora de nuevas riquezas. En la LIR adquiere importancia, pues distingue entre rentas provenientes del capital y las que tienen origen en el trabajo.²⁵

²⁴ Definido en la Ley 20.830

²⁵ Definida por el SII http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

Participación en las utilidades

Consiste en la proporción de las utilidades de un negocio o de una empresa que le corresponda a cada uno de los propietarios.²⁶

Impuesto Único del Artículo 21 Inciso 1 de la LIR

La norma legal establece que se trata de un impuesto único del 40%, que no tiene el carácter de primera categoría, aplicado sobre contribuyentes que declaren sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa.

Sujeto del impuesto

Es la persona que debe retener y/o pagar un impuesto determinado²⁷

²⁶ Definida por el SII http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

²⁷ Definida por el SII http://www.sii.cl/diccionario_tributario/dicc_a.htm

3.- DESARROLLO

A continuación, analizaremos los aspectos más importantes relacionados con la aplicación de las nuevas facultades de fiscalización del SII en la distribución de retiros y/o dividendos desproporcionados, establecidos en los artículos 14 letra A nro. 9 de la LIR y 39 transitorio de la Ley 21.210.

Nuestra actual legislación tributaria no está exenta de que se puedan generar problemas de elusión, en una planificación tributaria agresiva en la distribución o retiros de utilidades. Esta situación ocurre con más frecuencia en las empresas familiares, las cuales representan casi la mitad del total de las empresas en el país.²⁸ .En efecto, cuando estas empresas se encuentran constituidas como sociedades, si un socio incorpora a su cónyuge, sus hijos u otros familiares, muchas veces lo hace con la finalidad de disminuir su carga tributaria, por la vía de tomar acuerdos entre ellos, para acomodar el reparto de utilidades. Precisamente aquí es donde el legislador viene a incorporar estas normas para intentar evitar tal forma de elusiones que se vienen dando a través del tiempo.

Para el caso del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210, según lo que se apreció en la historia de dicha ley, se estima que esta norma, estará vigente entre 6 a 9 años, lo cual a nuestro parecer podría ampliarse incluso a un tiempo mucho mayor, ya que mientras las empresas no distribuyan este tipo de utilidades, podría gatillar su aplicación. Asimismo, se pudo apreciar que la sanción de impuesto único del 25%, de dicho artículo, fue fijada en consideración a la tasa más alta del

²⁸ Informe resultados empresas en Chile, encuesta longitudinal, INE, Ministerio Economía agosto 2017

impuesto de donaciones, ya que si bien, en este caso las utilidades solucionaron su tributación en lo referente a la renta, busca evitar abusos en esas materias.

Como evidenciaremos más adelante, es necesario tener una visión integral de las distintas circunstancias y razones que podrían haber llevado a que los socios o accionistas de una empresa hubiesen acordado realizar distribuciones distintas a su participación en el capital. Ello en consideración al carácter general del principio de la buena fe contractual establecido en el artículo 1546 del Código Civil, cuyo alcance ha sido aplicado por nuestros tribunales de justicia en un sentido más general y amplio, resolviendo reiteradamente en sus sentencias como un estándar de conducta, que al darle contenido es empleado como sinónimo de probidad, lealtad, confianza, seguridad, y honorabilidad. También es plausible tener presente las legítimas razones de negocios que pudiesen haber tenido las empresas al momento de realizar procesos de retiros o distribuciones desproporcionadas, ya que, por ser estas unidades económicas dedicadas a generar rentabilidad, no necesariamente todas sus decisiones son netamente tributarias.

Comenzaremos con la exposición de dos mapas conceptuales, donde se presentan en forma esquemática la aplicación de las dos disposiciones legales en estudio.

3.1 Esquema de norma artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR

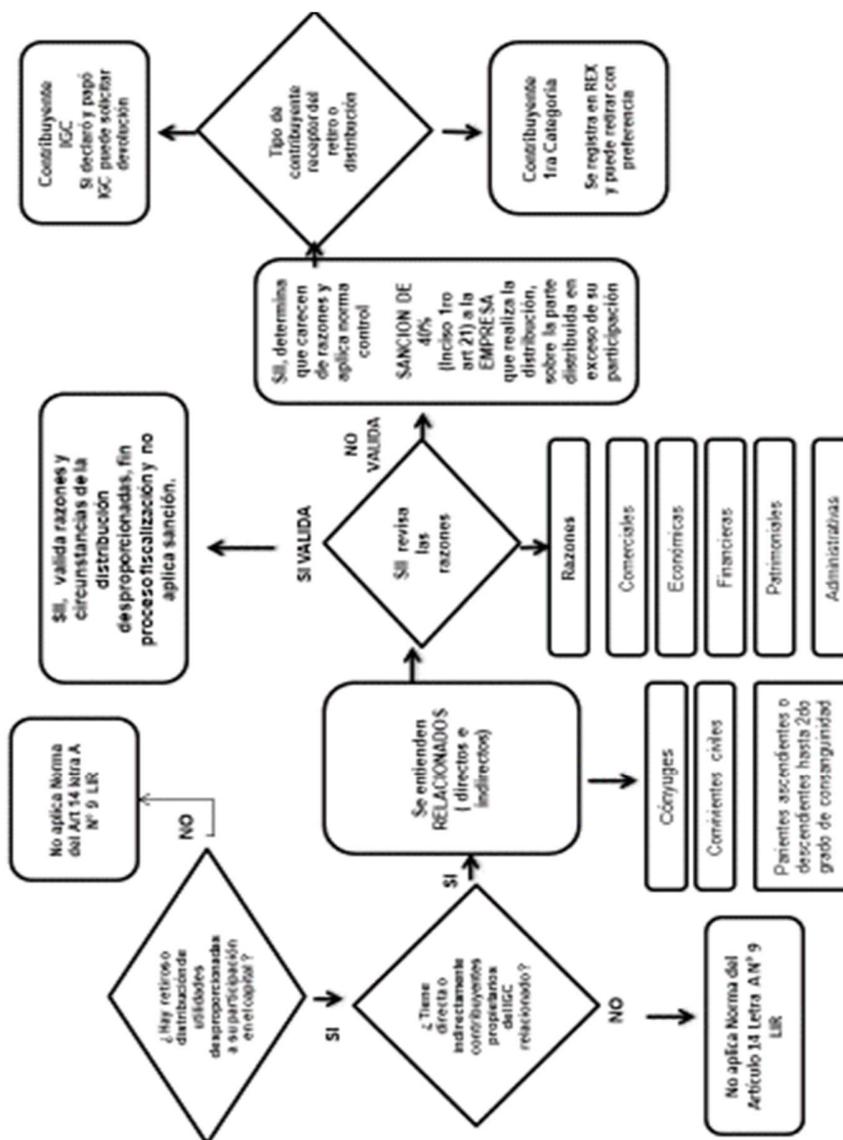


Figura 1: Esquema norma artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR

3.2 Esquema de norma artículo 39 transitorio Ley 21.210

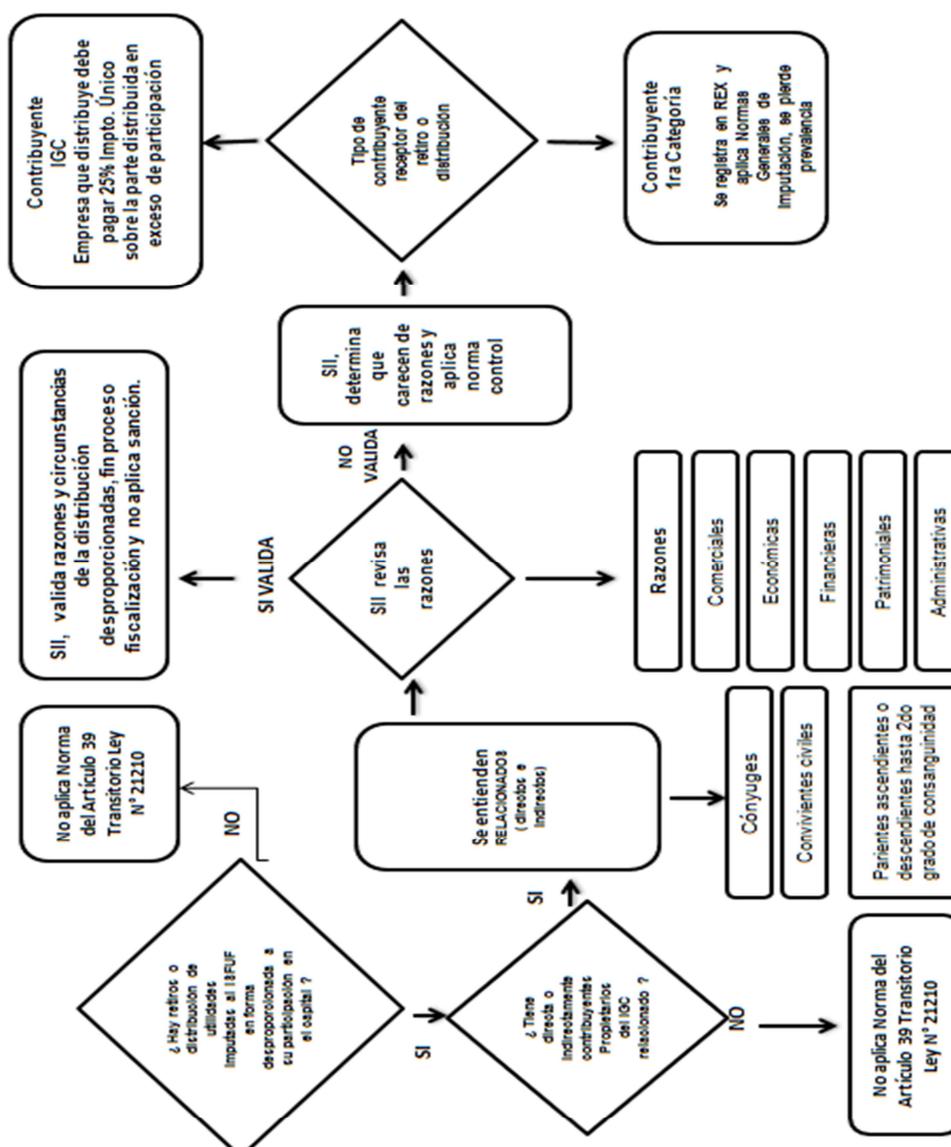


Figura 2: Esquema norma artículo 39 transitorio Ley 21.210

3.3 Regímenes tributarios a los cuales aplica el artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR

Del análisis de esta normativa, podemos señalar que, si estas disposiciones legales buscan sancionar a los retiros y/o dividendos desproporcionados de utilidades, no debiera limitarse a la forma de tributación de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría ya sea respecto al régimen general del artículo 14 letra A o al régimen Pyme del artículo 14 letra D, ambos de la LIR, ya que en estos casos los impuestos personales se afectan en base a distribución o retiros de utilidades.

Sin embargo, el legislador incluyó esta disposición legal dentro del artículo 14 letra A, del régimen general, y no estableció una norma específica que indicara que igualmente es aplicable a algún otro régimen como el de la pyme del artículo 14 letra D, que entendemos debiera contemplar por el tipo de fiscalización de que se trata. Tal vez el legislador al establecer la disposición del nro. 4, del artículo 14 letra D cuando se refiere a que la tributación de los propietarios de los impuestos finales de la pyme, queda afecta a las reglas establecidas en el régimen general del artículo 14 letra A, está contemplando dentro de ésta a la normativa especial de los retiros y/o dividendos desproporcionados. No obstante, las normas que sancionan las distribuciones desproporcionadas no solo aplican a distribuciones de utilidades a contribuyentes finales.

El hecho que el legislador haya redactado esta norma permanente que permite fiscalizar este tipo de distribuciones, dentro del artículo 14 letra A, que es donde se establece la normativa respecto al régimen general de tributación de la

LIR, creemos que contribuye a generar poca certeza jurídica, respecto a su aplicabilidad a los contribuyentes del régimen propyme del artículo 14 letra D de la LIR.

3.4 Aplicación de las normas especiales de antielusión por sobre las NGA

El CT en su artículo 4 bis inciso 4, señala que “en los casos que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4 ter y 4 quater.”. Ello se complementa con lo indicado en el artículo 13 del código civil, cuando señala que “las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre las disposiciones generales de la misma ley...”

El SII, en su Circular 65 del 25 de julio de 2015, reafirmó esta prevalencia de las normas especiales por sobre las NGA, enumerando en el punto IV varias disposiciones legales, que se deben aplicar por sobre las NGA, cuando existen normativas especiales de fiscalización, entre las cuales, están las normas de tasación contempladas en el artículo 64 del CT y las de gastos rechazados del artículo 21 de la LIR, entre otras.

Con todo, pese a que el SII ha ratificado que habiendo norma especial para evitar la elusión, esta prevalece sobre las NGA. En su publicación del catálogo tributario del año 2017, señaló que en ciertas circunstancias igualmente habiendo una norma especial, podría ser aplicada las NGA, indicando que “...la norma antielusiva general-en la medida que se presenten los supuestos que la reglamentación general contempla-podría ser aplicable al efecto tributario que

ocasiona el conjunto de actos, sin que ello implique que la regulación general pueda primar por sobre las normas especiales aplicables”.

En consecuencia, podemos señalar que cuando se dan las situaciones y circunstancias expresas indicadas en las disposiciones legales en estudio, es plenamente aplicable estas normas especiales de antielusión, por sobre las NGA, por cuanto existe una norma particular. Sin embargo, en base a lo indicado por el SII en dicho catálogo, si existen otras situaciones que no pudiera abarcar estas normas especiales, respecto a los retiros o distribuciones desproporcionados pareciera que el órgano fiscalizador, igualmente no cerraría la posibilidad de aplicar las NGA, lo cual a nuestro entender no es del todo claro en nuestra legislación tributaria, dado lo señalado en el artículo 4 bis del CT y más aún cuando no existen otras normas o interpretaciones legales que permitan efectivamente delimitar la aplicación de las NGA cuando existen disposiciones especiales.

3.5 ¿Qué podría entenderse por retiros o distribuciones desproporcionadas?

Estas nuevas facultades de revisión, necesariamente nos hace preguntarnos, cuál es el sentido y alcance que buscó el legislador cuando se refiere a retiros o distribución anual de utilidades en forma “desproporcionada “a la participación en el capital de la empresa, ya que no existe una definición al respecto en la LIR ni en otra disposición tributaria.

A la fecha de esta investigación no ha existido un pronunciamiento por parte del ente fiscalizador, en relación a estas normas de fiscalización, mediante Circular

u oficio que pueda aclarar, profundizar, definir o ejemplificar dicho concepto. Tampoco existe en la historia de la Ley 21.210, algún antecedente del legislador referida a cuál fue su intención cuando se redactó las normas, en cuando a incorporar el concepto de “desproporcionada”.

Si bien la elaboración de una interpretación sobre dicho concepto no forma parte del objetivo del presente trabajo, hemos considerado prudente entregar nuestra visión de lo que se debería entenderse por “desproporcionada”.

El concepto desproporcionado, ha sido definido por la Real Academia Española (RAE), como " que no tiene proporción conveniente o necesaria", y a su vez proporción significa “relación de correspondencia entre las partes y el todo o entre varias cosas relacionadas entre sí...”

De la simple lectura de las normas, no es posible realizar una interpretación única. Por ejemplo, se podría considerar que un reparto de utilidades es desproporcionado, cuando lo es materialmente²⁹, o cuando tiene una diferencia porcentual. Desde este último punto de vista, se trataría de cualquier retiro o distribución anual de utilidades en un porcentaje distinto a la participación en el capital, independiente de la diferencia porcentual, aun cuando éste sea mínimo, ya que, dependiendo de la cuantía o montos involucrados, ese porcentaje menor de diferencia puede significar un monto relevante en materia de carga tributaria. Si efectivamente, es esto, lo que pensó el legislador, por qué incluyó el concepto de “desproporcionada” pudiendo determinar claramente que la fiscalización se puede

²⁹ Se refiere a la importancia relativa de la cifra o montos involucrados

realizar en casos de distribución de utilidades cuando se aplica en forma “diferente o distinta a los porcentajes “de participación.

Debido a que el legislador no especifica o explica cuándo se debe considerar como “desproporcionado” no deja claro en definitiva el sentido y alcance de las normas, lo cual genera problemas de interpretación atentando contra la certeza jurídica, pudiendo ser materia de juicios tributarios, en caso de aplicación y sanción a contribuyentes sujetos a estas disposiciones legales.

Asimismo, el legislador al dejar al SII, en su facultad de interpretación de las normas tributarias, la libertad de determinar en qué casos podría un retiro o dividendo de utilidad anual ser desproporcionado, genera incertidumbre dado el amplio espectro de posibilidades que se podrían dar en la práctica en la forma de distribuir sus resultados económicos por parte de las empresas. En este sentido en la discusión parlamentaria de esta Ley 21.210, la asesora tributaria y abogada Sra. Carolina Fuenzalida, señaló sobre estas normas que le parece una herramienta correcta pero que a su juicio la redacción es imperfecta “ porque deja en manos del SII de alguna manera rechazar un retiro desproporcionado si no le parecen que las razones que justifican el retiro son adecuadas “³⁰. Cabe mencionar que estas normas obligan al órgano fiscalizador a esgrimir las razones en forma fundada.

Estas disposiciones cuando se refieren a retiros o distribuciones anuales de utilidades hacen que sea difícil determinar si efectivamente existe desproporción, de acuerdo a lo que el legislador pudiera entender por aquello, debido a que no necesariamente los acuerdos en el reparto de utilidades implican realizarlo en

³⁰ Historia de la Ley 21.210 de 2020, p593

periodos anuales, sino que perfectamente puede ser acordado su realización en varios periodos de tiempo. Por ejemplo, puede ser válido por parte de los cuatro socios de una empresa, con porcentajes iguales (25% cada uno), acordar retiros de utilidades en un periodo de tiempo de cuatro años, de una misma cantidad de dinero, en base a una razón que pudiese ser económica, patrimonial, o por criterios de antigüedad de los socios en la empresa, etc. donde cada socio retira en un año diferente, por lo que es plenamente válido pensar que en un periodo total de cuatro años no debiera existir “desproporción respecto al porcentaje de capital”, ya que cada uno retira su 25% de utilidades. Sin embargo, si este análisis el SII, lo hiciera en forma anual, por el hecho de que cada socio retira el 100% de las utilidades anuales distribuidas, podría según su interpretación considerar que fue desproporcionada.

Ahora bien, independientemente, de que el legislador no dejó claro en las normas, qué debe entenderse por retiros y/o dividendos desproporcionados, el SII ya en el año 2018, incorporó en su catálogo de esquemas tributarios, un caso de reparto de utilidades, el N° 31, el cual será analizado en detalle más adelante, donde se señala como título en la parte principal que se trata de un caso de “ Reparto o distribución de utilidades en proporciones distintas a lo señalado en estatuto social”, es decir, al indicar que es “ proporciones distintas “ entendemos que sería lo mismo que expresar “ desproporcionadas”. Luego cuando se explica la situación concreta se señala que “la empresa realiza el reparto o distribución de utilidades a sus propietarios en porcentajes distintos a los que le correspondería a cada uno de los propietarios según lo establecido en la ley en razón de acuerdo de los propietarios”, por ende, el SII, al referirse a proporción distinta o desproporción lo asimila a

“porcentajes distintos”, a lo que le correspondería a cada uno de los propietarios. En concreto, esto debiera dar luces de que el órgano fiscalizador, en cuanto al concepto de desproporción, lo entenderá desde el punto de vista de diferencia porcentual respecto a la participación en el capital.

En definitiva, podemos señalar en base a los antecedentes analizados, que en nuestra opinión, la intención del legislador, más allá de no haber establecido claramente el sentido y alcance del concepto desproporcionado, busca evitar figuras elusivas o agresivas de distribuciones de utilidades orientadas preeminentemente a la obtención de beneficios fiscales, cuando se distribuye en forma diferente a los porcentajes de participación en el capital, lo cual guarda relación con lo indicado por el SII en el caso del catálogo tributario mencionado. Sin embargo, no asegura que no se puedan generar conflictos por problemas de interpretación que se traduzcan en eventuales juicios tributarios. Pero el hecho de que exista efectivamente retiros o distribuciones de utilidades en forma anual, diferente a los porcentajes de participación en el capital, independiente de la diferencia porcentual, no es de ninguna manera, por sí solo, un elemento definitorio para iniciar un proceso de fiscalización, dado que existen en las propias normas requisitos obligatorios de aplicabilidad, como por ejemplo que se trate de contribuyentes relacionados directa o indirectamente y además, que se deben considerar las diversas circunstancias y razones que pudieran justificar las distribuciones desproporcionadas realizadas por las empresas.

3.6 Contribuyentes a los cuales aplica la norma

Del estudio y análisis de las nuevas disposiciones legales del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR y del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210, se puede concluir que éstas tienen aplicación, en la fiscalización solamente en ciertos tipos de contribuyentes.

Dado que lo que se busca sancionar con estas normas son los retiros o distribuciones desproporcionados de utilidades, no opera para empresarios individuales, sociedades unipersonales como las E.I.R.L., tampoco aplica para una SpA con un único dueño persona natural ya que se trata de normas que involucran retiros o distribuciones de utilidades de más de un socio o accionista relacionado. Igualmente, estas disposiciones no aplican para las agencias o EP y personas jurídicas que tienen todos los socios o accionistas no residentes o no domiciliados en el país, ya que estas disposiciones legales no contemplan fiscalización cuando se distribuye solamente a contribuyentes del IA.

De esta manera, estas facultades de fiscalización podrían ser aplicadas solamente en personas jurídicas, con más de un socio o accionista, donde directa o indirectamente existan propietarios del IGC. Entre las mencionadas tenemos sociedades de personas, sociedades colectivas, sociedades anónimas, y SpA.

En lo anterior hay una demostración que estas normas son imperfectas en materia de fiscalización, al establecer obligatoriamente que para su aplicación las empresas que realizan las distribuciones de utilidades en forma desproporcionada deben tener “directa o indirectamente propietarios contribuyentes del IGC”. A nuestro parecer en definitiva limita las posibilidades del órgano fiscalizador de

abarcando un espectro más amplio de revisión, de acuerdo a la diversidad de composiciones societarias que se pudieran dar.

3.7 Libertad en el reparto de utilidades

En general todas las empresas o sociedades,³¹ tienen en la esencia el derecho de los propietarios o socios a participar de los resultados económicos que ella genere.

En este contexto el Código Civil, en su título XXVIII, de la Sociedad, establece en su artículo 2053 que “la sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira de repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.” Luego en el artículo 2055 inciso segundo establece que “tampoco hay sociedad sin participación de los beneficios”. Finalmente, en el mismo código en su artículo 2068 dice que “a falta de estipulación expresa, se entenderá que la división de los beneficios debe ser a prorrata de los valores que cada socio ha puesto en el fondo social...”.

Así, de acuerdo a los antecedentes expuestos, podemos señalar que en nuestro país existe plena libertad de acordar distribuciones o retiros de utilidades, por parte de los propietarios, iguales o diferentes a sus porcentajes de participación en el capital de la empresa. Así lo ha reconocido en varios pronunciamientos del SII, como en la Circular 49 del año 2016 cuando se refirió a la regla de atribución señalando que “Si bien la ley no establece un criterio o referencia para que se acuerden las participaciones y las partes pueden hacerlo siguiendo su plena

³¹ A excepción de aquellas que no persiguen fines de lucro.

voluntad, resulta necesario concluir que tales acuerdos deberían seguir criterios razonables...”

Por consiguiente esta libertad de acuerdos en la forma de distribución de las utilidades, le da una mayor complejidad a la aplicación de las normas por el hecho de que no necesariamente las distribuciones o retiros desproporcionadas a la participación en el capital, implican en la práctica figuras elusivas, dada la multiplicidad de razones que se pudieran dar que justifiquen esta desproporción, y más aun considerando que las nuevas disposiciones buscan revisar las distribución o retiros de utilidades en forma “anual”. Lo cual, no guarda obligatoriamente relación con los acuerdos sociales que pudieran darse al interior de las empresas.

Finalmente, podemos concluir, que la libertad de acuerdos de los socios en el reparto de utilidades podría generar una mayor complejidad en la fiscalización de estas normas, pero que la ley no prohíbe la libertad de acordar las formas de repartir las utilidades, sino lo que hace es establecer una sanción relacionada a los retiros o distribución de utilidades desproporcionadas a la participación en el capital.

3.8 Las razones que establecen las normas en la fiscalización.

La libertad de las empresas de acordar las formas y la base de distribución de sus utilidades entre sus propietarios, se reconoce por parte del legislador, al limitar la aplicación de las sanciones y quedar supeditada a que efectivamente el SII determine “fundadamente” que los retiros o distribuciones carecen de las razones señaladas en las normas.

Ambos artículos del 14 letra A nro. 9 de la LIR y del 39 transitorio de la Ley 21.210, señalan expresamente que tipo de razones deberá considerar el órgano fiscalizador, esto es, “comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas”, además de que deberán evaluarse en relación a circunstancias de la empresa y la de sus propietarios.

Para poder definir que debe entenderse por “razones comerciales”, hay que señalar que la palabra “comercial” es una palabra relativa al “comercio” que se define como la actividad económica que consiste en la transferencia o intercambio de bienes o servicios entre personas o entre entidades de la economía³². De esta manera, las razones o motivos que inciden en los retiros y/o dividendos desproporcionados tendrán que tener relación con actividades de negocios, o de transacciones de bienes o servicios.

Para definir razón “económica”, se debe entender en el sentido de que proviene de la palabra “economía” la cual como señalan Mochón y Beker (2007)³³ “estudia la forma en que los individuos y la sociedad toman decisiones para que los recursos disponibles, siempre escasos, puedan contribuir de la mejor manera posible a satisfacer las necesidades individuales y colectivas de la sociedad”. Es decir, en este caso los motivos pudieran apuntar por ejemplo a necesidades efectivas de recursos por parte del o los propietarios involucrados, ya que se puede acordar distribuciones diferentes en base a las necesidades o urgencias, lo cual cobra sentido en la contingencia actual, por el tema de pandemia COVID19, o de crisis sociales.

³² Según Wikipedia, consulta realizada por web fecha 26 de agosto de 2020

³³ Economía, micro y macroeconomía III Edición, 2007, editorial McGraw-Hill

Respecto al concepto de “razones financieras “, podemos señalar que en forma general está relacionado al movimiento de fondos de ingresos y egresos, y para efectos de aplicación de las normas, lo entendemos como actividades de financiamiento de los contribuyentes para cumplir sus objetivos.

En cuando a las “razones patrimoniales”, estas dicen relación directa con el concepto de “patrimonio” que en un sentido amplio se define como “el conjunto de bienes y derechos, cargas y obligaciones, pertenecientes a una persona, natural o física o jurídica.”.³⁴ Aquí, en nuestra opinión, cuando las normas se refieren a la posibilidad de que se pudieran justificar los retiros o distribuciones de dividendos en forma desproporcionada, puede darle la justificación por el lado de la empresa o sociedad que distribuye o retira cuando, por ejemplo, por tema estratégico o de reorganización requiere disminuir su patrimonio mediante un acuerdo social que implica necesariamente una salida de recursos en forma desproporcionada en un año en particular. También podría darse que existan razones de retiros o distribuciones desproporcionadas para aumentar el patrimonio de uno o más socios, en forma personal o a nivel empresarial. En ambos casos podría ser en base a un acuerdo social según necesidades, pero que se podría ajustar en un período de tiempo superior a un año.

En último lugar, se contempla “razones administrativas”, considerando que se define “administración” como “el proceso de planificar, organizar, dirigir y controlar el manejo de los recursos y actividades del trabajo con el propósito de

³⁴ Según Wikipedia, consulta realizada por web fecha 26 de agosto de 2020

lograr los objetivos o metas propuestas...”.³⁵ En este caso, creemos que podría sustentarse en razones administrativas, por ejemplo, el hecho de distribuir o retirar utilidades en forma desproporcionada a la participación en el capital, en base a acuerdos o criterios diferentes como puede ser el aporte intelectual de los socios respecto a la utilidad obtenida por la empresa, y que esta a su vez se vaya distribuyendo en base a una planificación y organización administrativa en el tiempo, de acuerdo a sus presupuestos.

Estas razones señaladas, pueden ser objeto de justificación de los retiros y/o dividendos desproporcionados, en forma individual o tomando en consideración al mismo tiempo varias de ellas. Ya que, una situación o circunstancia, de reparto de utilidades en forma desproporcionada, perfectamente puede ser justificada por varios motivos. Por ejemplo, razones económicas, financieras y patrimoniales.

En definitiva, las razones que pudieran tener las empresas y sus propietarios para distribuir utilidades en forma desproporcionada pueden ser muy diversas y no necesariamente en periodos anuales, ya que esto dependerá de cada situación y empresa en particular, en base a sus actividades, aportes de los socios o accionistas que no necesariamente son en dinero, sino que puede ser por su trabajo, especialidad o conocimiento estratégico del negocio en beneficio de la organización, el aval de un socio asumiendo un mayor riesgo por sobre los demás, activos comprometidos en la empresa o entidad o propietarios, etc.

³⁵ Según Wikipedia, consulta realizada por web fecha 26 de agosto de 2020

3.9 Análisis caso 31 catálogo de esquemas tributarios

Este caso publicado por el SII en su catálogo tributario, cuya clasificación está registrada como “EN-IF-007”³⁶ con una fecha de actualización del 05 de diciembre de 2018, tiene relevancia para nuestro trabajo de investigación puesto que se trata de un esquema tributario de similares características, que permiten obtener conclusiones respecto al sentido y alcance de las normas en estudio.

Se analiza el esquema denominado “Reparto o distribución de utilidades de empresa a propietarios, basado en acuerdo de estatuto social que no sigue una justificación económica razonable”, por “empresas constituidas por personas naturales y/o que generan utilidades de naturaleza y que son repartidas a sus propietarios periódicamente”.

Aquí el SII, reconoce la libertad de distribución de utilidades por parte de los contribuyentes al señalar que “... el reparto de utilidades de una empresa a sus propietarios se debe regir primeramente por lo que las partes establezcan en el estatuto social.” Sin embargo, establece claramente que, si el reparto se basa en un acuerdo social, en una desproporción diferente a los aportes sociales, “debería ceñirse a criterios razonables en función de las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos en la empresa...”, concluyendo que “debería seguir una razonabilidad económica que lo sustente”. Señala que, si esto no ocurre, puede ser objeto de fiscalización.

Además, se indica factores importantes a considerar para efectos de evaluarse el inicio de un proceso de fiscalización. En primer lugar, se señala que los

³⁶ http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2019.pdf, fecha 27 08 2020

involucrados sean personas relacionadas, y en especial por tema de vinculaciones familiares, en segundo lugar, se alude a la carga impositiva que soportaría cada propietario en relación al reparto de utilidades, y, en tercer lugar, se refiere a si se origina un desembolso efectivo desde la sociedad a uno de sus propietarios a título de utilidades. En estos casos, según se señala, “se estarían buscando preeminentemente beneficios fiscales...”

En razón de lo anterior, podemos formarnos una opinión respecto a ciertos aspectos de lo que debiera interpretar el SII para aplicar las disposiciones tanto del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR como del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210:

- a) Que no cualquier retiro o distribución desproporcionada de utilidades debe ser sujeta a revisión, sino que aquellas que no tienen una razonabilidad económica o de otra índole que no sea meramente de obtener beneficios tributarios.
- b) Que el legislador ve en las sociedades constituidas por familiares relacionados, un foco principal para fiscalizar este tipo de figuras elusivas.
- c) Que es una variable importante a considerar, la carga tributaria de cada contribuyente propietario, como uno de los elementos importantes de presunción de intencionalidad para disminuir o evitar la obligación tributaria.

3.10 Antecedentes y documentación respaldatoria por parte del contribuyente

Se hace imprescindible, que los contribuyentes, a los cuales pudiere afectarle estas normas, establezcan procedimientos administrativos y de control interno, que permitan mantener documentación respaldatoria que justifique en forma clara y fehaciente las razones de los retiros o distribuciones desproporcionados. El respaldo de los fundamentos que sustentan los acuerdos en materia de retiros o distribuciones, buscan dar soporte de carácter definitivo e inalterable a los hechos y antecedentes, por tanto, debe haber una secuencia lógica a través del tiempo entre los acuerdos y la ejecución de los hechos, que permitan una verificación, comprobación o demostración de los mismos, además de mantenerlos debidamente resguardados considerando las normas de prescripción establecidas en los artículos 200 y 201 del CT. Esta documentación deberá contar con cierta formalidad y solemnidad, dada su importancia como medio de prueba frente a eventuales fiscalizaciones

3.11 Sujeto del impuesto

Respecto al sujeto del impuesto obligado corresponde a la empresa o sociedad que realiza los retiros y/o dividendos desproporcionados.

3.12 Normas de relación aplicable en la fiscalización de los retiros o distribución de utilidades desproporcionadas.

Las normas señalan que para su aplicación “se entenderán relacionados los cónyuges, convivientes civiles y parientes ascendentes o descendentes hasta el segundo grado de consanguinidad “, cuyos conceptos fueron definidos en el marco conceptual.

En nuestra opinión, las normas de relación contempladas en dichos artículos, son las que deben primar para el proceso de revisión de los retiros o distribución de utilidades en forma desproporcionada, con el fin de determinar si los contribuyentes propietarios son relacionados o no ya sea en forma directa o indirecta. Aun cuando existan normas de carácter general como las del artículo 8 N° 17 del CT.

Estas normas de relación denotan el propósito del legislador de dirigir la fiscalización a las empresas familiares, al incluir a los cónyuges y convivientes civiles entre otros. De todas formas el hecho de que se aplique estas disposiciones tributarias en base a ciertos tipos de contribuyentes propietarios relacionados, y que no se haya considerado la posibilidad de incluir otras normas generales de relación, dejan abierta la posibilidad de que se pudieran generar figuras elusivas respecto a otros tipos de contribuyentes propietarios, entre los cuales igualmente se encuentran familiares no contemplados en las normas de relación, como pueden ser los del tercer grado de consanguinidad, esto es tíos, sobrinos, etc., limitando la posibilidad de revisión por parte del órgano fiscalizador, mediante estas normas especiales.

3.13 Reglas de imputación de los retiros o distribuciones aplicadas al ISFUT

La nueva disposición legal del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210, contempla una sanción sobre retiros o distribuciones desproporcionados, cuando corresponden a utilidades del ISFUT. Se trata de aquellas que ya pagaron un impuesto único sustitutivo, por las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre de 2014, 2015 y 2016, según el N°11, del numeral I.-, del artículo 3 de la Ley 20.780 del año 2014, o del artículo 1 transitorio de la Ley 20.899 del año 2016.

Asimismo, la norma lo hace extensible a las nuevas utilidades que paguen impuesto único sustitutivo, sobre las rentas acumuladas en el FUT al 31 de diciembre del año 2016, que se mantengan pendientes de tributación al 31 de diciembre de los años 2019, 2020 o 2021, según el artículo 25 transitorio de la actual Ley 21.210 y que luego sean retiradas o distribuidas en parte o en su totalidad en forma desproporcionada.

La Ley 20.899, en el artículo 1 transitorio mencionado, estableció que las utilidades que paguen el impuesto sustitutivo, a partir de esa ley, e incluso con efecto retroactivo con las utilidades que ya pagaron el ISFUT con la Ley 20.780, “podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en cualquier momento, con posterioridad a la referida declaración y pago, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR que se encuentren vigentes a la fecha en que se efectúe el retiro, distribución o remesa”. En el mismo sentido, la Ley 21.210, en su artículo 25 transitorio, numeral 9 y 10, indica que las utilidades acumuladas en el FUT, que sean gravadas por el impuesto sustitutivo mediante esta ley, igualmente podrán retirarse, distribuirse o

remesarse, en cualquier momento sin considerar reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR.

Por tanto, según las normas que establecen los procedimientos del pago del impuesto único sustitutivo, ya sea con tasa variable o fija, según la normativa aplicada a las utilidades que ya pagaron dicho impuesto, o de aquellas que se pudieran aplicar según la Ley 21.210, estas utilidades tienen “preferencia “de poder retirarse, distribuirse o remesarse, en cualquier momento, con prevalencia sobre cualquier suma y sin considerar las reglas de imputación establecidas en el artículo 14 de la LIR, que se encuentren vigente.

Ahora bien, respecto del análisis practicado a la disposición legal del artículo 39 transitorio, inciso tercero, de la Ley 21.210, se puede apreciar, que el legislador viene, de alguna forma, a “sancionar “, con la “pérdida de preferencia o prevalencia “ en el orden de imputación para este tipo de utilidades afectadas con el impuesto sustitutivo, de aquellas indicadas, en los párrafos anteriores, si se trata de distribuciones o retiros en forma desproporcionada en la participación en el capital, cuando se realiza a un contribuyente de primera categoría.

Entonces, si se aplica la norma del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210, cuando se distribuye a contribuyentes de primera categoría, dichas utilidades se registran en el REX, y quedan ahora sujetas a las reglas generales de imputación, perdiéndose el derecho de retirar o distribuir este tipo de utilidades en cualquier momento sin seguir las reglas generales de imputación.

Con esta norma transitoria, el legislador, en la búsqueda de evitar figuras elusivas, y de desincentivar los retiros o distribuciones desproporcionadas de este tipo de utilidades, cuando se realiza a contribuyentes de primera categoría, busca

sancionar con la “pérdida de preferencia”, no importando que al momento de que los contribuyentes hicieron uso del pago del impuesto sustitutivo, la condiciones indicadas en la norma “implicaba retirar con plena libertad y sin seguir un orden general de imputación estipulado en la ley”.

3.14 Cuadro comparativo de las normas del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR y artículo 39 transitorio de la Ley 21.210

Tópicos	Art 14 Letra A N° 9 de la LIR	Art 39 Transitorio Ley 21.210
Tipo de Norma	Permanente	Transitoria, hasta que se agoten los saldos de utilidades que pagaron ISFUT
Inicio de Vigencia	01-01-2020	03-07-2019
Tipo de Contribuyentes que afecta la Norma	A las personas jurídicas que tienen a lo menos 2 o más socios, y tienen directa o indirecta propietarios contribuyentes del IGC.	A las personas jurídicas que tienen a lo menos 2 o más socios, y tienen directa o indirecta propietarios contribuyentes del IGC.
Son contribuyentes relacionados según la norma	Cónyuges, convivientes civiles, parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad	Cónyuges, convivientes civiles, parientes ascendientes o descendientes hasta el segundo grado de consanguinidad
Tipo de utilidades distribuidas que afecta la norma	Todo tipo de utilidades que sean distribuidas en forma desproporcionadas, que no sean imputadas al ISFUT	Sólo utilidades imputadas al ISFUT en forma desproporcionada
Razones o circunstancias que está facultado el SII a revisar	Podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas	Podrá revisar las razones comerciales, económicas, financieras, patrimoniales o administrativas
Sujeto del Impuesto	La empresa que realiza la distribución o desde la cual se efectúan los retiros	La empresa que realiza la distribución o desde la cual se efectúan los retiros
En qué consiste la sanción pecuniaria	Inciso primero del art 21 LIR (40%)	Impto. único de tasa 25%

Tópicos	Art 14 Letra A N° 9 de la LIR	Art 39 Transitorio Ley 21210
Aplica sanción pecuniaria a distribuciones a propietarios contribuyente de primera categoría	Si aplica	No Aplica
Base Imponible sobre la que se aplica la sanción	Exceso del retiro o distribución sobre la participación en el capital del propietario	Exceso del retiro o distribución sobre la participación en el capital del propietario
Efectos en contribuyente del IGC receptor del retiro desproporcionado	Si pagó el IGC por las utilidades recibidas, puede solicitar devolución del impuesto pagado	No se afecta con IGC el retiro recibido ya que había sido imputado al ISFUT
Efectos en contribuyente de primera categoría receptor del retiro desproporcionado	Debe registrar en el REX el retiro recibido y pueden ser retiradas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia.	Debe registrar en el REX la utilidad imputada al ISFUT, pierde preferencia , es decir queda sujeta a las reglas generales de imputación del art 14 letra A N° 4

Tabla I: Cuadro comparativo normas del artículo 14 letra A nro. 39 de la LIR y artículo 39 transitorio de la Ley 21.210.

3.15 Análisis de la sanción del impuesto único del 25% del artículo 39 transitorio Ley 21.210

Analizada la redacción de esta norma transitoria, cuando establece la aplicación de la sanción del 25% por impuesto único, hace la distinción que está “sujeto “a que la distribución se realice a un contribuyente del IGC. Luego en su inciso siguiente, cuando se refiere a distribuciones a contribuyentes de primera categoría, solo se hace mención al tratamiento del registro de la utilidad y las reglas de imputación por retiros, remesas o distribuciones posteriores, y no señala sanción pecuniaria alguna.

En definitiva, de la forma como se presenta este articulado, en nuestra opinión, solo se estaría gravando con tasa del 25% cuando se distribuyen a contribuyente de IGC, y no así cuando se distribuye a contribuyentes del impuesto de primera categoría.

Por consiguiente, si en efecto, esta norma no contempla una sanción de impuesto único del 25% cuando se reparten utilidades desproporcionadas a contribuyentes de primera categoría, generaría posibilidades de desvirtuar la norma, haciéndola permeable por la vía de planificar la conversión de un socio persona natural del IGC, a un contribuyente de primera categoría, para efectos de recibir retiros desproporcionados y no quedar la empresa gravada con esta sanción pecuniaria.

En consecuencia, creemos que tendría poca aplicabilidad esta disposición legal por la facilidad de desvirtuar la norma.

3.16 Como se relacionan las normas con la equidad tributaria

Para poder analizar si la aplicación de las normas en estudio, podrían generar problemas de equidad tributaria, es necesario tener claridad del concepto de equidad. Desde el ámbito tributario, podemos encontrar distintas definiciones como, por ejemplo, la del profesor Ortiz (2012), quien indicó que “la equidad o justicia tributaria, es la virtud que inclina a distribuir la carga que imponen los tributos entre los contribuyentes de acuerdo a lo que corresponde a cada uno...”

Los autores Arellano et.al. (2013), señalaron que la equidad tributaria pretende que al contribuyente se le cobre lo que pueda soportar según su capacidad de pago...”.

Luego el profesor Yañez (2013), desde la mirada tributaria ha manifestado que la equidad en términos generales indica que cada cual pague según lo que le corresponda...”. Se ha logrado establecer que la equidad tributaria tiene dos corrientes.

En primer lugar, la equidad horizontal. A este respecto el autor Agostini C. (2011), ha precisado que “con un impuesto al ingreso óptimo, personas con igual ingreso pagan lo mismo en impuestos, independiente de las fuentes de sus ingresos”.

En segundo lugar, la equidad vertical. Autores como Arellano et. al. (2013), han indicado que personas con mayores ingresos, independiente de su fuente, deben pagar mayores impuestos.

Jorrat M. (2012), ha afirmado que “la elusión genera inequidad en un sentido horizontal, toda vez que los evasores pagan menos impuestos que otros con igual

nivel de renta pero que cumplen con sus obligaciones tributarias. En el mismo sentido el profesor Yañez J. (2016), ha indicado que la evasión “es un atentado a la equidad pues impide que dos contribuyentes que tengan una misma base paguen la misma cantidad de impuesto”.

Luego, de haber contextualizado la equidad tributaria y sus corrientes (equidad horizontal y vertical), creemos necesario ejemplificar con dos casos hipotéticos, como se podrían ver afectados estos principios al aplicarse las normas antielusivas de los artículos 14 letra A nro. 9 de la LIR y 39 transitorio de la Ley 21.210, ya sea a nivel de la empresa que realiza la distribución como sus efectos para los propietarios receptores de dichas rentas.

3.17 Caso hipotético de aplicación del artículo 14 letra A N° 9 de la LIR

A continuación, se analizará la aplicación de normas antielusivas del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR respecto a un caso hipotético donde la Sociedad A, que tributa en régimen del artículo 14 A de la LIR, cuya estructura societaria está compuesta por tres socios. Uno de ellos corresponde a una persona jurídica que tributa en primera categoría con un 60% de participación en el capital y los otros dos socios restantes poseen un 20% del capital cada uno y son contribuyentes relacionados del IGC. Luego esta sociedad acuerda realizar distribución en relación a la participación en el capital. En este caso el socio 1 percibe \$ 120 millones y como es contribuyente de primera categoría hace los ajustes en la determinación de su RLI y luego lo informa en su registro empresarial, formando parte del RAI además de reconocer el IDPC en registro SAC, en la columna créditos sujetos a restitución

con derecho a devolución. Los dos socios restantes declaran estas rentas recibidas (para el caso hipotético, son las únicas que perciben) \$ 40 millones cada uno en su IGC, determinándose en cada caso una devolución de \$ 1.969.603.-, correspondiente a una parte del IDPC por los créditos asociados a los retiros recibidos, según tabla de IGC vigente al 31 de diciembre de 2019.

Cuadro esquemático de lo indicado:

Empresa que realiza la Distribucion	Utilidad a Distribuir	Crédito Impto 1ra	
Sociedad A (Régimen 14 Letra A LIR)	\$ 200.000.000	54.000.000	

ESTRUCTURA SOCIETARIA

Socios Propietarios	Socio 1 PJ Contrib 1ra Categ.	Socio 2 PN Contrib. IGC /Relacionado	Socio 3 PN Contrib. IGC / Relacionado
Participación en Capital	60%	20%	20%

EFFECTOS EN DISTRIBUCION DE UTILIDADES EN BASE A LA PROPORCION EN EL CAPITAL SOCIETARIO

Monto de Utilidades Recibidas por cada Socio	\$ 120.000.000	\$ 40.000.000	\$ 40.000.000
CALCULOS DEL IGC DE LOS SOCIOS PN RECEPTORES DEL RETIRO (Considerando sólo las rentas del retiro)			
Detalle	Socio 2	Socio 3	
Devolución al Socio por Crédito de IDPC	-\$ 1.969.603	-\$ 1.969.603	

Tabla II: Caso hipotético norma artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, Apéndice A

Luego, de haberse revisado los efectos que produce una distribución en base a la participación en el porcentaje del capital para los socios PN y contribuyentes del IGC, procederemos a revisar la misma estructura societaria, pero con un acuerdo de distribución de utilidades distinta a la participación en el capital. En este

caso el socio 2 PN se lleva el 70% de la utilidad, teniendo presente que sólo posee el 20% del capital, lo que se traduce en que el socio 2 de tener derecho a retirar \$ 40 millones en relación a su proporción, retira por acuerdo societario la suma de \$ 140 millones, en cuyo caso al calcular el IGC, le correspondería pagar la suma de \$ 23.773.500. En cuanto al socio 3 PN, que mantiene un 20% del capital retira el equivalente al 10% de las utilidades, aumentando en este caso su devolución pasando de \$ 1.969.603 a \$ 2.501.138.- por concepto de devolución de parte del crédito por IDPC.

A continuación, se muestra cuadro esquemático de lo indicado:

Empresa que realiza la Distribucion	Utilidad a Distribuir	Impto 1ra Categoría
Sociedad A (Regimen 14 Letra A LIR)	\$ 200.000.000	54.000.000

ESTRUCTURA SOCIETARIA

Socios Propietarios	Socio 1 PJ Contrib 1ra Categ.	Socio 2 PN Contrib. IGC	Socio 3 PN Contrib. IGC
Participación en Capital	60%	20%	20%

DISTRIBUCION DE UTILIDADES EN FORMA DISTINTA A LA PARTICIPACION EN EL CAPITAL	20%	70%	10%
--	-----	-----	-----

Distribución de Utilidades en forma distinta a la Participación en el Capital	\$ 40.000.000	\$ 140.000.000	\$ 20.000.000
--	---------------	----------------	---------------

**CALCULOS DEL IGC DE LOS SOCIOS PN RECEPTORES DEL RETIRO
(Considerando sólo las rentas del retiro)**

Detalle	Socio 2	Socio 3
Determinación IGC según tabla	\$ 23.773.500	-\$ 2.504.138

Tabla III: Caso hipotético norma artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, Apéndice B

Análisis del caso en relación con el principio de equidad tributaria

En el caso hipotético presentado, estamos frente a una distribución realizada en forma desproporcionada a su participación en el capital. Si el SII determina fundadamente que considerando las circunstancias de la empresa y las de sus propietarios, carecen de las razones señaladas en las normas, aplicará a la empresa una sanción establecida en el inciso primero del artículo 21 de la LIR equivalente al 40%, lo que, en nuestro caso, dicha sanción pecuniaria alcanza a la suma de \$ 40 millones, sobre una base de \$ 100 millones correspondiente al exceso sobre la participación en el capital del socio 2. Se aclara que no tiene efecto la norma respecto de los retiros realizados por los otros socios (Socio 1 y Socio 3), quienes realizaron retiros por debajo de su participación social. Lo que se presenta en el siguiente esquema:

EFFECTOS EN LA EMPRESA QUE REALIZA LA DISTRIBUCION DESPROPORCIONADA

DETALLE DE PARTIDAS PARA CALCULAR BASE SANCION	SOCIO 2 PN
Total Distribución realizada independiente de su participación	\$ 140.000.000
Menos (-)	
Participación Proporcional del Socio 2	\$ 40.000.000
Igual (=)	
Base de Sanción Inciso 1ro Art 21 de LIR	\$ 100.000.000

TOTAL A PAGAR POR INCISO 1RO ART 21 LIR	SANCION	\$ 40.000.000
	40%	

RESUMEN DE CARGA TRIBUTARIA DE LA EMPRESA QUE DISTRIBUYE

UTILIDAD DISTRIBUIDA	\$ 200.000.000	% de la Utilidad
IMPTO 1RA CATEGORIA PAGADO	\$ 54.000.000	27%
SANCION IMPTO UNICO ART 21 INC 1RO	\$ 40.000.000	20%
CARGA TRIBUTARIA EMPRESA	\$ 94.000.000	47%

Tabla IV: Caso hipotético norma artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, Apéndice C

Efectos de la distribución desproporcionada en relación con el principio de equidad tributaria

Para la empresa que realiza la distribución

La sociedad que realizó la distribución, aumenta su carga tributaria, pasando de un 27% que es la tasa del impuesto de primera categoría que gravó las utilidades materia de esta distribución, a un 47%. En este caso estimamos que se trata de una inequidad tributaria, toda vez que, claramente producto de la sanción, se elevó su tributación, produciéndose entonces un atentado a la equidad horizontal, donde si la comparamos con una empresa cuyo nivel de utilidades es el mismo y distribuye a sus propietarios en proporción a su participación en el capital ésta sólo se afecta

con el 27% por impuesto de primera categoría. Adicionalmente, la empresa fuente de los retiros deberá reincorporar en su registro empresarial, el crédito por los retiros desproporcionados en el Registro SAC.

Para el socio receptor del retiro desproporcionado

Al analizar los efectos en el socio 2 relacionado del IGC, observamos que, ante una distribución proporcional a su participación, al aplicar al retiro de \$ 40 millones la tabla del IGC, tendría una devolución por concepto del IDPC de \$ 1.969.603. Luego, frente a la distribución desproporcionada donde este mismo socio se lleva el 70% de las utilidades, teniendo sólo el 20% de participación y ve incrementando su patrimonio por concepto de este retiro en \$ 140 millones, paga un IGC de \$ 23.773.500. En relación a este impuesto al aplicarle la sanción del artículo 14 letra A nro. 9, a la empresa A, que distribuyó el retiro, el socio receptor, tiene la posibilidad según lo establece el inciso quinto, de solicitar la devolución del IGC pagado en el mismo procedimiento administrativo, mediante una rectificación de su declaración y acreditación del pago del impuesto único liquidado. Aquí estamos frente a un impacto relevante pero positivo en los impuestos finales de sus dueños como consecuencia de la aplicación de las nuevas disposiciones legales, ya que el socio beneficiario de este retiro desproporcionado, con un nivel de ingresos para este caso de \$ 140 millones, le devolverán parte del IGC pagado por el exceso sobre su participación. De esta forma disminuye fuertemente su carga tributaria, si lo comparamos con la tributación que tendría otro contribuyente con el mismo nivel de ingresos aplicando la misma tabla de IGC. Se *concluye, por tanto,*

que se afecta la equidad tributaria horizontal, toda vez, que producto de la aplicación de esta sanción, hay inequidad en la carga tributaria para personas con iguales niveles de ingresos.

Otras situaciones que se pudiesen dar en el caso del análisis y sus efectos en relación con el principio de equidad tributaria

Si en el caso en análisis, el receptor del retiro desproporcionado hubiese sido el socio 1 PJ contribuyente de primera categoría, los efectos para la empresa A que distribuye serían los mismos. Sin embargo, para el socio 1 PJ receptor, tendría que registrar ese mayor exceso de retiro por sobre su participación en el capital en el registro REX, con la salvedad que el inciso cuarto del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, indica *que este tendría preferencia para ser retiradas, remesadas o distribuidas, por tanto, ahí observamos que esta norma genera problemas de inequidad tributaria, ya que estas exenciones o régimen especiales generan ineficiencias, afectando la progresividad del sistema tributario.*

Además, a nuestro entender, esta norma podría ser permisiva ya que al llevar estas distribuciones al registro REX y tener preferencia para ser retiradas podría ser utilizada para planificar distribuciones y así beneficiar a sus dueños (empresas familiares) a consumir retiros con tributación cumplida, saltándose así la tributación máxima y potencial establecida en el artículo 14 A de la LIR.

Asimismo, otra situación de inequidad tributaria, se desprende de lo establecido el inciso quinto del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, cuando permite recuperar al socio receptor de la distribución desproporcionada la devolución del IGC pagado en el mismo procedimiento administrativo, mediante una rectificación

de su declaración y acreditación del pago del impuesto único liquidado. Tiene a nuestro entender una imperfección, toda vez que la ley sólo se hizo cargo de este procedimiento cuando el socio receptor tuvo que pagar IGC y no cuando producto de incorporar los retiros desproporcionados recibidos, el crédito del IDPC fue mayor al impuesto determinado según tabla, generando una devolución. Por tanto, aquí estaríamos frente a una doble carga tributaria ya que por las mismas rentas aplica por un lado la sanción del inciso primero del artículo 21 de la LIR y por otro lado al no permitir rectificar la declaración de renta del socio receptor, tributan igualmente con el IGC. En definitiva, se produce una inequidad tributaria entre ambos tipos de contribuyentes finales. Por tanto, en estos casos la norma incentivaría a recibir distribuciones como contribuyente de primera categoría, preferentemente como El o sociedades unipersonales.

3.18 Caso hipotético de aplicación del artículo 39 transitorio Ley 21.210

Analizaremos la aplicación de normas antielusivas del artículo 39 transitorio Ley 21.210, respecto a un caso hipotético donde la Sociedad A, que tributa en régimen del artículo 14 A de la LIR, cuya estructura societaria está compuesta por tres socios. Uno de ellos persona jurídica que tributa en primera categoría con un 60% de participación en el capital y los otros dos socios restantes poseen un 20% del capital cada uno y son contribuyentes del IGC y se encuentran directamente relacionados según la propia definición de la norma en aplicación. Luego esta sociedad acuerda realizar distribución en relación a la participación en el capital Además esta sociedad posee en su registro REX utilidades que pagaron el tributo

sustitutivo de los impuestos finales contenido en el nro. 11 del numeral I del artículo tercero transitorio de la Ley 20.780 y en el artículo primero transitorio de la Ley 20.899.

De esta distribución de utilidades se acuerda imputar \$ 100 millones al registro RAI, y los restantes \$ 100 millones con imputación del ISFUT del registro REX. Esto último en porcentajes diferentes de los socios respecto a su participación en el capital.

Aquí ninguno de los socios PN tributa con el IGC, por las utilidades imputadas en el ISFUT, puesto que ya se encuentran con su tributación final cumplida.

A continuación, se muestra cuadro esquemático de lo indicado:

Empresa que realiza la Distribucion	Utilidad a distribuir	Crédito Impto 1ra	
Sociedad A (Régimen 14 Letra A LIR)	\$ 200.000.000	\$ 54.000.000	
ESTRUCTURA SOCIETARIA			
Socios Propietarios	Socio 1 PJ Contrib 1ra Categ.	Socio 2 PN Contrib. IGC /Relacionado	Socio 3 PN Contrib. IGC / Relacionado
Participación en Capital	60%	20%	20%
Monto de utilidades recibidas por cada Socio	\$ 80.000.000	\$ 90.000.000	\$ 30.000.000
IMPUTACION AL RAI	\$ 100.000.000		
IMPUTACION AL ISFUT	\$ 100.000.000		
DISTRIBUCION DE UTILIDADES IMPUTADAS AL ISFUT EN FORMA DISTINTA A LA PARTICIPACION EN EL CAPITAL	20%	70%	10%
Monto de utilidades recibidas con tributación cumplida	\$ 20.000.000	\$ 70.000.000	\$ 10.000.000
	Registra en REX	No aplica IGC Tributacion Cumplida	No aplica IGC Tributacion Cumplida

Tabla V: Caso hipotético norma artículo 39 transitorio Ley 21.210, Apéndice A

Análisis del caso en relación con el principio de equidad tributaria

En el caso presentado, estamos frente a una distribución de utilidades realizada en base a la participación societaria, donde una parte fue imputada al ISFUT en forma desproporcionada a los porcentajes en el capital. Si el SII determina fundadamente que considerando las circunstancias de la empresa y las de sus propietarios, carecen de las razones señaladas en las normas, aplicará a la empresa que distribuye, una sanción pecuniaria de un impuesto único de tasa 25% sobre la parte de la distribución que corresponde al exceso sobre la participación del propietario. En nuestro caso, alcanza a la suma de \$ 12.500.000, sobre una base de \$ 50 millones correspondiente al exceso sobre la participación en el capital del socio 2. Esta sanción no está relacionada con el socio 3 dado que el monto distribuido es menor a la participación en el capital, ni tampoco por el socio 1 por tratarse de un contribuyente de primera categoría. Además, el monto distribuido al socio 1 de primera categoría, se registrará en el REX, quedando según la norma, sujeto a las reglas generales de imputación, es decir, perdiendo la calidad de utilidades preferentes de distribución por tratarse de rentas del ISFUT. La carga tributaria de la empresa se presenta en el siguiente esquema:

EFFECTOS EN LA EMPRESA QUE REALIZA LA DISTRIBUCION DESPROPORCIONADA DE UTILIDADES IMPUTADAS AL ISFUT

DETALLE DE PARTIDAS PARA CALCULAR BASE DE SANCION PECUNIARIA	SOCIO 2 PN Contrib. IGC
Total Distribución realizada independiente de su participación Imputadas al ISFUT	\$ 70.000.000
Menos (-)	
Participación Proporcional del Socio 2 (\$ 100.000.000 x 20%)	\$ 20.000.000
Igual (=)	
Base de Sanción Pecuniaria Impto Único (tasa 25%)	\$ 50.000.000

TOTAL A PAGAR POR IMPTO UNICO	SANCION	\$ 12.500.000
	25%	

RESUMEN DE CARGA TRIBUTARIA DE LA EMPRESA QUE DISTRIBUYE

UTILIDAD DISTRIBUIDA IMPUTADA AL ISFUT	\$ 100.000.000	% de la Utilidad
IMPTO 1RA CATEGORIA PAGADO (Utilidades AT 2016)	\$ 22.500.000	22,5%
IMPTO SUSTITUTIVO IMPTOS FINALES (TASA 32% - Crédito IDPC)	\$ 9.500.000	9,5%
SANCION IMPTO UNICO 25% ART 39 TRANSIT	\$ 12.500.000	12,5%
CARGA TRIBUTARIA EMPRESA	\$ 44.500.000	44,5%

Tabla VI: Caso hipotético norma artículo 39 transitorio Ley 21.210, Apéndice B

Efectos de la distribución desproporcionada del ISFUT en relación con el principio de equidad tributaria

Para la empresa que realiza la distribución

La sociedad aumenta su carga tributaria, pasando de un 32% que se construye a partir de la tasa del impuesto de primera categoría que gravó las utilidades materia de esta distribución (22,5%) más el impuesto sustitutivo de tasa fija 32% menos el crédito por el impuesto de primera, a una carga tributaria total del 44,5%. En este caso estamos frente a una inequidad tributaria horizontal, donde si

la comparamos con una empresa cuyo nivel de utilidades es el mismo y distribuye a sus propietarios igual tipo de utilidades (del ISFUT) pero en proporción a su participación en el capital, ésta sólo se afecta con el impuesto de primera categoría y el impuesto sustitutivo pagado.

Para el socio receptor del retiro desproporcionado

Al analizar los efectos en el socio 2, observamos que al aumentar su renta por la parte de las utilidades imputadas al ISFUT, no tiene impacto en sus impuestos personales, por tanto, se ve claramente beneficiado de ésta distribución distinta a su participación, ya que se lleva el 70% de las utilidades, teniendo sólo el 20% de participación y ve incrementando su patrimonio por concepto de este retiro. Aquí estamos frente a un impacto relevante pero positivo en los impuestos finales, luego si lo comparamos con la tributación que tendría otro contribuyente con el mismo nivel de ingresos, pero afecto al IGC, por dichas utilidades, *se concluye que se afecta la equidad tributaria horizontal, toda vez, que producto de la aplicación de esta sanción, hay inequidad en la carga tributaria para personas con iguales niveles de ingresos.*

4.- CONCLUSIONES

En este trabajo de investigación, se ha expuesto un análisis crítico, de las nuevas disposiciones legales referidas a los retiros y/o distribuciones desproporcionadas, efectuado a partir de la revisión de los elementos esenciales introducidos por el legislador.

Más allá que estas normas seguramente influirán positivamente en el comportamiento de los contribuyentes por su sola existencia, se ha constatado que, de la forma establecida, pueden generar problemas de interpretación y de aplicabilidad. En este contexto destacamos los siguientes aspectos:

Primero que el legislador incluyó la norma permanente que sanciona las distribuciones desproporcionadas dentro del artículo 14 letra A de la LIR que es donde se establece el régimen general de tributación, lo cual genera poca certeza jurídica en cuanto a su aplicabilidad o no, a los contribuyentes del 14 letra D de la LIR, puesto que no existe otra norma expresa que lo señale.

Además, genera problemas de interpretación, respecto a lo que debiera entenderse por “desproporcionada”. Sin embargo, creemos que el SII, lo interpretará y/o lo aplicará desde el punto de vista de diferencia porcentual a la participación en el capital, como pudimos deducir del caso 31 del año 2018, del catálogo de esquemas tributarios.

Estas disposiciones son limitadas en su aplicación al establecer que las empresas que realizan distribuciones de utilidades desproporcionadas deben tener directa o indirectamente propietarios contribuyentes del IGC. Es así, por ejemplo,

que estas normas no tienen aplicación en sociedades constituidas exclusivamente por propietarios no domiciliados o no residentes en el país.

La ley ha dejado en manos del ente fiscalizador la facultad para aplicar sanciones, exigiéndole que lo realice en forma fundada. Sin embargo, no ha precisado debidamente una metodología o parámetros claros, para esto último, que impida una actuación discrecional y arbitraria. Solamente se ha dedicado a indicar cuales son los tipos de razones que debe revisar.

El hecho que la norma del artículo 14 letra A nro. 9 sancione cuando se distribuye utilidades desproporcionadas a contribuyentes de primera categoría, podría ser permisiva ya que al llevar estas distribuciones al registro REX y generar algunas maniobras básicas para su retiro, podría ser utilizada para planificar distribuciones y beneficiar a sus dueños a consumir retiros con tributación cumplida.

En cuanto a la disposición legal del artículo 39 transitorio de la Ley 21.210, no contempla impuesto único a las distribuciones desproporcionadas a contribuyentes de primera categoría, lo que permite en la práctica, una facilidad para evitar esta norma, planificando inicios de actividades en primera categoría de contribuyentes afectos al IGC, y posteriormente conversiones de estos Empresarios Individuales.

Por otro lado, a nuestro parecer se denota imperfección y poca eficacia de la norma del artículo 14 letra A nro. 9 de la LIR, cuando señala que debe reintegrarse el crédito en el registro SAC en la empresa fuente de los retiros, en caso de rectificación de la declaración de renta del propietario, dado que solamente se reintegra crédito y no utilidad, pues el flujo del retiro o dividendo quedó en el propietario final. En definitiva, si este crédito reintegrado, se puede aprovechar en

algún momento, en otras distribuciones, implicaría que la sanción al exceso de utilidad distribuida, sería poco efectiva y no tan gravosa.

Finalmente, esta misma disposición del artículo 14 de la LIR, no permite rectificar la declaración de renta del socio receptor al recibir retiros desproporcionados, cuando obtiene devolución, producto de un crédito de IDPC mayor que el impuesto determinado según tabla del IGC. Por tanto, aquí los excesos de utilidades se gravan con sanción en la empresa fuente y tributan en el IGC. En estos casos, para evitar la doble tributación, la norma podría incentivar a recibir utilidades como propietarios contribuyentes de primera categoría, preferentemente como EI o sociedades unipersonales.

Por otra parte, fueron analizadas ambas disposiciones legales, a fin de determinar si su aplicación podría generar problemas que atenten con el principio de equidad tributaria. Se estudiaron dos casos hipotéticos, uno por cada norma, para obtener respuestas a cada uno de los subtemas planteados:

Hipótesis subtema 1: “Existirían situaciones de aplicación de la norma, que no permitirían asegurar un tratamiento de equidad para todos los contribuyentes involucrados, dado que la pérdida o prevalencia de las preferencias podrían alterar este principio”.

Podemos establecer su efectividad, cuando a las empresas que distribuyen utilidades se les sanciona con esta disposición legal, y se ven afectados con una mayor carga tributaria, comparativamente con otra que tiene el mismo nivel de rentas. Ahí se produce una inequidad tributaria.

Asimismo, el hecho de que cuando se distribuye utilidades del ISFUT a contribuyentes de primera categoría, éstas se registran en el REX y quedan sujetas a las reglas generales de imputación, es decir, se castiga con la “pérdida de preferencia o prevalencia”, lo que genera problemas de inequidad tributaria, respecto a otros contribuyentes que pueden retirar dichas utilidades en cualquier momento sin seguir las reglas generales, no obstante, en este caso creemos que se cumple el objetivo de la norma, la cual es sancionar y desincentivar estas maniobras.

5.- BIBLIOGRAFIA

Libros

Agostini C.,2011. *Una Reforma Eficiente y Equitativa del Impuesto al Ingreso en Chile*.

Arellano et al.,2013. *Criterios a considerar para una reforma del sistema tributario chileno*; www.cepchile.cl.

Arellano et. al., 2013.Tributación *Para el Desarrollo*, Edición Cep-Cieplan.

Jorrat M.,2012. *Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile: Evaluación y Propuestas*.

Matus M.,2017. *La elusión tributaria y su sanción en la Ley Nº 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*, Revista Ius et Praxis, Universidad de Talca

Mochón y Beker., 2007.Economía, *micro y macroeconomía*, III Edición, 2007, Editorial McGraw-Hill.

Ugalde y García.,2010. *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*, Santiago: Legal Publishing Chile.

Villela L. et. al.,2010. *Gastos Tributarios: La reforma pendiente*,

http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/luiz_villela_gtlareformapendien.

Artículos de revistas

Cuevas A.,2014. *Evolución del régimen de tributación a la renta en Chile y la reforma de 1984*, Revista de Estudios Tributarios, pp.16.

Rojas, C. Herrera F.y González A. (2019a) *Principales Repercusiones de la Reforma Tributaria en Chile*, Revista Científica "Visión de Futuro", vol.23, núm.2, pp.6-7.

Saffie F., 2017.Contra *la elusión "una revisión crítica del proyecto BEPS"*, Revista Nueva Sociedad (<https://nuso.org/articulo/contra-la-elusion/>)

Vergara S., 2006. *Tasación Fiscal como medida antielusión o antievación*, Revista Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp.90.

Vergara G.,2016; *¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?*, Revista Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile.pp.201.

Yáñez J., 2013; *Impuesto global complementario*, Equidad, Revista de Estudios Tributarios, N° 8, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.pp.239.

Yáñez J., 2015, *Tributación: Equidad y/o Eficiencia*; Departamento Control de Gestión y Sistemas de Información, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.pp.227.

Yáñez J.,2016, *Evasión tributaria: Atentado a la equidad*, Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile.pp.176.

Tesis

Ortiz L. Tesis sobre “Análisis de las normas contenidas en la ley sobre impuesto a la renta que obligan al estado a devolver impuestos”. Memoria para optar al título de magister en tributación, Universidad de Chile, Santiago,2012.

Documentos Públicos

Catálogo tributario, 2018. Caso 31 registrada como “EN-IF-007, SII.

Historia de la Ley 19.738 del año 2001

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/6039/>

Historia de la Ley 20.780 del año 2014

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>

Historia de la Ley 20.899 del año 2016

<https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/>

Saffie.,F.2018, taller de análisis :Norma antielusion ¿responde a nuestros desafíos, Santiago, https://www.youtube.com/watch?v=w4_FZwRC4Sw

Leyes

Código de Comercio, Publicado 23/11/1865, última versión 04/09/2014.

Código Civil, texto refundido, coordinado y sistematizado Código Civil, D.F.L. N°1, Publicado 16/05/2000.

Decreto Ley N°824, Ley de Impuesto a la Renta, Publicado 31/12/1974, última versión 24/02/2020.

Decreto Ley N° 830, Código Tributario, Publicado 31/12/1974, última versión 24/02/2020.

Ley 18.046. sobre Sociedades Anónimas, Publicado 22/10/1981, última versión 12/01/2019.

Ley 18.293 del año 1984, Establece diversas normas sobre impuesto a la renta y, para tales efectos modifica los decretos leyes 824,1974 y 910, de 1975.

Jurisprudencia Administrativa

Circular N° 23 de 1975, SII.

Circular N° 70 de 2014, SII.

Circular N° 65 de 2015, SII.

Circular N° 17 de 2016, SII

Circular N° 41 de 2016, SII

Circular N° 49 de 2016, SII

Circular N° 43 de 2020, SII