



**DIFERENCIAS PATRIMONIALES AFECTAS AL 20%, ARTICULO 32
TRANSITORIO LEY 21.210.**

TESIS PARA OPTAR AL
GRADO DE MAGÍSTER EN
TRIBUTACIÓN

Alumna:

María Cuevas Elizondo

Profesor Guía

Miguel Ángel Ojeda

PARTE I

21 de diciembre de 2020
Santiago

Tabla de contenido

1. Introducción	1
2. Planteamiento del tema de análisis.....	4
2.1 Objetivo General	6
2.2 Objetivos Específicos.....	6
2.3 Hipótesis de Trabajo.....	6
2.4 Preguntas de Investigación.....	7
2.5 Problemas y limitaciones de la Investigación.....	8
3. Marco teórico	9

Nomenclaturas:

LIR: Ley sobre Impuesto a la Renta.

IGC: Impuesto Global Complementario.

I.A: Impuesto Adicional

CPT: Capital Propio Tributario.

INR: Ingreso No Renta

RAI: Rentas Afectas a Impuesto

REX: Rentas Exentas de I.G.C o I.A

IUS: Impuesto Único Sustitutivo

C.T.: Código Tributario

FUT: Fondo de Utilidades Tributables

FUNT: Fondo de Utilidades No Tributables

RAIPCU: Rentas afectas a impuesto en carácter de único

1. Introducción

La historia de nuestro país ha evolucionado a la par del avance y modificación en el ámbito arancelario. Desde los albores de la República, hasta la creación de la Dirección Nacional de Impuestos Internos en 1916, la principal fuente de recaudación de impuestos fueron los tributos aduaneros, sin embargo, con la consolidación nacional y el aumento del gasto público fue necesario ampliar el sistema tributario chileno.

En la primera mitad del siglo XX se crea por primera vez en el país el Impuesto Global Complementario que, en su versión original, aplicaba una tasa progresiva para las personas naturales residentes o con domicilio en Chile, y de manera proporcional para aquellas personas jurídicas cuyas rentas entre sus asociados no se distribuían (Ozimica, 2014).

El 29 de septiembre de 2014, se publicó la ley 20.780, de reforma tributaria para modificar el sistema de tributación de la renta que introdujo ajustes en el sistema tributario existente hasta ese momento. El objeto de esta reforma era el de incrementar de manera permanente la recaudación de impuestos para financiar gastos permanentes, con el propósito final de disminuir las brechas de desigualdad existentes en el país. Lo anterior, refiriéndose principalmente a la financiación de la educación para llevarla por un camino más equitativo. Para esto, esta ley pretendía una tributación progresiva y la introducción de nuevos mecanismos para incentivar el ahorro e inversión (Ministerio de Hacienda, 2014).

Sin embargo, un par de años después, en 2016 se publica la ley 20.899 que vino a modificar la anterior y que tuvo como propósito la simplificación del sistema tributario

y que aseguraba cautelar los principios esenciales de la reforma del 2014¹ (Ministerio de Hacienda, 2016).

Hasta 31 de diciembre del año 2016, la tributación de los Impuestos finales se realizaba principalmente en función a los retiros, remesas y distribuciones, los cuales se controlaban en el registro FUT y la tributación de los contribuyentes que declaraban rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría, con contabilidad completa, se sostenía en base a la integración total de los impuestos.

La Ley 20.899 de ese mismo año, modifica el Artículo 14 de la ley sobre el impuesto a la renta, o LIR de aquí en adelante, incorporándose dos regímenes tributarios, a saber (Servicio de Impuestos Internos, 2020):

- a. **Régimen de Renta Atribuida (Artículo 14 Letra A):** tributación en base a renta efectiva y contabilidad completa, en la cual se atribuye el 100% de la Renta Líquida Imponible, o RLI, y el 100% de los créditos a los socios o accionistas afectos a impuestos finales.
- b. **Régimen semi integrado con imputación parcial de créditos (Artículo 14 Letra B):** Tributación en base a renta efectiva y contabilidad completa, la compañía tributará por las utilidades generadas en el ejercicio y estas utilidades se afectarán con impuestos finales al momento de ser retiradas o distribuidas, con derecho solo a un 65% del crédito por el impuesto de primera categoría pagado por la empresa.

¹ Estos principios son: Disminución de las brechas de desigualdad, principalmente de la mano del avance hacia una educación más equitativa y de calidad en todos sus niveles.

Con la incorporación a la norma de este último régimen, la determinación del capital propio tributario pasó a ser un concepto relevante y fundamental, por lo que, en adelante este cálculo será la base para la tributación de las utilidades afectas a impuestos finales para los contribuyentes acogidos a este régimen de tributación.

Finalmente, a comienzos de 2020 se publica la nueva “Ley de Modernización Tributaria Nro.21.210”, con el objeto de avanzar hacia un sistema tributario más moderno, eficiente y equitativo, que entregue a los contribuyentes un mayor grado de certeza jurídica, reduzca costos de cumplimiento, que disminuya la burocracia y que elimine los espacios de arbitrariedad (Ministerio de Hacienda, 2020).

En esta norma se fija un régimen de tributación general y otros varios regímenes enfocados en la ayuda de las pequeñas y medianas empresas. Este régimen general nombrado anteriormente y especificado en el Art. 14 A de la Ley de la renta, continúa como semi integrado pudiendo relacionarlo con el derogado Art. 14 Letra B, que estaba principalmente enfocado a las medianas y grandes empresas.

2. Planteamiento del tema de análisis

Hasta el año 2014 al hablar sobre el Capital Propio Tributario, se hacía referencia principalmente a la base sobre la cual se calculaban las multas, patentes municipales, gratificaciones legales y aplicación de corrección monetaria, pero en ningún caso existía una definición explícita de este término en la ley. En la normativa que regía anteriormente sólo se había incorporado la mecánica para su determinación en la LIR, la cual además había sido regulada por el Servicio de Impuestos Internos en la circular 100 del año 1975 (Servicio de Impuestos Internos, 1975).

Con la promulgación de las Leyes 20.780 y 20.899, el Capital Propio Tributario se transforma en el componente más relevante sobre el cual se calculan los impuestos finales.

Por su parte, la Ley 21.210 sobre “Modernización Tributaria” de este año, incorpora una definición de Capital Propio Tributario añadiendo el N°10 en el artículo N°2 de la LIR, al contar con esta definición el legislador logra entregar certeza tributaria a los contribuyentes.

Es por esto por lo que, se estima que el legislador ha considerado relevante establecer una instancia formal y legal a los contribuyentes para que estos puedan realizar correcciones que impliquen diferencias en la declaración de impuestos, las cuales estando o no justificadas, se someterán a la tributación general o bien a una tributación especial.

Adicionalmente, la Ley 21.210 incorporó el artículo trigésimo segundo transitorio, mediante el cual el legislador ha establecido un régimen opcional y transitorio para que los contribuyentes que tengan diferencias de impuestos, cuyo origen esté

relacionado con diferencias en la determinación del Capital Propio Tributario informado al SII, puedan regularizar tales diferencias estableciendo dos vías, una general y una excepcional.

La vía general establece que todos aquellos contribuyentes que tengan diferencias en la determinación del capital propio tributario, y que genere un efecto en la RLI, pueden regularizar esta situación a través de la rectificación de las declaraciones efectuadas en los respectivo Formulario N.º 22, pagando los impuestos adeudados con la tasa vigente a esa fecha y sin mayores costos impositivos.

Por otro lado, la vía excepcional establece que los contribuyentes que tengan diferencias en el capital propio tributario sean estas positivas o negativas, pero que no puedan identificar la correspondencia de dichas diferencias, tienen la opción de pagar un impuesto único y sustitutivo con una tasa rebajada del 20% sin multas ni intereses (Servicio de Impuestos Internos, 2020).

Considerando que si los contribuyentes deciden corregir estas diferencias a través del Formulario N°22, por la vía general y sin ningún beneficio adicional más que la no aplicación de multas e intereses, deben someter dichas cantidades a tributación normal y observando que la vía excepcional permite corregir diferencias patrimoniales sin justificación alguna y pagando una tasa del 20%, esto se podría convertir en un mecanismo para sanear utilidades que debieran estar afectas a la tributación normal.

Por otro lado, el legislador ha establecido que las cantidades afectas al impuesto único y sustitutivo del 20% se deben llevar al registro REX², sometiéndose al orden

² REX: Rentas Exentas e Ingresos no constitutivos de renta (Servicio de Impuestos Internos, 2020)

de imputación del artículo 14 de la LIR, lo que generaría una cierta inequidad con respecto a contribuyentes que tienen sus capitales propios correctamente determinados.

Dados estos antecedentes, esta investigación se basará sobre esta tasa especial y rebajada del 20%, tratando de establecer vías de acción que pudieran implicar distorsiones o beneficios no previstos originalmente por el Legislador.

2.1 Objetivo General

El objetivo general de la presente tesis es estudiar, analizar y comprender el sentido que el Legislador ha tenido presente al momento de incorporar esta norma especial a la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.2 Objetivos Específicos

- i. Analizar el Artículo 14 actual y Artículos Transitorios,
- ii. Analizar el Artículo 14 antes de la reforma de la Ley 21.210.
- iii. Analizar Jurisprudencia Administrativa y
- iv. Realizar un análisis práctico comparativo de distintos escenarios.

2.3 Hipótesis de Trabajo

1. La adopción de esta norma voluntaria, especialísima y rebajada del pago del 20%, podría generar una aplicación arbitraria de algunos contribuyentes, con la intención de obtener beneficios provenientes de las diferencias de cálculo producto de una tasa de impuesto menor.
2. La incorporación al registro REX de este impuesto pagado, atentaría

contra la equidad tributaria, dado que los contribuyentes que incorporaron correctamente estas cantidades, las debieron llevar al RAI.

2.4 Preguntas de Investigación

Para responder lo consignado anteriormente, es necesario responder las siguientes interrogantes:

- ¿Existe la posibilidad de que una empresa tribute doblemente por las mismas rentas?
- ¿El hecho de rectificar el capital propio tributario de un año que ya está prescrito, significa que el contribuyente está renunciando a la prescripción?
- ¿Esta norma se podría utilizar para planificar y sanear utilidades con una tasa del 20% y no la tasa original que se le debería haber aplicado bajo régimen general?
- ¿Esta tasa del 20% contemplada en este artículo transitorio y voluntario, es inequitativa y regresiva?
- ¿Cuál es el efecto de registrar la diferencia positiva o negativa en la determinación del RAI y someter a tributación normal?

2.5 Problemas y limitaciones de la Investigación

El Artículo 32 transitorio es una norma que se publicó recientemente, por lo que no existe evidencia empírica de su aplicación en algún caso, instrucciones o pronunciamientos oficiales por parte del ente fiscalizador, en este caso, el Servicio de Impuestos Internos, respecto a las posibles afectaciones que puedan derivar de él. La circular sin número llamada Rectificación Capital Propio Tributario, a la fecha de esta investigación no se encuentra oficialmente publicada, lo que incurre en las mismas limitaciones sobre el análisis de su aplicación y los artículos sobre el tema escritos por otros profesionales son escasos e interpretativos.

2.6 Metodología Aplicada

La metodología que se utilizará en el presente trabajo implica seguir un análisis dogmático del artículo trigésimo segundo transitorio de la ley 21.210, sobre los efectos de la aplicación de la tasa del 20% a las diferencias patrimoniales sin justificación que aparecen en dicha ley.

3. Marco teórico

Para lograr analizar y argumentar el desarrollo de esta tesis es necesaria la descripción de las normas que afectan nuestras hipótesis, para lo cual comenzaremos afirmando que los contribuyentes afectos a la primera categoría que declaren sus rentas efectivas conforme a las normas contenidas en el artículo 20° de la LIR y que deban argumentarlo mediante un balance general, deberán reajustar anualmente su capital propio según el artículo 41° de la misma ley y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible. Lo anterior debe responder a que “el capital propio tributario inicial del ejercicio se reajustará de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice de precios al consumidor en el período comprendido entre el último día del segundo mes anterior al de iniciación del ejercicio y el último día del mes anterior al del balance”.

Adicionalmente, este artículo indica que “los aumentos del capital propio ocurridos en el ejercicio, se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el índice mencionado en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del aumento y el último día del mes anterior al del balance”.

Por otra parte, “las disminuciones de capital propio ocurridas en el ejercicio se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación que haya experimentado el citado índice en el período comprendido entre el último día del mes anterior al del retiro y el último día del mes anterior al del balance. Los retiros personales del empresario o socio, los dividendos repartidos por sociedades anónimas y toda cantidad que se invierta en bienes o derechos que la ley excluya del capital propio, se considerarán en todo caso disminuciones de capital y se reajustarán en la forma

indicada anteriormente” (Ministerio de Hacienda, 1974).

Hasta el 31 de diciembre de 2019, el concepto de capital propio tributario sólo estaba contemplado en la circular N°100 del 19 de agosto de 1975 del Servicio de Impuestos Internos, que versa sobre la corrección monetaria, actualización permanente de los activos y pasivos de las empresas.

En 1975, se incorpora a la Ley de la Renta el artículo 41 denominado Corrección Monetaria, el cual reemplaza la Revalorización del Capital Propio que contemplaba el artículo 35 del mismo cuerpo legal.

Adicionalmente en el punto IV de la circular, se encuentra la forma de cómo determinar el Capital Propio Tributario.

En la actualidad la definición de capital propio tributario la encontramos en el número 10 del artículo segundo de la LIR, que fue incorporado por el artículo segundo número uno, letra c, de la ley 21.210 de 2020 como “el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, a valores tributarios, que posee una empresa. Dicho capital propio se determinará restando al total de activos que representan una inversión efectiva de la empresa, el pasivo exigible, ambos a valores tributarios. Para la determinación del capital propio tributario deberán considerarse los activos y pasivos valorados conforme a lo señalado en el artículo 41, cuando corresponda aplicar dicha norma.

Tratándose de una empresa individual, formarán parte del capital propio tributario los activos y pasivos del empresario individual que hayan estado incorporados al giro de la empresa, debiendo excluirse los activos y pasivos que no originen rentas gravadas en la primera categoría o que no correspondan al giro, actividades o

negocios de la empresa." (Ministerio de Hacienda, 2020).

Una interpretación deficiente de la normativa sea ésta a propósito o por ignorancia, implica infracciones y sanciones para los contribuyentes y otros obligados. Por esto, es necesario la descripción de lo contenido en el Código Tributario nacional sobre este tema.

Por otro lado, debemos mencionar algunas disposiciones transitorias para dar contexto a nuestro trabajo. El artículo tercero número once, letra i de la reforma de 2014, que habla sobre el régimen opcional de tributación sobre rentas acumuladas y retiros en exceso, se afirma sobre el impuesto que, los contribuyentes sujetos a la primera categoría sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1° de enero de 2013, y que al término del año comercial 2014 mantengan un saldo de utilidades no retiradas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, podrán optar por pagar a título de impuesto de esa ley, un tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre una parte de dichos saldos de utilidades, aplicando al efecto las siguientes normas:

a) El referido tributo se aplicará sobre aquella parte del saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2014, que el contribuyente opte por acoger al tratamiento tributario establecido en este artículo. Dicha opción podrá ejercerse durante el año comercial 2015, mediante la declaración y pago del impuesto a través del formulario que establezca para tales

efectos el Servicio de Impuesto Internos mediante resolución.

b) El impuesto que establece este artículo se aplicará con una tasa del 32%, hasta por aquella parte del saldo de las utilidades acumuladas que excedan del monto promedio anual del total de retiros, remesas o distribuciones que se hayan efectuado anualmente desde la empresa durante los años comerciales 2011, 2012 y 2013, o la parte de éstos que corresponda a los años comerciales de existencia efectiva de la empresa (Ministerio de Hacienda, 2020).

A partir del 1 de enero de 2016, según el artículo N°1 transitorio de la Ley 20.899, los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que hayan iniciado actividades con anterioridad al 1 de diciembre de 2015, y que al término de los años comerciales 2015 o 2016, según corresponda, mantengan un saldo de utilidades no retiradas, remesadas o distribuidas pendientes de tributación con los impuestos global complementario o adicional, determinadas conforme a lo dispuesto en la letra A), del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta, según su texto vigente a esa fecha, podrán optar por pagar a título de impuesto de esa ley, un tributo sustitutivo de los impuestos finales, sobre una parte o el total de dichos saldos de utilidades, aplicando al efecto lo dispuesto en el número 11, del numeral I.-, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N.º 20.780, con las siguientes modificaciones:

a) El referido tributo se podrá declarar y/o pagar durante el año 2016 y/o hasta el 30 de abril de 2017, sobre aquella parte del saldo de las utilidades tributables no retiradas o distribuidas al término del año comercial 2015 y/o 2016 respectivamente,

según corresponda.

b) No se aplicará la limitación que establecía la letra b), del número 1., del referido número 11, respecto de las utilidades que pueden sujetarse al pago de este impuesto especial. Por tanto, no se considerará para estos efectos el monto promedio anual total de los retiros, remesas o distribuciones que hayan efectuado los propietarios, comuneros, socios o accionistas de la empresa.

c) Con la declaración y pago del impuesto sustitutivo, las cantidades acumuladas que hayan completado su tributación se anotarán en el registro que establece el inciso primero, de la letra b), del número 3, de la letra A) del artículo 14 de la ley sobre Impuesto a la Renta según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, y éstas podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas en la oportunidad que se estime conveniente, con preferencia a cualquier otra suma y sin considerar las reglas de imputación que establezca la ley sobre Impuesto a la Renta vigente a la fecha del retiro, remesa o distribución. Los contribuyentes que paguen remesas al exterior abonen en cuenta o pongan a disposición estas cantidades, no deberán efectuar la retención de impuesto que establece el número 4, del artículo 74 de la ley sobre Impuesto a la Renta.

d) No se aplicará lo dispuesto en la letra i), del número 1.-, del número 11, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la ley N.º 20.780.

e) Las empresas, comunidades y sociedades que, desde el 1 de diciembre de 2015, a lo menos, se encuentren conformadas exclusivamente por personas naturales contribuyentes del impuesto global complementario, podrán aplicar la tasa que establece el número tres del referido número once (Ministerio de Hacienda, 2020).

El artículo vigésimo quinto transitorio, de la Ley 21.210, establece que “Los contribuyentes sujetos al impuesto de primera categoría sobre la base de un balance general según contabilidad completa, que al término del año comercial 2019 mantengan un saldo de utilidades tributables acumuladas que hayan sido generadas hasta el 31 de diciembre de 2016, conforme al numeral iii), letra b), N° 1, del numeral I.- del artículo tercero transitorio de la ley número 20.780, podrán optar por pagar a título de impuesto de la Ley sobre Impuesto a la Renta, un tributo sustitutivo de los impuestos finales con tasa de 30%, sobre una parte o el total de dicho saldo. Para estos efectos, se deberán aplicar las siguientes normas:

1. La opción para acogerse al tratamiento tributario establecido en este artículo, se podrá ejercer hasta el último día hábil bancario de diciembre de 2020, 2021 o hasta el último día hábil de abril de 2022, respecto de los saldos que se determinen al 31 de diciembre de 2019, 2020 y 2021, respectivamente. Se entenderá que la opción se ejerce con la declaración y pago simultáneo a través del formulario que, para estos efectos, establezca el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución.

Otra de las normas transitorias que el legislador incorporó, para que los contribuyentes puedan solucionar diferencias patrimoniales, está contenida en el artículo 32° transitorio de la ley 21.210, y establece una vía general para los contribuyentes que puedan determinar el origen de estas diferencias y una vía excepcional, para aquellos que se encuentren imposibilitados de establecer dicho origen, para el desarrollo de esta tesis, analizaremos la vía excepcional, que

especifica que en caso de que la empresa no pueda determinar el origen de las diferencias en la determinación del capital propio tributario, podrá optar por declarar y pagar un impuesto único y sustitutivo de 20% que se aplicará sobre las diferencias detectadas. La disposición transitoria establece que la cantidad que resulte gravada con el impuesto único establecido en el inciso anterior se anotará en el registro REX considerando el orden de imputación establecido en el artículo catorce de la Ley sobre Impuesto a la Renta que entró en vigencia a partir del primero de enero del presente año.

El impuesto a que se refiere esta letra se declarará y pagará en la forma señalada en el párrafo segundo de la letra a) de este artículo, y la cantidad pagada se rebajará del registro REX aludido en el párrafo precedente.

La diferencia de impuesto que se declare conforme con esta letra se entenderá devengada en el año en que el contribuyente optó por acogerse a este régimen.

Los requisitos copulativos para poder acogerse a esta norma transitoria son:

“Haber estado acogidos al régimen de la letra A) o B), del artículo 14 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”), vigente hasta el 31 de diciembre de 2019, y, por tanto, obligados a determinar su renta efectiva según contabilidad completa, y que a partir del 1° de enero de 2020 continúen sujetos a dicha obligación por haberse acogido al régimen de la letra A), del referido artículo 14 o al régimen del N° 3 de la letra D) de dicho artículo, ambos vigentes a la referida fecha.”

“Haber informado al Servicio de Impuestos Internos, en el año tributario 2019, a través del código 645 (CPT positivo) o código 646 (CPT negativo), del Recuadro N° 4 del respectivo Formulario 22, un CPT mayor o menor al que correspondía de

acuerdo a las normas dispuestas en el artículo 41 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2019.”

d) Excepciones a la presente disposición:

Lo establecido en este artículo no aplicará si, durante los 3 años calendarios anteriores a la rectificación del capital propio tributario, el contribuyente o sus propietarios: han sido sancionados, mediante sentencia firme y ejecutoriada, en virtud del artículo 97 números 4, 5, 7, 16, 20, 21 y 23 del Código Tributario o, cuando hubieran cometido una infracción tributaria que pueda ser sancionada con multa y pena privativa de libertad, y se persiga la aplicación de la multa respectiva y el cobro civil de los impuestos en virtud del inciso 3 del artículo 162 del Código Tributario o, tratándose de contribuyentes personas naturales, cuando hubieren sido formalizados o condenados por alguno de los delitos señalados en el artículo 27 de la ley N° 19.913 o, para contribuyentes respecto de los cuales se haya declarado judicialmente, mediante sentencia firme y ejecutoriada, la existencia de abuso o simulación, conforme al artículo 160 bis del Código Tributario.

Tampoco aplicará el régimen de este artículo a una empresa o sus propietarios que a la fecha de publicación de esta ley se encuentren en un proceso de recopilación de antecedentes, salvo que se declare no procedente continuar con dicho procedimiento por el Servicio de Impuestos Internos.

e) Instrucciones del Servicio de Impuestos Internos:

El Servicio de Impuestos Internos mediante resolución establecerá la forma de acreditar los ajustes que motivan la rectificación a que se refiere este artículo, y las concordancias con los valores acogidos al régimen establecido en el artículo

vigésimo quinto transitorio de esta ley, debiendo seguirse para estos efectos las reglas sobre determinación del capital propio tributario (Ministerio de Hacienda, 2020).

Siguiendo con el análisis, se considera relevante mencionar los regímenes y registros tributarios establecidos en el nuevo artículo 14, modificado en el artículo segundo N° 7 de la Ley de Impuesto a la Renta, a los cuales están sujetos los contribuyentes que se pueden acoger a la norma transitoria del artículo 32° de la Ley 21.210.

“Artículo 14.- Para aplicar los impuestos finales sobre las rentas o cantidades retiradas, repartidas, remesadas, o distribuidas por las empresas sujetas al impuesto de primera categoría, determinadas según el Título II, se aplicarán las siguientes reglas:

A) Rentas provenientes de empresas obligadas a declarar el impuesto de primera categoría según renta efectiva determinada con contabilidad completa.

1.- Régimen tributario de los propietarios de las empresas, afectos a los impuestos finales.

Los propietarios de empresas que declaren el impuesto de primera categoría con base en renta efectiva determinada con contabilidad completa, quedarán gravados con los impuestos finales sobre todas las cantidades que a cualquier título retiren, les remesen, o les sean distribuidas desde dichas empresas, en conformidad a las reglas del presente artículo y lo dispuesto en los artículos 54, número 1; 58, números 1) y 2); 60 y 62 de la presente ley, salvo que se trate de ingresos no constitutivos de

renta, rentas exentas de los impuestos finales, rentas con tributación cumplida o de devoluciones de capital y sus reajustes efectuados de acuerdo al número 7° del artículo 17.

Artículo 14 Letra A) N°2 “Los registros tributarios de las rentas empresariales que respondan a las empresas sujetas a estas disposiciones deberán efectuar y mantener el control de las cantidades declaradas según la clasificación de cada registro.

Para esto, la legislación analizada se caracteriza por; (a) Registro de Rentas Afectas a Impuesto o RAI, donde deberán registrar las rentas o cantidades que correspondan a la diferencia positiva, entre dos valores. Por una parte, (i) el valor positivo del capital propio tributario, y por otra, (ii) el saldo positivo de las cantidades que se mantengan en el registro REX, sumado al valor del capital aportado efectivamente a la empresa más sus aumentos y menos sus disminuciones posteriores, reajustado de acuerdo con la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el aporte, aumento o disminución y el mes anterior al del término del año comercial. Para estos efectos, si el capital propio fuese negativo, se considerará como valor cero. Para el cálculo de estas rentas, se sumarán al capital propio tributario que se determine los retiros, remesas o dividendos efectuados durante el ejercicio, reajustados de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor entre el mes anterior a aquel en que se efectúa el retiro, remesa o distribución y el mes anterior al término del año comercial, y el saldo negativo del registro REX” (Ministerio de Hacienda, 2020).

Artículo 14 D) N°3 “La Pyme acogida al régimen de esta letra D) podrá optar por

declarar su renta efectiva según contabilidad simplificada de acuerdo a lo establecido en el artículo 68, entre el 1 de enero y el 30 de abril del año en que ejerza dicha opción, la que se ejercerá en la forma y plazo que determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución. La Pyme que no ejerza dicha opción deberá llevar contabilidad completa en cuyo caso, la determinación de sus resultados tributarios se realizará igualmente conforme a lo establecido en esta letra D), mediante los ajustes que corresponda realizar. Aún en el caso que la Pyme opte por llevar contabilidad simplificada, podrá llevar contabilidad completa, sin que ello altere la determinación de sus resultados tributarios conforme a esta letra D).”

Artículo 14 Letra D) N°3 Letra g) “Estará liberada de mantener y preparar los registros de rentas empresariales establecido en las letras (a), (b) y (c) el número 2 de la letra A) de este artículo, salvo que perciba o genere rentas exentas de los impuestos finales, ingresos no constitutivos de renta o rentas con tributación cumplida. En este último caso, podrá eximirse de esta obligación en caso de que las modificaciones de capital, retiros o distribuciones y en general las operaciones que afecten el capital propio o los créditos respectivos se realicen mediante la emisión de documentos tributarios electrónicos según determine el Servicio de Impuestos Internos mediante resolución y de acuerdo a las reglas que se establecen a continuación. Si la empresa no emitiera los documentos electrónicos respectivos, la Pyme preparará y mantendrá los registros de rentas empresariales a que se refieren las letras (a), (c) y (d) del número 2 de la letra A) de este artículo, para lo cual considerará el capital propio tributario que se determine conforme a la letra (j) del número 3 de esta letra D). (Ministerio de Hacienda, 2020)

La Circular N°68 del 3 de noviembre del año 2010, cuya materia a abordar es el “Tratamiento tributario para los efectos de la L.I.R., de los Ingresos No Constitutivos de Renta, Rentas Exentas y Rentas Afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de único y de los costos, gastos y desembolsos imputables a cada uno de ellos.” El objeto de esta instrucción es el de “facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes y el ejercicio de las funciones fiscalizadoras de este Servicio, se ha estimado pertinente, a través de la presente Circular, referirse al tratamiento tributario que para los efectos de la Ley sobre Impuesto a la Renta, debe darse a los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y rentas afectas al Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único, y en particular, a los costos, gastos y desembolsos que les sean imputables.” (Ministerio de Hacienda, 2010)

A su vez esta circular en su punto número cinco sobre el tratamiento tributario de los costos, gastos y desembolsos imputables a INR, REX y RAIPCU, señala que para los efectos de la determinación de la RLI y del IDPC, conforme a lo dispuesto por la letra e), del N°1, del artículo 33; por el inciso 2°, del N°8, del artículo 17, y por el artículo 31, todos de la LIR, los costos, gastos y desembolsos que digan relación con INR, REX o RAIPCU, deben agregarse (sin reajuste) a dicha RLI, en la medida que la hayan disminuido. Lo anterior, puesto que, según los preceptos legales citados, tales costos, gastos y desembolsos, deben rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan. Para tales efectos, deberá procederse conforme a lo indicado en el N°2 anterior de esta Circular.

En caso de determinarse un agregado a la RLI, este no se afectará con la tributación establecida en el artículo 21, de la LIR, según se señala el N°7 siguiente.

En el número siete de esta misma circular sobre la improcedencia de la aplicación de las normas del artículo 21, de la LIR, a los costos, gastos y desembolsos rechazados por resultar imputables a INR, REX o RAIPCU. Se concluye que,

a) La norma legal establecida en la letra e), del N°1, del artículo 33, de la LIR, dispone que los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a INR o REX, se deben agregar a la RLI del IDPC, siempre que hayan disminuido la renta líquida declarada. Con esto, es evidente que la Ley sólo pretende reponer una rebaja que no corresponde deducir de la renta que debe quedar afectada a los impuestos generales.

Luego, ordena que dichas partidas se rebajen de los beneficios que los respectivos ingresos o rentas originan. Con ello, se establece un procedimiento tributario especial a seguir respecto de estos gastos, esto es, imputarlos a los ingresos o resultados de igual naturaleza. Esta situación es concordante con lo dispuesto en la letra b), del N° 3), de la letra A), del artículo 14, de la LIR, que establece una anotación separada de este tipo de ingresos en el Registro FUNT.

A las mismas conclusiones se llega respecto de las RAIPCU, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 17, N°8, inciso 2° y 3°, y 31, ambos de la LIR.

b) Por su parte, el artículo 21, de la LIR, dispone que todas aquellas partidas señaladas en el N°1, del artículo 33, del mismo texto legal, que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero, que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, deberán gravarse con los IGC o IA, tratándose de contribuyentes empresarios individuales o socios de sociedades de personas, y con el impuesto único de 35%, establecido en el inciso

3°, del referido artículo, en el caso de sociedades anónimas, contribuyentes del N° 1, del artículo 58 de la LIR, y sociedades en comanditas por acciones por la proporción que corresponda a sus socios accionistas.

De lo señalado se puede concluir que lo dispuesto en el artículo 21 comentado, busca evitar que no se paguen los impuestos finales que correspondan, mediante la deducción de ciertos gastos, retiros de especies o desembolsos de dinero, en cuanto no se cumplan los parámetros legales.

c) Por tanto, la LIR establece un tratamiento tributario especial para la imputación de los INR, REX o RAIPCU, así como de los costos, gastos y desembolsos destinados a producir este tipo de ingresos. Luego, también especifica la procedencia de la tributación consagrada en el artículo 21, de la LIR, y el objetivo que ésta persigue, el que consiste básicamente en evitar un menor pago de impuestos finales del que corresponda, situación que obviamente no se presenta en el caso de las partidas que sean imputables a los ingresos que la misma Ley califica como INR, REX o RAIPCU.

d) Por consiguiente, dichos desembolsos no pueden afectarse con la tributación que establece el artículo 21 ya citado. Cuando hayan sido imputados a ingresos o resultados distintos a los que corresponda de acuerdo a su naturaleza, deben ser debidamente reclasificados, para efectos tributarios, de acuerdo a lo expuesto en esta Circular.

Según lo mencionado anteriormente el capital propio tributario paso a ser un concepto fundamental para el cálculo de los impuestos finales, pero es importante destacar que a lo largo de la historia, éste último ha tenido distintas aplicaciones y

ha servido como base de cálculo para otras normas, tales como:

La determinación del pago de rentas municipales, “el valor por doce meses de la patente será de un monto equivalente entre el dos y medio por mil y el cinco por mil del capital propio de cada contribuyente, la que no podrá ser inferior a una unidad tributaria mensual ni superior a ocho mil unidades tributarias mensuales. Sin perjuicio del ejercicio de la facultad municipal, se considerará la tasa máxima legal para efectos de calcular el aporte al Fondo Común Municipal, que corresponda realizar a las municipalidades aportantes a dicho Fondo por concepto de las patentes a que se refiere el artículo precedente.”

“Para los efectos de este artículo se entenderá por capital propio el inicial declarado por el contribuyente si se tratare de actividades nuevas, o el registrado en el balance terminado el 31 de diciembre inmediatamente anterior a la fecha en que deba prestarse la declaración, considerándose los reajustes, aumentos y disminuciones que deben practicarse de acuerdo con las normas del artículo 41.- y siguientes de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el Decreto Ley N° 824.-, de 1974. Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso primero de este artículo, el Servicio de Impuestos Internos aportará por medios electrónicos a cada una de las municipalidades que corresponda, dentro del mes de mayo de cada año, la información del capital propio declarado, el rol único tributario y el código de la actividad económica de cada uno de los contribuyentes.” (Ministerio de Hacienda, 1979).

También es utilizado como base para la aplicación de multas especificadas en el artículo noventa y siete número seis del Código Tributario, que indica que, “la no

exhibición de libros de contabilidad o de libros auxiliares y otros documentos exigidos por el Director o el Director Regional de acuerdo con las disposiciones legales, la oposición al examen de los mismos o a la inspección de establecimientos de comercio, agrícolas, industriales o mineros, o el acto de entrabar en cualquiera forma la fiscalización ejercida en conformidad a la ley, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

El que incumpla o entrobe la obligación de implementar y utilizar sistemas tecnológicos de información conforme al artículo 60 ter, con una multa de hasta 60 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 15% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción. En caso de que el contribuyente no esté obligado a determinarlo o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 a 5 unidades tributarias anuales.

Los contribuyentes autorizados a sustituir sus libros de contabilidad por hojas sueltas llevadas en forma computacional y aquellos autorizados a llevar sus inventarios, balances, libros o registros contables o auxiliares y todo otro documento de carácter tributario mediante aplicaciones informáticas, medios electrónicos u otros sistemas tecnológicos, que entraben, impidan o interfieran de cualquier forma la fiscalización ejercida conforme a la ley, con una multa de hasta 30 unidades tributarias anuales, con un límite equivalente al 10% del capital efectivo determinado al término del año comercial anterior a aquel en que se cometió la infracción. En caso de que el contribuyente no esté obligado a determinarlo o no sea posible hacerlo, la multa a aplicar será de 1 unidad tributaria anual.”

Por otra parte, el mismo artículo en su numeral dieciséis señala que “la pérdida o inutilización no fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, se sancionará de la siguiente manera:

a) Con multa de una unidad tributaria mensual a veinte unidades tributarias anuales, la que, en todo caso, no podrá exceder de 15% del capital propio; o

b) Si los contribuyentes no deben determinar capital propio, resulta imposible su determinación o aquél es negativo, con multa de media unidad tributaria mensual hasta diez unidades tributarias anuales.

Se presumirá no fortuita, salvo prueba en contrario, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero, cuando se dé aviso de este hecho o se lo detecte con posterioridad a una notificación o cualquier otro requerimiento del Servicio que diga relación con dichos libros y documentación. Además, en estos casos, la pérdida o inutilización no fortuita se sancionará de la forma que sigue:

a) Con multa de una unidad tributaria mensual a treinta unidades tributarias anuales, la que, en todo caso, no podrá exceder de 25% del capital propio; o

b) Si los contribuyentes no deben determinar capital propio, no es posible determinarlo o resulta negativo, la multa se aplicará con un mínimo de una unidad tributaria mensual a un máximo de veinte unidades tributarias anuales.

La pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos mencionados en el inciso primero materializada como procedimiento doloso encaminado a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el

impuesto, será sancionada conforme a lo dispuesto en el inciso primero del N.º 4º del artículo 97 del Código Tributario.

En todos los casos de pérdida o inutilización, los contribuyentes deberán:

a) Dar aviso al Servicio dentro de los 10 días siguientes, y b) Reconstituir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije el Servicio, plazo que no podrá ser inferior a treinta días. El incumplimiento de lo previsto en el inciso anterior será sancionado con multa de hasta diez unidades tributarias mensuales.

Para los efectos previstos en los incisos primero y segundo de este número, se entenderá por capital propio el definido en el artículo 41, Nº1º, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, vigente al inicio del año comercial en que ocurra la pérdida o inutilización.

En todo caso, la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad suspenderá la prescripción establecida en los incisos primero y segundo del artículo 200, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio” (Ministerio de Hacienda, 1974).