



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

TESIS PARA OPTAR AL
GRADO DE MAGÍSTER EN
TRIBUTACIÓN

Alumna:

Valeska Lizana Riquelme

Profesor Guía

Miguel Ángel Ojeda

PARTE II

6 de abril de 2021

Santiago

TABLA DE CONTENIDOS

4. Desarrollo del contenido.....	1
4.1 Cuadratura Patrimonial	1
4.1.1 Razonabilidad del Capital Propio Tributario	2
4.1.2 Registro tributario de rectificación del CPT:.....	6
4.2 Análisis de los Subtemas	7
4.2.1 La adopción de esta norma voluntaria, especialísima y rebajada del pago del 20%, podría generar una aplicación arbitraria o incorrecta de algunos contribuyentes, con la intención de obtener beneficios provenientes de las diferencias de cálculo producto de una tasa de impuesto menor a la que le hubiera correspondido.	7
4.2.2 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, para afectarse potencialmente con los impuestos global complementario o adicional.	15
4.3 Conclusiones.....	24
4.4 Bibliografía	27

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Formula Razonabilidad del CPT.....	4
Tabla 2 Recuadro 14 F22 AT 2021	5
Tabla 3 Caso 1 Subtema I.....	9
Tabla 4 Caso 2 Subtema I.....	11
Tabla 5 Caso 2 Subtema I.....	11
Tabla 6 Caso 2 Subtema I.....	12
Tabla 7 Caso 2 Subtema I.....	12
Tabla 8 Caso 3 Subtema I.....	13
Tabla 9 Caso 1 Subtema II.....	20
Tabla 10 Caso 1 Subtema II.....	21
Tabla 11 Cuadro Comparativo Caso 1 Subtema II.....	23

ABREVIATURAS

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

AT: Año Tributario

RLI: Renta Líquida Imponible

F22: Formulario de Declaración de Impuesto a la Renta

RESUMEN EJECUTIVO

En el capítulo 1 de esta investigación se presenta la introducción al tema a desarrollar, para dar paso al capítulo 2 que contiene el problema a analizar. Seguidamente se describe la hipótesis a comprobar, los objetivos, las preguntas de investigación y las limitaciones que se han presentado para llevarlo a cabo.

El capítulo 3 contiene el marco teórico que respalda esta investigación. En primer lugar, se presenta una reseña del Decreto Ley N°824, más conocido como Ley de Impuesto a la Renta o LIR, en específico donde dice relación al artículo n°41 de ésta y que contiene el concepto de capital propio que se desarrolla en este texto. Para continuar, se desarrolla el objeto de la reforma tributaria de 2014, la cual se creó principalmente con el propósito de contribuir financieramente a la mejora de la educación nacional. Lo anterior se complementa con la comparación y modificación posterior a través de la Ley N.º 20.899. Para finalizar esta sección se realiza el análisis de la nueva Ley de Modernización Tributaria N.º 21.210, la cual propone avanzar hacia un sistema tributario más moderno, con el objeto de entregar a los contribuyentes mayor certeza jurídica y de paso que contribuya a la disminución de la burocracia y los posibles espacios de arbitrariedad.

En el capítulo 4 se desarrollan y profundizan los temas planteados con anterioridad y finalmente, se concluye la investigación y se da paso a la bibliografía utilizada.

4. Desarrollo del contenido

A continuación, se desarrollan y complementan definiciones de términos utilizados anteriormente, con el fin de profundizar en la comprensión de ellos y dar sustento argumentativo a esta investigación. Por lo anterior, es necesario entender el sentido que ha querido darle el legislador a esta norma para su incorporación en la ley observada. Para comenzar se explica la implicancia y definición de una cuadratura patrimonial.

4.1 Cuadratura Patrimonial

Es una metodología que entrega una visualización de todos los aumentos y disminuciones patrimoniales que han ocurrido durante un ejercicio y que afectaron al CPT. Junto con lo anterior, las pruebas de razonabilidad y cuadratura patrimonial son pruebas sustantivas de auditoría que se utilizan para determinar la consistencia de la RLI, la profundidad de una revisión o auditoría, movimientos que no han pasado por resultado, entre otras (Centro de Estudios Tributarios , 2015).

Es necesario señalar que a la fecha no existe una norma que obligue a realizar este procedimiento, ya que es una técnica de auditoría que utilizan los expertos para sustentar la determinación de los resultados tributarios. Sin embargo, el SII en el AT 2017 incorpora el código 1023 en el Formulario 22¹ de Declaración de Renta para que los contribuyentes informen el resultado obtenido de la aplicación de la cuadratura patrimonial.

¹ Formulario que contiene la declaración de rentas anuales y que debe ser presentada al Servicio de Impuestos Internos por empresas y personas, con el fin de cumplir con sus obligaciones tributarias (Servicio de Impuestos Internos, 2020).

$$\text{CPT} = \text{CAPITAL PAGADO} + \text{UTILIDADES TRIBUTABLES} + \text{UTILIDADES NO TRIBUTABLES}$$

La técnica que se utiliza para comprobar esta cuadratura patrimonial es la razonabilidad del capital propio, la cual se expone a continuación:

4.1.1 Razonabilidad del Capital Propio Tributario

Es un método de cálculo en el cual se establece si el CPT presentado al cierre de un ejercicio es o no razonable respecto del CPT, conforme a las variaciones patrimoniales positivas o negativas sufridas durante el ejercicio, este cálculo solo obedece a una técnica matemática. Complementando lo anterior, la razonabilidad es una de las principales herramientas de auditoría tributaria que se utilizan para determinar la consistencia de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, entendiendo que este concepto es el más importante y más difícil de controlar en el CPT.

Este método, es usado por la autoridad tributaria, en la cual a través de información que proporcionan los contribuyentes en su F22, con la cual el SII puede llegar a establecer si existen diferencias que pudieran ser no razonables, por lo tanto, proceder a observar dicha declaración de renta, y solicitar al contribuyente que aporte antecedentes que pudieran justificar las desviaciones determinadas (Valenzuela, 2021).

Según Francisco Lucero García, autor del libro “Razonabilidad del Capital Propio”, se establece que en general existen tres razones que podrían generar diferencias en esta cuadratura:

Diferencias de valorización tributaria por arrastre en cuentas en el balance:

Cuando existe una diferencia en la valorización financiera en cuentas entre su balance y el valor tributario de las mismas en el saldo inicial, este se encontrará distorsionado y la razonabilidad del capital propio tributario no cuadrará.

Diferencias en denominación tributaria de cuentas en el balance, o cambios en el criterio de reconocimiento contable:

Cuando existe una incorrecta denominación tributaria entre un ejercicio comercial y su ejercicio posterior, en cuanto, a la naturaleza de una cuenta, ya sea intangible, nominal, transitoria y/o de orden, o bien, existe una incorrecta denominación diferente sobre la exigibilidad de una cuenta de pasivo exigible en su balance en el ejercicio anterior o actual, la razonabilidad del capital propio tributario no cuadrará.

Registros contables contra cuentas patrimoniales:

Cualquier registro contable efectuado contra el patrimonio generará distorsiones en el capital propio tributario, las cuales son identificables al realizar un análisis de cuentas patrimoniales, sobre saldos (García, 2020).

A continuación, se presenta la fórmula para determinar la razonabilidad del capital propio tributario que utiliza la autoridad tributaria:

	Concepto	AT
(+)	Capital Propio Tributario Inicial Positivo	Anterior
(-)	Capital Propio Tributario Inicial Negativo	Anterior
(+)	Aumento de capital	Vigente
(-)	Disminuciones de capital	Vigente
(+)	C.M. Capital Propio	Vigente
(+)	Resultado Régimen A	Vigente
(+)	Resultado Régimen B	Vigente
(-)	Resultado negativo	Vigente
	Gastos rechazados no afectos al artículo 21	
(-)	Intereses reajustes y multas fiscales	Vigente
(-)	Pago de impuesto a la renta	Anterior
(-)	Pago de Impuesto único art. 21° 40%	Anterior
(-)	Pago de Impuesto voluntario	Anterior
(-)	Reajuste art. 72°	Anterior
(-)	Beneficio Art. 14 TER letra C	Vigente
	Utilidades percibidas	
(+)	Retiros	Vigente
(+)	Dividendos	Vigente
(+)	Ingresos no renta	Vigente
	Distribuciones del año	
(-)	Retiro realizados actualizados	Vigente
(-)	Dividendos realizados actualizados	Vigente
	Otros	
+/-	Ajustes al resultado acumulado	Vigente
(+)	Pérdida Tributaria de arrastre	Vigente
=	Capital Propio según razonabilidad	
=	Capital Propio determinado	Vigente
	Diferencia	

Tabla 1 Formula Razonabilidad del CPT

Es importante destacar que al realizar la razonabilidad podemos estar validando que nuestro CPT está bien determinado, toda vez que al restar ambos valores la diferencia debe ser “cero”.

Respecto a la razonabilidad, queremos destacar que el SII, incluyó dicho cálculo en el F22 del AT2021 recuadro N°14 para las empresas acogidas al régimen del artículo 14 A, vigente desde el 01 de enero de 2020. Esto quiere decir, que cada

contribuyente deberá realizar el cálculo de la razonabilidad e informar al SII, a través de dicho formulario.

El cuadro a completar es el siguiente:

RECUADRO N° 14: RAZONABILIDAD CAPITAL PROPIO TRIBUTARIO		(ART . 14 LETRA A) LIR)	
Capital propio tributario positivo inicial	1145		+
Capital propio tributario negativo inicial	1146		-
Corrección monetaria capital propio tributario inicial	1177		+
Aumentos (efectivos) de capital del ejercicio, actualizados	893		+
Disminuciones (efectivas) de capital del ejercicio, actualizadas	894		-
Renta líquida imponible afecta a IDPC del ejercicio	1694		+
Pérdida tributaria del ejercicio al 31 de diciembre	1695		-
Pérdidas de ejercicios anteriores (art. 31N°3 LIR)	1696		+
Rentas exentas del IDPC e ingresos no renta (positivo), generados por la empresa en el ejercicio	1178		+
Pérdida por rentas exentas del IDPC e ingresos no renta del ejercicio	1179		-
Retiros o dividendos percibidos en el ejercicio por participaciones en otras empresas	1180		+
Utilidades percibidas afectas a impuestos finales imputadas a la pérdida tributaria del ejercicio	1181		-
Remesas, retiros o dividendos repartidos en el ejercicio, reajustados	1182		-
Partidas del inciso primero no afectas al IU de tasa 40% y del inciso segundo del art. 21 LIR, reajustados	1697		-
Aumentos del ejercicio (por reorganizaciones)	1186		+
Disminuciones del ejercicio (por reorganizaciones)	1187		-
Ingreso diferido por cambio de régimen	1700		-
Crédito total disponible imputable contra impuestos finales (IPE), del ejercicio	1188		-
Incentivo al ahorro según art . 14letra E) LIR	1701		+
Base del IDPC voluntario según art . 14letra A) N° 6 LIR	1702		+
Otras partidas a agregar	1189		+
Otras partidas a deducir	1190		-
Capital propio tributario positivo	645		=
Capital propio tributario negativo	646		=

Tabla 2 Recuadro 14 F22 AT 2021

4.1.2 Registro tributario de rectificación del CPT:

El artículo 32 Transitorio, establece que el SII, mediante una resolución, deberá establecer la forma de acreditar los ajustes que motivan la rectificación.

Según la circular sin número, analizada en esta investigación y que a la fecha aún se encuentra en redacción, en el punto 3.3, establece que el contribuyente que se acoja al régimen opcional y transitorio de rectificación del CPT, deberá mantener un registro denominado “Registro tributario de rectificación del CPT, conforme al artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley N° 21.210”. En la circular en redacción del SII, también se establece que este servicio mediante resolución entregará las directrices de los registros, el que a lo menos deberá contener, los siguientes antecedentes:

- Año comercial y tributario de origen de la diferencia, en el evento que resulte posible determinar dicho origen.
- CPT declarado, rectificado y diferencia determinada.
- RLI declarada, reprocesada y diferencia determinada.
- Monto del IDPC determinado sobre la diferencia de RLI determinada.
- Reajuste del artículo 72 de la LIR y reajuste del inciso 1°, del artículo 53 del CT, determinados por AT.
- IDPC determinado a abril de 2020 o 2021.

Este registro, que tendrá el carácter de declaración jurada simple, deberá ser firmado por el contribuyente, su representante legal o habilitado para tales efectos

y deberá estar a disposición del SII por medios electrónicos o físicos cuando éste lo requiera, sin perjuicio de lo señalado en el apartado 5, es decir el SII debe emitir la resolución establecida por Ley.

4.2 Análisis de los Subtemas

En las siguientes páginas se demuestra y da sustento a lo planteado en la primera parte de esta investigación:

4.2.1 La adopción de esta norma voluntaria, especialísima y rebajada del pago del 20%, podría generar una aplicación arbitraria o incorrecta de algunos contribuyentes, con la intención de obtener beneficios provenientes de las diferencias de cálculo producto de una tasa de impuesto menor a la que le hubiera correspondido.

En la circular que estuvo en consulta hasta el 27 de abril de 2020 **que aún no ha sido publicada por el SII** llamada “Rectificación Capital Propio” en su apartado 3.2 indica:

“Si producto de la rectificación establecida en el artículo trigésimo segundo transitorio de la Ley, la empresa fuente determina un menor o un mayor CPT al 31 de diciembre de 2018 y se encuentra imposibilitada materialmente de establecer el origen de dicha diferencia, esto es, carece de antecedentes fidedignos que acrediten la o las partidas que ocasionan en la determinación del CPT tal diferencia, podrá excepcionalmente optar por declarar y pagar un impuesto único y sustitutivo (en adelante, “IUS”), de tasa 20%.

La base imponible del referido impuesto estará conformada por la diferencia entre el CPT informado en el código 645 o en el código 646 del F22 del año tributario 2019 y el nuevo CPT determinado al 31 de diciembre de 2018.

El IUS se entenderá devengado en el año comercial en que la empresa fuente optó por su aplicación, esto es, en el año comercial 2020 o 2021.

El referido impuesto se declarará y pagará en la forma señalada en el literal ii., de la letra a), del apartado 3.1.1 precedente y, atendido su carácter de único y sustitutivo, no procederá deducción alguna en contra del citado tributo. Así, por ejemplo, no procederá deducir del IUS el crédito por IDPC, ni ningún otro crédito”.

4.2.1.1 Desarrollo de Casos Subtema I

Con el fin de explicar las conclusiones que derivan de este trabajo de investigación y demostrar la hipótesis desarrollada se expondrán a continuación algunos casos prácticos:

Supuestos iniciales:

En el caso 1, y para efectos académicos, no se consideró el reajuste a la diferencia indeterminada estipulados en Artículo 72 de la LIR y en el Artículo 53 del CT.

Para todos los efectos los contribuyentes cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 32 transitorio de la Ley 21.210.

Caso 1

Antecedentes

La empresa XZ Ltda. constituida el 01 de enero de 2017 y acogida el 31 de diciembre de 2019 a las normas contempladas en la letra B), del artículo 14, y a

contar del 01 de enero de 2020 a las normas expuestas en letra A), del artículo 14 presenta la siguiente información:

Durante el periodo comercial 2019, la empresa detecta en una revisión del CPT, una diferencia no justificada que tuvo efecto sobre la base imponible del IDPC y por consecuencia en el cálculo del CPT, declarado en el código 645 del F22 del AT 2019, por lo que, en el AT2020, la empresa opta por acogerse al Artículo 32 Transitorio y pagar la tasa única del 20%.

A continuación, en el Cuadro 1 visualizaremos el efecto de pagar una tasa menor de IDPC, y no la que correspondía originalmente, por las utilidades del periodo analizado y en paralelo el Cuadro 2 con los montos determinados correctamente y afectos a la tasa según régimen general.

Cuadro 1: Tasa menor de IDPC

Cuadro 2: Tasa régimen general

Empresa determino erroneamente RLI				Empresa determino correctamente RLI			
AT 2019				AT 2019			
RENTA LIQUIDA IMPONIBLE AL 31/12/2018				RENTA LIQUIDA IMPONIBLE AL 31/12/2018			
Resultado Según Balance			250.000.000	Resultado Según Balance			300.000.000
Se agrega:				Se agrega:			
	15.000.000			Provision de Vacaciones del Perido	15.000.000		
Provision de Vacaciones del Perido	25.000.000			Estimación Deudores Incobrables	25.000.000		
Estimación Deudores Incobrables	5.000.000			Provision Bono Ventas Segundo Semestre	5.000.000		
Provision Bono Ventas Segundo Semestre				Sub Total			345.000.000
Sub Total			295.000.000	Sub Total			345.000.000
Se deduce:				Se deduce:			
CM Ajuste Neto		-520.000		CM Ajuste Neto		-520.000	
Sub Total			294.480.000	Sub Total			344.480.000
Renta liquida imponible al 31 de Diciembre de 2019			294.480.000	Renta liquida imponible al 31 de Diciembre de 2019			344.480.000
Monto indeterminado a nivel de RLI	50.000.000	20%	10.000.000	Impuesto 1era Categoria		27%	93.009.600
Tasa IDPC del Periodo		27%	79.509.600	Total a Pagar			93.009.600
Total a Pagar			89.509.600				

Tabla 3 Caso 1 Subtema I

En esta simple comparación es posible determinar que un mismo contribuyente se está beneficiando al proceder incorrectamente en la determinación de su CPT, este último podría aludir a una diferencia de la que no posee antecedentes, y esa diferencia sí corresponder a utilidades afectas a IDPC. De esta manera el contribuyente estaría disminuyendo el pago de sus impuestos al acogerse a esta norma transitoria, en contraposición a un contribuyente que sí incorporó y declaró correctamente sus montos.

Caso 2

Antecedentes

La empresa XY S.A. informó un CPT mayor en el código 645 del F22 en el AT 2019, implicando una mayor RLI. Se decide acoger de manera voluntaria el régimen transitorio y opcional dispuesto en el artículo trigésimo segundo transitorio, en el F22 del AT 2020.

La empresa XY S.A. inició actividades el 2015 y está sujeta a las normas de la letra A) del artículo 14, vigente a contar del 01 de enero de 2020. Sin embargo, desde el primero de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2019 se encontraba sujeta a las normas de Renta Semi Integrada. Con el ánimo de acogerse de manera voluntaria a este régimen transitorio y opcional del F22 del AT 2020 presenta la siguiente información:

La empresa requiere solucionar diferencias del CPT y se acoge a la regla general del artículo 32 transitorio ya que conoce de dónde proviene el error en el cálculo, el cual en este caso es por el no reconocimiento de un pasivo exigible.

AT 2018:	
Capital propio tributario declarado en código 645 F22 (año comercial 2017)	260.800.000
Capital propio tributario rectificado, según propuesta de rectificatoria (F22)	215.800.000
Diferencia determinada producto de una sub-declaración de un pasivo exigible tributario	45.000.000
RLI	
AT 2018	38.950.000

Tabla 4 Caso 2 Subtema I

Determinación IDPC Form 22 del AT2020			
Determinación del ajuste en la RLI:	Diferencias CPT	Factores %	Año Comercial 2017
(+) Renta Líquida Imponible declarada			38.950.000
(+) Corrección monetaria al 31.12. 2018	45.000.000	2,8%	1.260.000
(=) RLI determinada con ajuste			40.210.000
(+) Ajuste determinado por CMT			1.260.000
(=) IDPC para el At 2018		27%	340.200
(+) Reajuste artículo 72 de la LIR: AT 2019		0,50%	1.701
(=) IDPC determinado abril de AT(s) 2018 y 2019			341.901
(+) Reajuste inciso 1 ° del art. 53 CT a diciembre de 2019		2,70%	9.231
(=) IDPC determinado a diciembre de 2019			<u>351.132</u>

Tabla 5 Caso 2 Subtema I

La empresa decide entonces acogerse al Artículo 32 transitorio para solucionar estas diferencias, pero a la tasa única del 20% (contribuyente se encuentra imposibilitado de determinar la diferencia)

Formulario 22 AT 2020		
Determinación de IU:	Tasa	Año Comercial
<u>Diferencias de CPT</u>		
(+) Capital propio tributario declarado en código 645 F22 (año comercial 2018)		260.800.000
(-) Nuevo Capital propio tributario rectificado al 31.12.2018		-215.800.000
(=) Diferencia CPT informado en código 645 del at 2019		45.000.000
(=) IUS determinado a pagar AT(s) 2020 o 2021	20%	9.000.000

Tabla 6 Caso 2 Subtema I

AT 2018:	
Capital propio tributario declarado en código 645 F22 (año comercial 2017)	260.800.000
Capital propio tributario rectificado, según propuesta de rectificatoria (F22)	215.800.000
Diferencia determinada producto de una sub-declaración de un pasivo exigible tributario	45.000.000

Tabla 7 Caso 2 Subtema I

Comentarios

En ambos ejemplos podemos observar que existe la misma diferencia a nivel de CPT, en el supuesto de que, en ambos casos, esta diferencia afectó la determinación de la RLI. El acto de reconocer dónde se encuentra esta diferencia implicaría un pago de impuesto menor en comparación a la otra situación en la que la empresa se ve imposibilitada de determinar dicha diferencia.

Caso 3

Antecedentes

La empresa ZZZ Ltda., constituida el 01 de enero de 2015 acogida el 31 de diciembre 2019 a las normas contempladas en la letra B) del artículo 14 y a contar desde el 01 de enero de 2020 a las normas expuestas en letra A) del artículo 14, tiene un error en el cálculo del CPT, para este caso se considera que esta última tiene pagado el IDPC.

Informacion Contable	
Banco	12.000.000
Capital	12.000.000
----- x -----	
Materiales	8.000.000
Proveedores	8.000.000
----- x -----	
Banco	25.000.000
Ventas	25.000.000
----- x -----	

RLI del Ejercicio	
Resultado según Balance	25.000.000
Agregados	0
Deducciones	0
Renta Liquida Imponible	25.000.000

Determinacion CPT	
Total Activos	45.000.000
Menos:	
Valores INTO	
Menos:	
Pasivo Exigible	(8.000.000)
CPT Final	37.000.000

Impuesto Único Art. 32 Letra d) Transitorio	
CPT correctamente determinado	37.000.000
CPT erroneo informado	(8.000.000)
Base Imponible (20%)	29.000.000
IUS 20%	5.800.000

Cuadratura Patrimonial	
CPT Inicial	12.000.000
CPT Final	37.000.000
Diferencia	25.000.000

Codigo 645 Formulario 22	8.000.000
--------------------------	-----------

Tabla 8 Caso 3 Subtema I

Comentarios

Este caso es representativo de los numerosos errores que se generan a nivel de registros y no necesariamente constituyen errores patrimoniales que no incluyen estas diferencias en la base imponible. Es decir, en este caso lo que ha ocurrido es que al determinar el CPT se ha cometido un error de procedimiento en su determinación, pero que no significa que las diferencias que se pretenden gravar no estén formando parte de éste.

Ahora bien, en este caso, es posible visualizar que la norma no tiene un sustento incuestionable, dado que el legislador se basa únicamente en la información que se indicó en el F22 tomando en consideración que para este caso el IDPC por la

diferencia a nivel de CPT ya se encuentra pagado. Esto quiere decir, que los aumentos y disminuciones de CPT quedan incluidos en el Patrimonio de la empresa, el cual es la base sobre la que se calcularán los impuestos. En relación a esto último, esperamos que con la introducción del recuadro N°14 al F22, estos casos ya no debiesen generarse, dado que en el mismo se deberá registrar partida por partida hasta lograr la cuadratura final.

Adicionalmente, entendemos que esta norma se encuentra circunscrita dentro de los plazos de prescripción estipulados en el artículo N°200 del CT, por lo que, si esta diferencia no se encuentra dentro de estos plazos, los últimos tres periodos, estaría declarando una diferencia y pagando este IU del 20% no estando obligado a hacerlo. Además, podría estar utilizando una tasa significativamente más alta de la que le hubiera correspondido, si esta diferencia fuese de períodos en que la tasa fue menor.

Continuando con el desarrollo de la investigación, se analizará el segundo subtema antes planteado:

4.2.2 La incorporación al registro REX de la diferencia sometida al pago del impuesto, atentaría contra la equidad tributaria, dado que los contribuyentes que incorporaron correctamente estas cantidades las debieron llevar al RAI, para afectarse potencialmente con los impuestos global complementario o adicional.

Según la circular (sin número), analizada de la “Rectificación del capital propio tributario”, documento que aún se encuentra en proceso de redacción por la autoridad tributaria, se establece lo siguiente:

“La cantidad que resulte gravada con el IUS se anotará en los ingresos con tributación cumplida del registro REX establecido en la Letra c del N°2 de la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente a partir del 1 de enero de 2020, al término del año comercial en que se produzca la rectificación del CPT de la empresa fuente, esto es, al 31 de diciembre de 2020 o 2021, y la cantidad pagada por concepto de dicho impuesto se rebajará del referido registro antes de las imputaciones que correspondan efectuar al mismo. En consecuencia, el desembolso asociado al pago del IUS no podrá deducirse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible afecta a IDPC del año comercial 2020 o 2021, según corresponda, de acuerdo a lo dispuesto en la letra e), del N° 1, del artículo 33 de la LIR.”

Para una mejor comprensión de lo establecido en el artículo 14 de la LIR, respecto al registro de la diferencia afecta al 20% y el impuesto pagado, es importante dar a conocer la nueva estructura del registro REX vigente desde el primero de enero de

2020 según la Circular nro.73 del SII emitida con fecha 22 de diciembre de 2020.

En el registro REX debemos anotar al término de cada año comercial todas las rentas o cantidades que no estarán afectas a I.F. al momento de su retiro, distribución o remesa. Estas cantidades se han clasificado en tres grupos:

1.- Rentas con tributación cumplida: Rentas que fueron gravadas con los impuestos a la renta, sin tener pendiente su tributación con I.F.

2.- Rentas Exentas: Rentas exentas de los impuestos finales

3.- Ingresos No Renta: Rentas que una norma legal las califica como ingreso no renta, por lo tanto, no están afectas a impuestos.

En esta oportunidad se profundizará en el primer grupo, puesto que es aquí donde se registrarán las cantidades que estarán afectas a la tasa del 20%, pero que según la Circular 73 del SII del 22 de diciembre de 2020, debemos considerar las siguientes reglas en el orden que se describen a continuación:

Rentas con tributación cumplida:

- a) Rentas que deben ser retiradas, distribuidas o remesadas en primer lugar.
- b) Rentas que pueden ser retiradas, distribuidas o remesadas, cuando el contribuyente lo requiera.
- c) Rentas sin prioridad en su orden de imputación

En lo que a esta investigación respecta, se considerará la letra c) de las Rentas con tributación cumplida.

La letra c) del párrafo anterior, establece que: Las rentas con tributación cumplida sin prioridad en su orden de imputación, son aquellas rentas que la LIR u otro cuerpo legal, no les otorga una prioridad especial cuando son retiradas, distribuidas o remesadas, esto quiere decir que se deben someter al orden de imputación establecido en la LIR en su artículo 14 letra A N°4 (Subdirección Normativa Impuestos Directos, 2020).

Dentro de estas rentas se encuentran las siguientes:

- Rentas percibidas desde empresas sujetas a tributación según contrato.
- **La diferencia en la determinación del CPT gravada, por opción del contribuyente, con tasa 20% según el artículo 32 transitorio de la Ley 21.210.**
- Rentas percibidas por empresarios individuales desde empresas acogidas al artículo 14 D N°8.

En resumen, las cantidades pagadas por diferencias en el CPT por opción del contribuyente cuando se acojan al artículo 32 transitorio de la Ley 21.210, deberán registrarse en las “Rentas con tributación cumplida sin orden de prioridad”, por lo que podrán ser retiradas, distribuidas o remesadas, conforme se agoten los registros que le antecedan.

Una vez identificado el registro y tratamiento de la diferencia afecta al IUS, es importante tener presente que la circular sin número rectoria del CPT, establece que el IUS debe ser imputado a la renta que lo generó, y por lo tanto, en la RLI deberá ser tratado como un agregado. Respecto a esto, el artículo N°33 letra e) N°1 de la LIR, establece lo siguiente:

Artículo N°33.- Para la determinación de la renta líquida imponible, se aplicarán las siguientes normas:

1.- Se agregarán a la RLI, siempre y cuando la disminuyeran, las partidas que se indican a continuación:

e) Los costos, gastos y desembolsos que sean imputables a ingresos no reputados renta o rentas exentas, los que deberán rebajarse de los beneficios que dichos ingresos o rentas originan.

4.2.2.1 Desarrollo de Casos Subtema II

A continuación, se desarrolla un ejercicio con distintas situaciones. La primera se refiere a un contribuyente que no posee diferencias en su CPT, versus un contribuyente que realiza un recálculo del CPT y decide acogerse al artículo 32 transitorio, puesto que ve la oportunidad de generar rentas exentas por las cuales no deberá tributar con IGC o IA, al momento de la remesa, retiro o distribución.

Caso 1

Sociedad El Cerro I:

Contribuyente que al 31 de diciembre de 2018 estaba acogido a las normas del artículo 14 B, determina correctamente su CPT y genera al final del periodo un RAI el cual estará disponible para futuras distribuciones. En el año comercial 2020 la sociedad está sujeta al régimen tributario del artículo 14 A, según la Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020.

Sociedad El Cerro II:

Contribuyente que al 31 de diciembre de 2018 estaba acogido a las normas del artículo 14 B, determina un CPT con error el cual es detectado en el AT2020. El contribuyente no tiene información respecto a que podría corresponder dicha diferencia, por lo que decide optar por acogerse al artículo 32 transitorio de la Ley 21.210. En el año comercial 2020 la sociedad está sujeta al régimen tributario del artículo 14 A, según la Ley N° 21.210 del 24 de febrero de 2020.

Antecedentes:

1.- Sociedad El Cerro I, no posee errores en su determinación de impuestos. Con fecha 10 de diciembre del año 2020 realizó una distribución de utilidades de \$2.000.

2.- Sociedad El Cerro II, realizó una nueva determinación de su CPT del AT2019, la cual le permite voluntariamente acogerse a rectificar el F22 del AT2020, y pagar el IUS e incorporar dicha cantidad al REX con tributación cumplida. Con fecha 10 de diciembre del año 2020 realizó una distribución de utilidades de \$2.000.

Para efectos prácticos y académicos, se consideran los siguientes supuestos:

- Ambas sociedades sólo poseen RAI sin crédito.
- Se considera la misma RLI, por lo que el efecto en el SAC 2017 es igual para las dos sociedades, es decir generaron un SAC con derecho a devolución y con restitución del 35%.
- Para todos los efectos los contribuyentes cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 32 transitorio de la Ley 21.210.

El Cerro I, sin errores en su determinación de CPT		Control	RAI	REX	SAC	
					Acumulados a contar del 01.01.2017	
					Sujeto a Restitución	
					Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución
		\$	\$	\$	\$	\$
Remanente año anterior		3.000	3.000	-	-	-
Reajuste a diciembre 2,8%	2,7%	81	81	-	-	-
Subtotal a diciembre		3.081	3.081	-	-	-
Reverso RAI Inicial		(3.081)	(3.081)			
<u>Más:</u>						
Rentas afectas impuestos finales al 31 de diciembre de 2019		1.750	1.750			
Crédito IDPC - RLI		-			500	
Dividendo pagado		(1.352)	(1.352)		(500)	
Con credito monto div \$1.352		(398)	(398)			
Sin credito monto div \$398	398					
Utilidades financieras \$250	250					
Saldo al 31 de Diciembre de 2020 (\$)		-	-	-	-	-
b) Determinación de las rentas afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional						
					Sociedad	
					31.12.2020	
					\$	
(+) Capital Propio Tributario					3.550	
(-) Retiros calificados como provisorios por no haberse imputados a los saldos iniciales					-	
(-) Saldo Positivo del REX					-	
(-) Capital aportado reajustado					(1.800)	
(=) Rentas afectas a impuesto personales					1.750	

Tabla 9 Caso 1 Subtema II

El Cerro II, con errores en su determinación de CPT		Control	RAI	REX Rentas con tributacion cumplida	Saldos Acumulados de Crédito (SAC)	
					Acumulados a contar del 01.01.2017	
					Sujeto a Restitución	
					Con derecho a devolución	Sin derecho a devolución
		\$	\$	\$	\$	\$
Remanente año anterior		3.000	3.000	-	-	-
Reajuste a diciembre 2,8%	2,7%	81	81	-	-	-
Subtotal a diciembre		3.081	3.081	-	-	-
Reverso RAI Inicial		(3.081)	(3.081)			
Más:						
Rentas afectas impuestos finales al 31 de diciembre de 2019		1.400	1.400			
Rex (pago IUS Art 32 Trans Ley 21.210)		800		800		
Crédito IDPC - RLI		-			500	
Dividendo pagado		(1.352)	(1.352)		(500)	
Con credito monto div \$1.352		-				
Sin credito monto div \$48	48	(48)	(48)			
Rex con tributacion cumplida		(600)		(600)		
Saldo al 31 de Diciembre de 2020 (\$)		200	-	200	-	-
b) Determinación de las rentas afectas a Impuesto Global Complementario o Impuesto Adicional Sociedad 31.12.2019						
\$						
(+) Capital Propio Tributario				4.000		
(-) Retiros calificados como provisorios por no haberse imputados a los saldos iniciales						
(-) Saldo Positivo del REX				(800)		
(-) Capital aportado reajustado				(1.800)		
(=) Rentas afectas a impuesto personales				1.400		

	F22 Declarado Sociedad 31.12.2018 \$	Rectificatoria Sociedad 31.12.2018 \$	Diferencia	IUS 20%	Utilidad Neta Rex- Trib Cumplida
Codigo 645	5.000	4.000	1.000	200	800
	-	-			
	5.000	4.000	1.000	200	800

Tabla 10 Caso 1 Subtema II

Comentarios:

El contribuyente de la sociedad El Cerro I, quien no tuvo diferencias en su CPT, al realizar una distribución de utilidades se ve afectado con la siguiente tributación:

- Distribución total \$2.000.
- \$1.352, Imputación a RAI, afectó a IGC con tasa del 27% y restitución del 35%.
- \$398, Imputación a RAI sin crédito.
- \$250, Imputación a Utilidades Financieras sin crédito.

El contribuyente de la sociedad El Cerro II, quien voluntariamente se acogió al pago voluntario del IUS del artículo N° 32 de la Ley N° 21.210, puesto que, en una revisión de su CPT, se aprecian diferencias, decide rectificar para modificar el CPT y pagar el impuesto del 20%.

- Distribución total \$2.000.
- \$1.352, Imputación a RAI, afecto a IGC con tasa del 27% y restitución del 35%.
- \$48, Imputación a RAI sin crédito, afecto a IGC sin crédito.
- \$600, imputación a Rex con tributación cumplida. No afectó a IGC.

Al comparar ambas situaciones, solo con la diferencia en la aplicación del artículo N° 32 transitorio, refleja que se produce una inequidad tributaria, puesto que al contribuyente de El Cerro II, al pagar el IUS del 20% le permite liberar utilidades exentas de IGC. En contraposición del contribuyente que no tuvo ningún inconveniente y que todo lo que él retira deberá tributar con el ICG con y sin crédito.

Cuadro comparativo

El siguiente cuadro nos permitirá observar las diferencias que se producen en la imputación de la distribución de utilidades de ambas sociedades.

Registro	El Cerro I	Dividendo	El Cerro II	Dividendo
RAI	1.750	\$ 2.000	1.400	\$ 2.000
REX	-		800	
SAC	500		500	
Distribucion imputada a RAI	(1.352)	67,60%	(1.352)	67,60%
Distribucion imputada a SAC	(500)		(500)	
Distribucion imputada RAI sin credito	(398)	19,90%	(48)	2,40%
Distribucion imputada utilidades financieras	(250)	12,50%	-	
REX Trib cumplida	-		(600)	30,00%

Tabla 11 Cuadro Comparativo Caso 1 Subtema II

4.3 Conclusiones

Después de revisar las normas relacionadas al análisis realizado y a través del desarrollo de casos, ha sido posible concluir que los contribuyentes siempre han tenido la posibilidad de corregir sus declaraciones de impuestos y/o registros tributarios. Ahora bien, la norma observada propone una herramienta para solucionar estas diferencias con beneficios con un fin completamente recaudatorio, a través de una menor carga financiera.

Creemos que la norma es inequitativa, dado que un mismo contribuyente con las mismas rentas estaría tributando con una tasa de impuesto menor a la que le hubiese correspondido si esas utilidades tributarán bajo el régimen general. Por otro lado, la empresa que realizó sus determinaciones correctamente registró estos montos en el RAI, para luego afectarse con IF al momento de que las utilidades sean retiradas o distribuidas, por lo tanto, nos parece que el legislador está entregando un premio al error.

Adicionalmente, determinamos que esta norma podría ser utilizada por grandes empresas, en el que caso de que sea factible, posibilitando planificaciones tributarias. Lo anterior, en contraposición de las medianas y pequeñas empresas en las cuales existe una mayor probabilidad de error en la determinación del CPT, dado que no poseen los recursos suficientes (técnicos y monetarios) para acceder a una asesoría tributaria.

Es necesario destacar que el legislador establece que las cantidades afectas al IUS, deberán someterse al orden de imputación del Registro Rex, por lo que éstas no pueden ser retiradas, distribuidas o remesadas al arbitrio de los contribuyentes, lo que, para efectos de este análisis, se retrocede en la permisividad de la norma.

Resulta paradójico que el SII aún a la fecha de término de este trabajo no haya emitido la circular asociada, ni tampoco la resolución, por lo que solo es posible suponer que probablemente se encuentre analizando las ventajas de los contribuyentes para establecer restricciones en la opción de elegir acogerse o no a esta norma, o bien, en conjunto con Hacienda se han dado cuenta que esta norma es inaplicable, dado que se trata de pruebas sustantivas de auditoria diseñadas para otros fines.

Una de las principales observaciones de este análisis es que existe injusticia tributaria toda vez que solamente puedan acogerse aquellos contribuyentes que en el AT 2019 hayan presentado indebidamente el código 645 ó 646 en el F22, en contra posición a aquellos contribuyentes que tienen diferencias en años anteriores y en el AT 2019 lo presentaron correctamente, pero que, sin embargo, no podrán optar a corregir, lo cual nos resulta injusto y desalentador.

Hasta el momento se desconoce si existe un análisis económico o de otro ámbito que sustente la decisión del legislador para incorporar la tasa asignada del 20% y no otra para el pago de este impuesto voluntario.

Cuando se habla de cuadratura patrimonial o razonabilidad, se hace necesario mencionar que estas últimas son técnicas sustantivas de auditoría, para determinar la consistencia de la RLI o de los movimientos en el Patrimonio, por lo tanto, se presume que no existe certeza jurídica al respecto, dado que el legislador utiliza esta herramienta para crear una norma que a la vista de esta investigación es posible afirmar que su único fin es el de recaudar impuestos.

4.4 Bibliografía

Centro de Estudios Tributarios . (2015). *REFORMA TRIBUTARIA – TÉRMINO DE GIRO EN PERÍODOS 2015 Y 2016. Reporte N°66*. Santiago: Universidad de Chile.

García, F. L. (2020). *Razonabilidad del Capital propio Tributario*. Santiago.

Subdirección Normativa Impuestos Directos. (2020). *Circular N°73*. Santiago: Sistema de Publicaciones Administrativas SII.

Valenzuela, K. V. (18 de Enero de 2021). *Tributaria al Día*. Obtenido de <http://tributariaaldia.cl/>