



**“INCIDENCIA DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN LOS
RETIROS ESTABLECIDOS EN EL NUEVO ARTÍCULO 14
LETRA A) DE LA LEY 21.210”.**

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

**Alumnos: Rebeca Rojas M.
Profesor Guía: Rodrigo Ormeño P.**

Santiago, abril del año 2021.

INDICE

.....	1
4.DESARROLLO	4
Subtema N°2:	4
Caso Práctico-Ilustrativo	12
Efectos de la sanción de los Retiros desproporcionados en los impuestos finales	18
Efectos de Impuesto Único pagado por la empresa fuente en el capital propio tributario ..	24
5.CONCLUSIONES	28
6.ANEXO	31
7.BIBLIOGRAFIA	33
8. VITAE	35

ABREVIATURAS

AFE	: Actividad Formativa Equivalente
DDAN	: Diferencia entre la Depreciación Acelerada y Normal (ex FUF)
EI	: Empresario Individual
EIRL	: Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada
FUF	: Fondo de Utilidades Financieras
FUT	: Fondos de Utilidades Tributables
IA	: Impuesto Adicional
IDPC	: Impuesto de Primera Categoría
Inc	: Inciso
IGC	: Impuesto Global Complementario
IPE	: Impuestos Pagados en el Exterior
IPE	: Impuestos Pagados en el Exterior
IU	: Impuesto Único
LIR	: Ley sobre Impuesto a la Renta
N°	: Numero
OCDE	: Organización para el Desarrollo Económico
PYMES	: Pequeñas y Medianas Empresas
RAI	: Rentas Afectas a Impuesto
RD	: Retiros desproporcionados
RRD	: Retiros Remesas y Distribuciones
S.A.	: Sociedad Anónima
SAC	: Saldos Acumulado de Créditos
SII	: Servicio de Impuestos Internos
SP	: Sociedades de Personas
UF	: Unidad de Fomento

4.DESARROLLO

Subtema N°2:

“La tributación dispuesta para los retiros desproporcionados podría afectar el principio de equidad horizontal tributaria 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 Letra A) de la LIR.”

En esta sección se presentará en primera instancia un análisis de la tributación establecida en la Modernización Tributaria respecto a los retiros de utilidades que se efectúen de manera desproporcionadas desde la perspectiva de la equidad tributaria horizontal y de la carga tributaria que debe soportar el contribuyente de impuestos finales. Luego para plasmar dicho análisis se presentará un caso práctico- ilustrativo que permitirá en definitiva reflejar lo expuesto en el segundo subtema.

Tributación sobre los repartos de utilidades desproporcionados.

Para comprender el enfoque que se le dará a la nueva norma especial antielusiva, en esta oportunidad un análisis desde una perspectiva de equidad horizontal, se hace necesario examinar y relacionar ciertos conceptos de política tributaria que se describirán a continuación.

Para contextualizar se hace necesario mencionar una vez más respecto a las diversas investigaciones que establecen que el sistema tributario vigente en el país carece de equidad horizontal cuando se trata de impuestos a los ingresos que

proviengan de fuente del trabajo y del capital. Si bien se puede aseverar que la legislación establece, en cierta medida, equidad tributaria puesto que existe igualdad de tasas y tramos tanto en el Impuesto de Segunda Categoría como en el IGC además de la integración de este último con el IDPC (Para así evitar una doble tributación). Es crucial señalar que existen situaciones, como lo son las exenciones y regímenes especiales de tributación, que atentan contra el principio de equidad horizontal provocando de esta manera la no deseada elusión. Este fenómeno se hace más evidente en la tributación en base a retiros, actualmente esto concierne a las empresas acogidas al Régimen General Semi Integrado¹ y Régimen ProPyme², pero en esta oportunidad el enfoque se realiza a un tipo social en particular, como lo son las sociedades de personas.

Continuando con la afirmación anterior y como bien lo señala la literatura de investigación, la elusión y la evasión (entre otros fenómenos) son sucesos que provocan al sistema tributario distorsiones e inequidades. Ahora, cuando se trata de medir el nivel de elusión resulta un poco complejo debido a que estos son actos en que el contribuyente utiliza la normativa para su conveniencia, pero que notoriamente no están en sintonía con el espíritu de la norma. Cabe mencionar que las planificaciones tributarias son muy utilizadas para poder realizar este tipo de estrategias tributarias más elaboradas y así obtener el mejor provecho, y sin lugar a dudas son los contribuyentes con mayores ingresos los que tienen accesos a este tipo de recursos. Es por esta razón que es complejo medir la elusión, puesto que se tendría que analizar si las actuaciones

¹ Letra A del artículo 14 de la LIR

² N°3 de la letra D) del Artículo 14 de la LIR

de los contribuyentes vulneran el espíritu de la norma y si estas se utilizan con otros fines distintos al establecido por el legislador. Debido a todo lo explicado anteriormente es difícil medir la elusión, y es por esta razón y solo para poder tener una referencia respecto a la elusión a los impuestos al ingreso en Chile, a continuación, se mencionará datos estadísticos de evasión ya que este puede tipificarse de manera más objetiva. De acuerdo a estudios realizados hace un tiempo por el exdirector de SII³ se señalaba que en Chile la evasión tributaria se estimaba en 34% para el IDPC y un 46% para el impuesto a la renta personal. De esta última se desprendía que el 92% correspondía a la distribución de utilidades y dividendos a los dueños de las empresas (Jorrat, 2012). Con estos datos se puede afirmar la importancia de conocer cuáles son los efectos de la evasión y elusión en las actuaciones de los contribuyentes de impuestos finales, y su inferencia en la carga tributaria final.

Se presume que la génesis de esta norma se da esencialmente porque la ley permite a los dueños de sociedades de personas realizar retiros desproporcionados en cuanto a la participación que tengan en el capital, esto último en reconocimiento al aporte personal del socio por sobre la participación del socio en el capital aportado. Para evitar el uso indebido de lo ya señalado, como lo podría ser por ejemplo cuando un socio mayoritario tiene la intención de retirar la totalidad de las utilidades disponibles de la sociedad, pero analizando su situación tributaria este se percata que retirando el máximo de utilidades quedaría gravado con una tasa alta de IGC, por cuanto decide retirar una cantidad menor en comparación a su participación en el capital y por otra parte solicita al socio minoritario que retire un monto mayor de utilidad a la que le

³ Michel Jorrat.

corresponde de acuerdo a porcentaje de participación en el capital y luego se la traspase a él, realizando una especie de intermediación para finalmente lograr su cometido, que en este caso es a todas luces disminuir su carga tributaria. Un punto importante que considera un contribuyente que realiza ese tipo de retiros es que el sistema tributario chileno relacionado al impuesto a la renta tiene la característica principal de ser progresivo y la brecha de tasas que hay en la tabla de IGC provoca un incentivo para que los contribuyentes de altos ingresos encubran retiros de relacionados para luego traspasárselos. Esta situación se podría dar más a menudo en las sociedades familiares y de inversión, en donde se suele incorporar al cónyuge, hijos u otro familiar muchas veces sin ingresos laborales con el propósito de reducir su carga tributaria e incluso a veces pasar, debido a lo mismo, a un tramo inferior en el ICG obteniendo como resultado tasas más bajas, abriéndose así una posibilidad de eludir impuestos acomodando la carga tributaria sin considerar los retiros efectivos que se pudiesen realizar en el año, lo que en otras palabras les permite reducir su base imponible y así disminuir su obligaciones tributarias pagando menos impuestos y obteniendo tasas más bajas. Es interesante mencionar que los contribuyentes de mayores ingresos son los que tienen acceso a este tipo de estrategias más elaboradas que muchas veces no están disponibles para el resto de los contribuyentes porque no cuentan con los recursos suficiente para ser asesorados por expertos en la materia.

Teniendo en conocimiento lo anterior el legislador estableció una nueva facultad a SII para revisar y calificar a los retiros de una empresa como desproporcionados⁴ siempre y cuando se cumplan éstas dos condiciones copulativas: primero, los

⁴ Normado en el N°9 Letra A) artículo 14 de la LIR.

propietarios directos o indirectos de la empresa sean contribuyentes de IGC y que además estén relacionados⁵, es decir, que se establezca un parentesco ya sea como cónyuges, convivientes civiles, parientes ascendientes o descendientes hasta segundo grado de consanguinidad. Y segundo, cuando no existe una razón económica, comercial, financiera, patrimonial o administrativa para efectuar un retiro desproporcionado. De acuerdo a lo establecido en la normativa se puede señalar que los retiros desproporcionados son aquellos efectuados por los propietarios de una sociedad que no son consecuentes con la participación social que tiene en el capital de esta. Es relevante mencionar que la norma no define de manera explícita qué se entiende por “desproporción” por cuanto no existe certeza tributaria respecto a la aplicación de esta nueva disposición.

Si se da el caso descrito en el párrafo anterior, a solicitud de SII, la empresa deberá presentar todos los antecedentes necesarios para justificar las razones que originan los retiros desproporcionados. Respecto a esta instrucción de la norma se puede desprender que, solicitando los motivos de la distribución el legislador pretende que se cumplan y respeten los acuerdos que hayan realizado los socios respecto al reparto de las utilidades, puesto que es ahí donde se debería reflejar lo que cada uno contribuye a la sociedad y por tanto la lógica de la repartición.

Volviendo a la norma, una vez revisada la información por parte del organismo fiscalizador el cual, si determina que no existen razones suficientes para la desproporción de los retiros, y por cuanto previa citación⁶ la empresa fuente será

⁵ La relación que aquí se establece es la específicamente señalada en el párrafo final de n°9 de la letra A) del artículo 14 de la LIR.

⁶ De acuerdo a artículo 63 del Código Tributario.

sancionada con el pago de un impuesto⁷ único de 40% (tasa máxima del IGC) sobre el exceso en la distribución o retiro. Lo que se establece en esta parte de la nueva medida antielusiva ha sido crucial y parte fundamental de la motivación para realizar este trabajo, puesto que a primera instancia no es lógico que quien se beneficia directamente con el retiro catalogado como desproporcionado, en este caso el contribuyente de IGC, no sea el sujeto castigado o sancionado con un mayor importe en su carga tributaria, y solo sea la empresa fuente la afectada con este mayor costo impositivo.

Y continuando con la misma idea, la base imponible de impuesto finales del socio que efectúa el retiro excesivo se ve mermada a causa de esta disposición. Esta última conjetura se desarrollará y se podrá evidenciar más adelante.

La circular⁸ señala que la parte de la distribución que excede a la participación del capital social, base imponible del impuesto en comento, tendrá el mismo tratamiento que cualquier gasto rechazado del inciso primero del artículo 21 de la LIR. Es importante mencionar que este impuesto tiene carácter de único, lo que implica que las cantidades que forman parte de la base imponible una vez que repartidas, no pueden quedar afectas a ningún otro impuesto de la LIR u otro texto legal. Por cuanto no es un impuesto de categoría y no puede ser considerado como crédito respecto a cualquier impuesto contemplado en la LIR. Si esta última afirmación se lleva a la realidad de los retiros que

⁷ Gasto rechazado de acuerdo a lo señalado en Inciso 1° del artículo 21 de la LIR.

⁸ Circular n°73 emitida el 22 de diciembre de 2020. Materia: Instruye sobre las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 a la Ley sobre Impuesto a la Renta y demás normas legales relacionadas con el nuevo régimen general de tributación sobre renta efectiva según contabilidad completa, vigente a contar del 1° de enero de 2020

se están analizando, los socios contribuyentes de IGC no podrán utilizar este impuesto único pagado por parte de la empresa como crédito para impuestos finales.

La renta con tributación cumplida que se genera al pagar el IU del 40% tendrá distintos efectos tributarios de acuerdo al contribuyente que se beneficie y perciba los retiros o distribuciones:

Propietario que recibe el retiro es un contribuyente de IDPC

Sea que esté sujeto a las normas de Régimen General Semi Integrado o al Régimen ProPyme, el retiro que perciba deberá ser anotado en el registro REX clasificándolo como renta con tributación cumplida. Se hace importante detenerse en este punto para señalar el concepto de rentas con tributación cumplida, de acuerdo a la LIR estas son aquellas cantidades que fueron gravadas con los impuestos a la renta contenidos en esta ley u otra, sin que tengan pendientes tributación con impuestos finales⁹ Y un punto importante a destacar en esta instrucción es que a estas utilidades que estuvieron gravadas con IU se le da el beneficio de que tenga preferencia en el retiro o distribución que se efectúen posteriormente, es decir el contribuyente decidirá en qué momento “usar” esas utilidades, incluso se les otorga preferencia frente a otras rentas y sin considerar las reglas de orden que estén vigentes en el momento de RRD.

⁹ Artículo 2° y la Letra H) del artículo 14 de la LIR

Otro efecto en esta situación es que la empresa fuente de los retiros, deberá reincorporar a su registro SAC el crédito que corresponda a la parte que se ha determinado como desproporcionada en el mismo año en que ocurrió el reparto y se pagó IU. Además, menciona la circular que el impuesto se pagará sin deducción.

Propietario que recibe el retiro es un contribuyente de ICG

Si el contribuyente de IGC ya efectuó su declaración de impuestos anuales, y por el cual tuvo que desembolsar dinero por el pago de impuesto a la renta correspondiente a las utilidades percibidos por el retiro que más tarde ha sido calificado como desproporcionados por parte SII, este podrá rectificar su declaración y solicitar la devolución de los impuestos que haya tenido que soportar, pero sólo por la parte que corresponda a la desproporción, y siempre y cuando acredite el pago del IU girado a la empresa fuente del retiro. De esta manera tendrá que excluir de su rectificatoria el retiro calificado como desproporcionado y también debe disminuir el crédito relacionado a ese monto.

Los créditos no utilizados deberán ser reintegrados a la empresa fuente, quien los volverá a registrar en el SAC en el mismo año en que ocurrió el retiro o reparto. Como se mencionó recientemente este crédito que se reincorpora no puede ser utilizado para deducir el pago de IU que gravó al retiro en comento.

Luego de revisar en detalle tanto la ley como la circular de la materia relacionada con los retiros desproporcionados se logra establecer que el objetivo principal de esta norma especial antielusiva es que mediante la acción fiscalizadora de Servicio de

Impuestos Internos se eviten las manipulaciones respecto a la base imponible del IGC que puedan realizar las personas con mayores ingresos (socios de una empresa) al efectuar retiros de utilidades desproporcionados, lo anterior porque se entiende que podría ocasionar una elusión por parte del contribuyente de impuestos finales a su carga tributaria.

En cuanto al mecanismo que se presenta para poder sancionar a los retiros desproporcionado se puede establecer que la base imponible del IGC del socio que percibió las utilidades excesivas (en relación a su participación en el capital) resulta erosionada puesto que al rectificar su declaración de renta anual y excluir tanto el ingreso como el crédito asociado a la cantidad catalogada como desproporcionada porque se trataría de una renta con tributación cumplida, estaría disminuyendo su carga impositiva debido a que de todas formas este contribuyente percibe la totalidad de los retiros, pero ahora con la salvedad de que una parte de esas rentas está libre de impuestos finales, así se puede establecer que surge un ahorro en cuanto al impuesto IGC

Caso Práctico-Ilustrativo.

Antecedentes del caso a revisar:

1- Para simplificar se establece que la sociedad “desproporcionados Ltda.” inicio sus actividades el 07-06-2020, bajo el régimen tributario señalado en la letra A) del artículo 14 de la LIR, con vigencia desde 01-01-2020.

2-Acorde al contrato social el capital fue aportado de acuerdo al siguiente detalle, valores actualizados al 31-12-2020:

Socio Sr. Gustavo Valdés80% \$80.000.000.-

Socia Isabella Valdés.....20% \$20.000.000.-

Nota: Isabella Valdés es hija del socio Gustavo V.

3- De acuerdo a los datos contables de la sociedad se establece el siguiente detalle de la renta líquida imponible al 31-12-2020:

Resultado según balance	\$ 68.000.000
Agregados	
15-10-2020 Provisión Vacaciones	22.000.000
Deducciones	
13-05-2020. Dividendos percibidos Soc. El sol S.A (ARTÍCULO 14 Letra A	-25.000.000
31-12-2020. Corrección monetaria (reajuste neto)	-5.800.000
RENTA LIQUIDA IMPONIBLE DETERMINADA	59.200.000

4- En el ejercicio comercial 2020 ambos socios efectuaron los siguientes retiros, actualizados al 31-12-2020:

- 12-05 Gustavo Valdés \$ 15.000.000.-
- 01-08 Isabella Valdés \$ 35.000.000.-

5- De acuerdo a los registros contables el capital propio tributario al término del ejercicio es de \$159.500.000.-

6- El 07 de junio de 2021 la sociedad “Desproporcionados Ltda.” recibe una citación por parte de SII para que justifique los retiros desproporcionados realizados durante el año comercial 2020.

7-Como dato adicional para efectos del cálculo de impuestos finales la socia Isabella V. percibió según certificado n°32 con fecha de emisión 01-03-2021 dividendos de la empresa chilena “Los Únicos S.A” el día 01-03-2020, el monto afecto a IGC asciende a \$28.000.000.- con un crédito asociados de IDPC por \$10.356.164.- sujeto a la obligación de restituir con derecho a devolución. Valores ya actualizados al 31-12-2020.

Desarrollo.

1-Participación en el Capital.

Socio	%
Socio Gustavo Valdés	80%
Socia Isabella Valdés	20%

2- Retiros del ejercicio actualizados.

Socio	Monto	%
Socio Gustavo Valdés	15.000.000	30%
Socia Isabella Valdés	35.000.000	70%
	50.000.000	100%

3-Registros Empresariales:

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX		SAC
				ISFUT		
Remanente Ejercicio anterior	0	0	0	0	0	0
Más: reajusta anual 2,7%	0	0	0	0	0	0
Remanente Reajustado	0	0	0	0	0	0
<u>Rentas del Ejercicio</u>						
Más Capital Propio Tributario	159.500.000					
Mas Retiros del ejercicio	50.000.000					
Menos Saldo Rex positivo						
<u>Menos Capital aportado</u>	<u>100.000.000</u>					
Rentas Afectas Acumuladas	109.500.000	109.500.000	109.500.000	-	-	-
<u>Créditos del Ejercicio</u>						
Créditos por IDPC sobre RLI						15.984.000
Crédito por IDPC El Sol S.A0,369863 * 25.000.000						9.246.575
Subtotal antes de imputación de retiros	109.500.000	109.500.000	-	-	-	25.230.575
<u>Menos Retiros actualizados.</u>						
12-05 Gustavo V.	-15.000.000	-15.000.000				-5.547.945
01-08 Isabella V.	-35.000.000	-35.000.000				-12.945.205
Total Retiros act.	-50.000.000					
Remanente ejercicio siguiente	59.500.000	59.500.000	-	-	-	6.737.425

4- Determinación desproporcionalidad afecta a impuesto Único del inciso 1° del artículo 21 de la LIR.

Detalle Socios	Total retiros del ejercicio	Participación en el capital aportado %	Retiros que corresponden Sgn Partic. Social	Retiros efectuados por cada socio	Desproporción retirada en relac. a la Partic. Social
12-05 Gustavo Valdés	50.000.000	80%	40.000.000	15.000.000	25.000.000
01-08 Isabella Valdés	50.000.000	20%	10.000.000	35.000.000	-25.000.000
TOTALES		100%	50.000.000	50.000.000	-

Según lo indica el planteamiento del caso el Socio Gustavo V. tiene una participación de 80% en el capital y durante el año comercial retira solo un 30% del total de retiros realizados en ese mismo periodo. Por otro lado, la socia Isabella V. participa en un 20% en el capital y sus retiros representan un 70% del total de retiros.

Hasta el punto 3 de este desarrollo los retiros y créditos otorgado a los socios son calculados de forma habitual según las disposiciones vigentes. Pero de acuerdo a la nueva normativa antielusiva en esta oportunidad se estaría en presencia de retiros desproporcionados puesto que la socia Isabella, quien tiene una menor participación en capital, realiza un retiro que excede a la misma, es decir, en cifras y según el cuadro del punto 4 la socia debería haber retirado un máximo de \$10.000.000.- por cuanto tiene un exceso de retiro de \$25.000.000.- los cuales serán catalogados como desproporcionados y serán sancionados si no se justifican. Solo para obtener una visión completa de los retiros, se menciona que el socio Gustavo retira bajo su porcentaje de participación en el capital y las disposiciones legales señalan que no tiene efecto alguno las sanciones de la norma que se está analizando puesto que no realizó un retiro en exceso.

5. Determinación de impuesto único a pagar.

Retiro Desproporcionado	25.000.000
Impuesto de cargo de la empresa $25.000.000. \times 40\%$	10.000.000
Crédito por IDPC a reincorporar al registro SAC de la empresa fuente $(25.000.000, \times 0,369863)$	9.246.575

6. Registro tributario de rentas empresariales-empresa fuente de los retiros ajustado.

Detalle	Control	RAI	DDAN	REX	
				ISFUT	SAC
Remanente Ejercicio anterior	0	0	0	0	0
Más: reajusta anual 2,7%	0	0	0	0	0
Remanente Reajustado	0	0	0	0	0
<u>Rentas del Ejercicio</u>					
Más Capital Propio Tributario	159.500.000				
Mas saldo Rex negativo					
Mas Retiros del ejercicio	50.000.000				
Menos Saldo Rex positivo					
<u>Menos Capital aportado</u>	<u>- 100.000.000</u>				
Rentas Afectas Acumuladas	109.500.000	109.500.000		-	
<u>Créditos del Ejercicio</u>					
Créditos por IDPC sobre RLI					15.984.000
Crédito por IDPC El Sol S.A0,369863	25.500.000				9.246.575
Subtotal antes de imputación de retiros	109.500.000	109.500.000	-	-	25.230.575
<u>Menos Retiros actualizados.</u>					
12-05 Gustavo Valdés	15.000.000.-	-15.000.000	-15.000.000		-5.547.945
01-08 Isabella Valdés	35.000.000.-	-35.000.000	-35.000.000		-12.945.205
Total Retiros actualiz.	5.000.000.-				
<u>Más</u>					
Reincorporación del crédito por retiros desproporcionados					9.246.575
Remanente ejercicio siguiente	59.500.000	59.500.000	-	-	15.984.000

Dada las características de los retiros efectuados durante el año 2020, situación explicada en el párrafo anterior , y de acuerdo a las facultades otorgadas a SII se solicitó la justificación de la asimetría generada en los retiros y el resultado de la revisión efectuada por el ente fiscalizador, de acuerdo a la citación practicada a la sociedad en estudio, es que sí existe desproporción en los retiros puesto que no existe las razones que señala la ley para su práctica y además los únicos dos socios que conforman la empresa son relacionados de manera directa, padre e hija.

Ahora respecto a la cuantificación de la sanción y siguiendo la instrucción de la norma, SII emitirá un giro por \$10.000.000.- a la sociedad fuente de los retiros, en este

caso a “Sociedad Desproporcionados Ltda.” considerando como base para este cálculo la parte de los retiros calificados como desproporcionados o en exceso efectuados por la socia Isabella V. de acuerdo al detalle indicado en el cuadro 5. Y sobre dicha base se aplica la tasa 40%.

Luego de analizar la norma y efectuando paso a paso los cálculos indicados en ella, es en este punto que sale a relucir la interrogante si efectivamente es una sanción real el impuesto único que se aplica a la sociedad puesto que, como se refleja en el siguiente cuadro al aplicar este IU que se rige de acuerdo al Inc. 1° del artículo 21 de la LIR la sociedad obtendría un saldo a favor en términos teóricos de \$5.996.575.-

Concepto	\$
1- Pago Impuesto Único m\$ 25.000*40%	-10.000.000
2- Rebaja del Gasto; Base RD	25.000.000
En terminos de Impto(27% m\$ 25.000	6.750.000
3- Reposición del SAC, parte RD (m\$ 25.000*0,369863)	9.246.575
Saldo Neto a Favor	5.996.575

Efectos de la sanción de los Retiros desproporcionados en los impuestos

finales

Volviendo a los efectos tributarios que se presentan en la declaración de impuestos finales de la socia Isabella V. quien efectuó los retiros desproporcionados. La norma indica que ella puede rectificar su declaración anual de impuesto a la renta y solicitar la devolución de impuestos si corresponde, una vez que excluya de su

declaración la parte del ingreso percibido y que ahora es catalogado como retiro desproporcionado, en este caso los \$25.000.000.- y además debe quitar el crédito asociado de \$9.246.575. ambos valores por estar ahora asociados a una renta con tributación cumplida. A continuación, se presenta unos cuadros ilustrativos del cálculo de IGC para visualizar los efectos de lo que señala la norma especial.

Los cálculos que resultaron de la determinación de impuesto global es que en primera instancia, cuando la contribuyente declaró su impuesto al 30 de abril pagó impuesto por un valor de \$779.634.- en cambio cuando se detectaron los impuestos desproporcionados y tuvo que rectificar su declaración el resultado final, debido a los cambios, corresponde a una devolución de impuestos por un monto de \$3.984.570.- lo anterior se puede explicar debido a que al eliminar la parte desproporcionada junto con el crédito asociado la base imponible del impuesto se ve disminuida casi en un 40% lo que a su vez produce que el contribuyente baje de tramo en la tabla de cálculo, inicialmente se encontraba en el tramo 7° y ahora con la rectificatoria bajó al tramo 5° lo que además ocasiona una disminución en su carga tributaria final de \$4.764.204.- Ahora, de acuerdo a la normativa se infiere que la socia no tiene la obligación de devolver los \$25.000.000.- a la empresa que los repartió solo el crédito que está asociado a dicho monto, se entiende además que la fiscalización de la que es objeto la empresa se realiza de manera posterior a la entrega de los flujos a los socios. Este retiro en exceso es ahora para la socia una renta con tributación cumplida¹⁰, por cuanto es un ingreso que no se afecta IGC ni tampoco debe ser incluido en la determinación

¹⁰ Las empresas deben informar a SII Los retiros, remesas y/o dividendos distribuidos, o cantidades distribuidas a cualquier título y créditos correspondientes, efectuados por contribuyentes acogidos al régimen general semi integrado mediante la declaración jurada n°1948, entre otras rentas, se informa los retiros o remesas o distribuciones con cargo a renta con tributación cumplida o INR.

de su base imponible para efectos de progresividad de dicho impuesto, si se recuerda este valor ya soportó y pago impuesto de \$10.000.00.- como IU en la empresa fuente, esa fue su única tributación en el sistema.

1° declaracion primitiva de Impuesto Finales al 30-04-2021 sin revisión SII

CONCEPTO	MONTOS \$
01-03-2020 Dividendos percib. "Los Únicos S.A" Actualizados	28.000.000
Incremento por crédito IDPC	10.356.164
01-08-2020 Retiros "Los desproporcionados Ltda" Actualizados	35.000.000
Incremento por crédito IDPC	12.945.205
Base del Impto Global Complementario	86.301.369
impuesto determinado según tabla	30.205.479
Rebaja según tabla	-14.279.955
Nuevo Impto determimando	15.925.524
Credito IDPC neto de restitución Div.	-6.731.507
Credito IDPC neto de restitución Retiro	-8.414.383
Impuesto a Pagar IGC	779.634

**2° Rectificatoria Declaracion anual del 30-04-2021
luego de la revisión SII**

CONCEPTO	MONTOS \$
01-03-2020 Dividendos percib. "Los Únicos S.A" Actualizados	28.000.000
Incremento por crédito IDPC	10.356.164
01-08-2020 Retiros "Los desproporcionados Ltda" Actualizados	10.000.000
Incremento por crédito IDPC	3.698.630
Base del Impto Global Complementario	52.054.794
impuesto determinado según tabla	11.972.603
Rebaja según tabla	-6.821.557
Nuevo Impto determimando	5.151.046
Credito IDPC neto de restitución Div.	-6.731.507
Credito IDPC neto de restitución Retiro	-2.404.110
Devolución Impuesto IGC	-3.984.570

A continuación, se presentará un nuevo escenario de retiros desproporcionados con el propósito de identificar en qué momento estos se vuelven más o menos gravosos o bien más o menos beneficios tanto para la empresa como para los socios involucrados. Dicho lo anterior se plantea que el socio Gustavo V. retirará \$35.000.000.- e Isabella \$15.0000.000.- en porcentajes esto se traduciría en un 70% y 30% respectivamente. Es importante mencionar que para efectos de simulación todo lo demás planteado en el ejercicio inicial permanece constante.

1° declaracion primitiva de Impuesto Finales al 30-04-2021 sin revisión SII- 2° Escenario-

CONCEPTO	MONTOS \$
01-03-2020 Dividendos percib. "Los Únicos S.A" Actualizados	28.000.000
Incremento por crédito IDPC	10.356.164
01-08-2020 Retiros "Los desproporcionados Ltda" Actualizados	15.000.000
Incremento por crédito IDPC	5.547.945
Base del Impto Global Complementario	58.904.109
impuesto determinado según tabla	17.906.849
Rebaja según tabla	-10.899.794
Nuevo Impto determimando	7.007.055
Credito IDPC neto de restitución Div.	-6.731.507
Credito IDPC neto de restitución Retiro	-3.606.164
Devolución Impuesto IGC	-3.330.616

**Rectificatoria Declaracion anual del 30-04-2021
luego de la revisión SII- 2° escenario-**

CONCEPTO	MONTOS \$
01-03-2020 Dividendos percib. "Los Únicos S.A" Actualizados	28.000.000
Incremento por crédito IDPC	10.356.164
01-08-2020 Retiros "Los desproporcionados Ltda" Actualizados	10.000.000
Incremento por crédito IDPC	3.698.630
Base del Impto Global Complementario	52.054.794
impuesto determinado según tabla	11.972.603
Rebaja según tabla	-6.821.557
Nuevo Impto determimando	5.151.046
Credito IDPC neto de restitución Div.	-6.731.507
Credito IDPC neto de restitución Retiro	-2.404.110
Devolución Impuesto IGC	-3.984.570

De acuerdo a los cuadros presentados con este nuevo escenario, se puede establecer que indistintamente del monto de desproporción, si el retiro es calificado como desproporcionado por SII la parte excesiva siempre estará afecta a IU para la empresa fuente, pero en esta oportunidad la desproporción fue considerablemente

menor que el anterior escenario \$5.000.000.- por cuanto el IU también es menor \$2.000.000.- Ahora, respecto a esta renta con tributación cumplida que se genera para la socia Isabella V. sigue siendo un beneficio puesto que es una renta libre de impuestos finales aunque sea en una menor proporción que el primer escenario. Efectuado la comparación con el primer escenario también se puede observar que siempre quedará afecto a ICG hasta la proporción de retiro de acuerdo a su participación en el capital. Por tanto, todo retiro considerablemente superior a su participación en el capital es más beneficio para la socia, esto se puede evidenciar si comparamos las cargas tributarias en ambos escenarios en donde en el primero, luego de efectuar la rectificatoria se determina una disminución en su carga final al 100% e incluso generándose una devolución de impuestos por \$3.984.570.- y en este segundo escenario con un retiro más bajo se genera de igual manera una mayor devolución de impuesto pero en una cuantía menor claramente \$653.954.-. De esta manera se puede establecer que para la socia Isabella V. es más beneficioso realizar retiros desproporcionados por montos relevantes ya que su carga tributaria disminuye considerablemente. Esto por cuanto solo se afectará con ICG hasta el monto que es proporcional a su capital aportado, y lo demás serán cantidades libre de impuesto finales. Todo lo anterior sin perjuicio de la sanción principal de estos actos elusivos que corresponde al 40% que asume la empresa fuente de los retiros.

Efectos de Impuesto Único pagado por la empresa fuente en el capital propio tributario.

Con el propósito de revisar todas las aristas que pueda tener esta nueva norma antielusiva, se hace necesario revisar los efectos que produce tanto para empresa como para los socios el pago de este impuesto.

En términos teóricos el desembolso efectuado por la entidad “Los desproporcionados LTDA” producto de la desproporción en los retiros produce una disminución en el capital propio tributario, mientras mayor sea la desproporción de los retiros más elevado será el impuesto del 40% que deberá pagar la sociedad y por cuanto el CPT resultará más afectado, en números, en el planteamiento del ejemplo inicial se indicaba un CPT de \$159.500.000.- al término del ejercicio. El cual resultará disminuido en \$10.000.000- como consecuencia del pago del impuesto único determinado. En términos de proporción que debe asumir cada socio respecto a esta disminución esta quedaría de la siguiente manera:

Efectos en el capital propio tributario (CPT) por pago IU por concepto de retiros desproporcionados

Socio	%	CPT 1	CPT 2	Disminución por pago IU
Socio Gustavo Valdés	80%	127.600.000	119.600.000	8.000.000
Socia Isabella Valdés	20%	31.900.000	29.900.000	2.000.000
		159.500.000	149.500.000	10.000.000

El cuadro muestra que el socio Gustavo V. resulta más afectado con el pago del IU puesto que asume en mayor proporción la disminución del CPT de acuerdo a su participación social, a pesar de que no fue él quien materializó el retiro desproporcionado. Así mismo se puede señalar que mientras más desproporcionado sea el retiro que se realice más afectado será el socio mayoritario. Es preciso mencionar

que la situación anterior no es advertida por la circular de la materia puesto que de manera explícita indica que el socio que no efectúa retiros desproporcionados no se ve afectado por la sanción del 40%, pero se acaba de demostrar numéricamente con el ejemplo lo contrario.

Consideraciones finales del caso.

Ahora si se considera estos ejemplos desde un enfoque de equidad horizontal, la mecánica de tratamiento que la nueva norma le da a los retiros desproporcionados afecta directamente a este principio, puesto que como bien lo muestra el cuadro 1° del primer escenario en donde no existe aún la determinación de desproporción de los retiros por parte de SII, la socia Isabella paga impuesto por todos los ingresos que percibe sin ninguna erosión en la base imponible ni en la tasa progresiva del IGC, luego con la calificación de desproporción los montos afectos a los impuestos finales cambia, disminuyendo su base imponible y en consecuencia disminuyendo significativa en su carga tributaria final lo que se traduce en el ejemplo a una devolución de impuestos, es más su patrimonio se ve aumentado por \$25.000.000.- libres de impuestos. Se hace hincapié que toda la situación descrita anteriormente beneficia exclusivamente a la socia que efectúa retiros desproporcionados, independiente el nivel de desproporción de estos, presentándose en condiciones ventajosas ante la tributación de IF. Es tan así que, si se compara la situación tributaria de la socia posterior a la determinación de los retiros desproporcionados con la de otro contribuyente de IF que percibió el mismo nivel de ingresos que esta socia en el año comercial 2020¹¹, se puede visualizar que ambos

¹¹ (revisar cuadro escenario 1 con y sin retiros desproporcionados)

teniendo el mismo nivel de ingresos reales tienen una carga tributaria distinta, lo anterior porque la socia con retiros desproporcionados cuenta con una renta calificada como con tributación cumplida por cuanto su base imponible de IGC disminuye, mientras que el otro individuo percibiendo exactamente el mismo ingreso todos están afectos al IGC sin deducción alguna sin beneficios ni erosiones en su base. Insistiendo que de esta manera se genera una inequidad horizontal en los impuestos finales cuando se califican los retiros como desproporcionados obteniendo como resultado cargas tributarias distintas siendo que perciben el mismo nivel de ingresos.

De igual forma se puede establecer que existe inequidad en la norma especial antielusiva de los retiros desproporcionados puesto que está en cierta forma obliga a los socio o accionistas a retirar las utilidades que les corresponda cada año, no dando cabida a la postergación de pago de impuestos finales(uno de los propósitos del régimen general semi integrado), y aunque resulte un poco extremo lo señalado, tiene sentido ya que por ejemplo si un socio por algún motivo en particular no retira sus utilidades un año y desea realizarlo el año siguiente por la utilidades de ambos años, este se arriesga a que la entidad fiscalizadora califique sus retiros como desproporcionados si nos los justifica de manera apropiada.

Entendido la inequidad que se produce al efectuar retiros desproporcionados cuando se tributan los IF a continuación, se presenta una propuesta que tiene como propósito evitar la inequidad y sancionar realmente al contribuyente que efectuando estos actos trata de eludir su obligación tributaria real. Efectuado el análisis en términos de carga tributaria tanto para la empresa como para los socios que la componen, se aprecia que no es suficiente la sanción establecida a la empresa fuente de los retiros

del 40% de acuerdo a lo señalado en el inciso 1° del artículo 21 de la LIR, sino más bien resultaría más efectiva una sanción de acuerdo a lo establecido en el inciso 3° del mismo artículo 21 de la LIR, ya que de esta forma el gasto rechazado que se aplique será vinculado a un socio el cual en cierta modo está percibiendo un beneficio y afectará de manera directa al socio que se pretende “ castigar” en su determinación de ICG adicionando a su declaración un 10% como tasa adicional. Además, resultaría interesante poner en la palestra la calificación de renta con tributación cumplida que se les da a los valores que han sido catalogados como desproporcionados ya que en lugar de ser útiles como sanción del uso elusivo que se desea evitar puede provocar lo contrario.

Para terminar este análisis y a modo de apreciación resulta crucial que la normativa de la materia en comento defina de manera explícita qué se entiende por retiros desproporcionados y por argumentos comerciales, patrimoniales o administrativos, de esta manera tanto SII como los contribuyentes tendrán certeza tributaria y actuarán de acuerdo a la normativa claramente definida y sabrán con antelación cuales son los efectos que podrán ocasionar sus actuaciones.

5.CONCLUSIONES

Mantener el régimen semi-integrado genera inequidades horizontales, ya que se produce una marcada distinción a nivel de beneficios tributarios, conforme al tamaño de las empresas y además genera complejidades y distorsiones en los incentivos para hacer crecer los emprendimientos y también para el consumo como es el caso de las PYMES.

Asumiendo que la modernización tributaria avanza en equidad horizontal (que según lo planteado en el presente trabajo no es así), no se ha tenido la discusión sobre ¿por qué es más importante tratar las rentas similares de manera similar? o si es más importante que los que tienen una mayor capacidad contributiva contribuyan más?

La recomendación desde la teoría de impuestos óptimos es cerrar la brecha de tasas para erosionar esos incentivos, por ejemplo, eliminando exenciones tributarias o subiendo los impuestos de capital. Otra opción sería limitar la base de retiros, puesto que aumentaría la carga tributaria para quienes se benefician de la postergación de retiros (grandes empresas), corrigiendo así parte de la brecha de tasas que existe entre las rentas del capital y las rentas personales.

Por último, la modernización tributaria creo un régimen especial para las PYMES, que corresponde al Régimen ProPyme, pero es un hecho que aún existen PYMES en el régimen semi-integrado, debido a la limitante de las 75.000 UF como ingreso promedio, pero sabiendo que son consideradas PYMES hasta las 100.000 UF, y aquí se demuestra que las PYMES que se encuentran en el régimen semi-integrado están siendo tratadas como grandes empresas y se rompe la equidad horizontal entre las

PYMES que tributan con diferentes tasas de impuestos (25% ProPyme y 27% semi integrado y además los dueños de estas están contribuyendo más que los dueños de las grandes empresas debido a la postergación de los impuestos finales.

En cuanto a la nueva facultad que se le ha otorgado a SII, y que lo empodera en su acción fiscalizadora, en la norma especial antielusiva establecida en la modernización tributaria que entró en vigencia el 01.01.2020, respecto a posibles retiros desproporcionados que puedan ser realizados ya sea por las empresas acogidas al régimen general semi integrado o del régimen Pro Pyme se puede concluir que el propósito de esta nueva norma es evitar que se manipulen las bases imponibles del IGC de los contribuyentes que teniendo una cantidad considerable de ingresos pueden quedar en el tramo más alto de este impuesto progresivo y para evitar esto y disminuir su carga tributaria final acomoda los retiros de la sociedad en la que participa junto a otro socio minoritario que pueda tener un gravamen menor por dichos retiros. De esta manera el legislador consideró que en esta situación se podría estar en presencia de un acto elusivo por cuanto a través de esta norma y sus sanciones se pretende persuadir a los contribuyentes para que no realicen tales actos.

Luego de haber analizado la normativa de los retiros desproporcionados se puede establecer que las sanciones ahí establecidas no son suficientes para poder persuadir a los contribuyentes a no cometer esos actos, puesto que en lugar de endurecer y aumentar las cargas tributarias tanto para la empresas que realiza los retiros o distribución de dividendos como para los socios que las perciben, su carga luego de aplicar las sanciones que señala la ley resultan menores a las primitivas, sin la aplicación de la normativa especial. Esto dado principalmente por la calificación de

renta con tributación cumplida que se le da al monto excesivamente mayor del retiro de acuerdo a la participación que tiene en el capital de la empresa. Lo anterior esencialmente porque como se sabe las rentas con tributación cumplida tienen la característica de no estar afectas a ningún impuesto más ya sea de la LIR o de otras leyes. Por cuanto el propietario que reciba ingresos de ese tipo estará disminuyendo su carga tributaria de impuestos finales e incluso dada la situación, solicitando devolución de impuesto si corresponde. Lo que además trae incorporado y al parecer no fue advertido por el legislador, una inequidad horizontal en la tributación de impuestos finales.

Ahora, para realmente impedir la elusión en esta materia se requiere que las sanciones sean realmente ejemplificadoras, por esta razón en el presente trabajo se trata de aportar en ello y se señalan algunas opciones que son válidas de analizar y discutir y así llegar a un consenso que cumpla las expectativas de la normativa.

6.ANEXO

1. ARTICULO 14 D N° 3 LIR

Para mayor entendimiento respecto a los sistemas tributarios vigentes en Chile, a continuación, se presentará aspectos relevantes respecto al Régimen para las micro, pequeñas y medianas empresas (PYMES) establecido en el n°3 de la letra D del artículo 14 de La LIR.

Para poder acogerse a este nuevo régimen es necesario que las empresas cumplan con los siguientes requisitos¹²:

a) Capital efectivo al inicio de sus actividades no exceda 85.000 unidades de fomento (UF).

b) Promedio anual de ingresos brutos percibido o devengados del giro, tomando en consideración 3 ejercicios anteriores al que se ingresará al nuevo régimen, no debe exceder los 75.000 UF, debe mantener dicho promedio mientras este acogido al mismo. Si se da el caso de que la empresa ha desarrollado sus actividades en un periodo inferior a los 3 años mencionados, se debe considerar para el promedio los años que realmente ha desarrollado actividades.

Se indica que hay un límite para considerar el promedio de 75.000 UF y es que se podrá exceder por única vez, dicha excepción no puede sobrepasar los 85.000 UF.

¹² Requisitos constituidos en n°1 de la letra D ley artículo 14 de la LIR.

De manera adicional, para el cálculo del promedio de ingresos brutos se deberá sumar los ingresos brutos del giro percibidos o devengados por las empresas relacionadas ¹³. También se deben considerar los ingresos que perciban estas empresas por concepto de tenencia, rescate o enajenación de inversiones en capitales mobiliarios, de la enajenación de derechos sociales o acciones, y las rentas que se obtengan por participación en otras empresas.

c) El conjunto de los ingresos que perciba la PYME en el año comercial, de las siguientes actividades y las cuales no deben superar el 35% del total de ingresos brutos del giro:

i) Ingresos que están contemplados en el artículo 20 n°1 y 2, en este punto no se considerará para el cálculo del 35% aquellas rentas que provengan de la posesión o explotación de bienes raíces agrícolas.

ii) Participación en contratos de asociación o cuentas en participación.

iii) Ingresos de la posesión o tenencia a cualquier título de derechos sociales y acciones de sociedades o cuotas de fondos de inversión.

¹³ Se consideran empresas relacionadas, de acuerdo a lo señalado en el artículo 8 número 17 del Código Tributario.

7. BIBLIOGRAFIA

- Agostini, C. (2011). Una reforma eficiente y equitativa del impuesto al ingreso en Chile., (págs. 1-37).
- Agostini, C., Flores, B., & Martínez, C. (2012). Equidad Tributaria Horizontal en el Impuesto al Ingreso en Chile. *Revista Cepal No. 108 Diciembre 2012*, 183-210.
- Ara, C. (2019). Regularización de las Rentas Invertidas y sus Efectos en la Carga Tributaria. *Anuario de Derecho Tributario n°11*, 139-156.
- Bascuñan, F. L. (2019). *www.hacienda.cl*. Obtenido de <https://www.hacienda.cl/areas-de-trabajo/presupuesto-nacional/estado-de-la-hacienda-publica/estado-de-la-hacienda-publica-2019>
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, L. 2. (septiembre de 2014). <https://www.bcn.cl/historia-de-la-ley/nc/historia-de-la-ley/4406/>.
- Cabrera, F. (Noviembre de 2019). *Algunos aspectos sobre sistema tributario chileno con relacion a la OCDE*. Obtenido de Carga tributaria, estructura tributaria y desigualdad: https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/28028/1/Carga_tributaria_2019_Chile_OCDE_FINAL.pdf
- Cerda, F. O. (2018). Sistema Tributario Desintegrado para Chile: análisis desde la equidad, certeza jurídica y eficiencia. *Revista de Estudios Tributarios (20)*, 213-253.
- Cerda, R. (2010). Corporate taxes and the demand for labor and capital in developing countries. *Corporate taxes and the demand for labor and capital in developing countries*.
- Faúndez, A. &. (2017). El Régimen de Tributación Integrado Chileno para la Microempresa y Pequeña Empresa: desde la perspectiva de la equidad tributaria. *Economic Analysis of Law Review*, 143-170.
- Gómez, S., Juan Carlos, Jiménez, J., & Podesta, A. (2010). Tributación, evasión y equidad en América Latina y el Caribe. *Evasión y equidad en America Latina*, 309.
- Internos, S. d. (2020). Obtenido de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/diagnostico.htm
- Internos, S. d. (2020). *Servicios de Impuestos Internos*. Obtenido de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/diagnostico.htm
- Jimenez, A., Gómez J., & Podestá A. (2010). Evasión y Equidad en América Latina. *CEPAL- Colección documentos de proyectos*.
- Jimenez, J. (2017). Equidad y sistema de tributación en América Latina. *Nueva Sociedad*, 52-67.
- Jorrat, M. (2000). Diagnostico del Sistema Tributario Chileno. *Departamento de estudios del Servicio de Impuestos Internos*.
- Jorrat, M. (03 de 2000). *Servicio de Impuestos Internos. "Diagnóstico del sistema tributario chileno"*. Obtenido de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/tributarios16.htm
- Jorrat, M. (marzo de 2000). *www.sii.cl*. Obtenido de https://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/estudios/diagnostico.htm#_Toc478981701
- Jorrat, M. (2009). La tributación directa en Chile: equidad y desafíos. *CEPAL. Serie Macroeconomía del Desarrollo n°92*.

Matus, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico. *Lus et praxis 2017*. Vol. 23, 67-90.

Michael, J. (2019). *Mirada Crítica al proyecto de reforma tributaria del Gobierno de Sebastian Piñera*. Santiago : Fundación Friedrich Ebert.

N°21.210, L. (24 de 02 de 2020). Moderniza la Legislación Tributaria. *Ministerio de Hacienda*. Chile.

nacional, B. d. (05 de 08 de 2010). *Estatutos de las PYMES*. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leyfacil/recurso/estatuto-de-las-pymes>

Pinto, G. (2020). Un anhelo Fiscalizafor. *Diario Estrategia*.

Polanco Zamora Gonzalo. (2020). Registros Tributarios de las Rentas Empresariales-Parte II. *Reporte Tributario, Centro de estudios Tributarios Universidad de Chile*.

Polanco zamora, G. (noviembre de 2016). *Reporte Tributario N°77*. Obtenido de <https://www.cetuchile.cl/reporte/MTKz/reporte-tributario-n-n77-noviembre-2016>

Rodrigo Cerda, F. L. (2010). Corporate taxes and the demand for labor and capital in developing countries. *Corporate taxes and the demand for labor and capital in developing countries*.

SOFOFA. (2019). Modernización del Estado . *Regulaciones e Instituciones*, 17.

Torre, B. (2020). Desigualdad en Chile: ¿Hay margen para disminuirla a través de las políticas redistributivas?

Vergara, F. S. (23 de 11 de 2020). *CEPCHILE*. Obtenido de Centro de Estudios Públicos: https://www.cepchile.cl/cep/site/docs/20180507/20180507161321/pder481_rvergara.pdf

Yañez Henríquez, J. (2012). Elementos a considerar en una reforma tributaria. *Revistas de Estudios Tributarios*, 213-250.

Yañez, J. (2015). Tributación: equidad y/o eficiencia. *Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios, Depto. Control de Gestión y Sistemas de Información.*, 223-259.

Yañez, J. (2016). Renta Atribuida Parcialmente Integrada. *Revista de Estudios Tributarios N° 15*, 123-164.

8. VITAE

CAROLINA MAGDALENA MARTÍNEZ PÉREZ, es contador auditor de la Universidad Central, chilena, Magister en tributación (2021), de la Universidad de Chile. Se ha desempeñado en cargos de analista contable y tributario Senior en diversas empresas de la industria de telecomunicaciones, marketing, y en empresas de auditoría.

Actualmente se encuentra desempeñando el cargo de fiscalizador tributario en el Servicio de Impuestos internos.

REBECA ESTHER ROJAS MORALES, es Contador Público y Auditor de la Universidad de Santiago de Chile licenciada en 2011. Con un diplomado en IFRS otorgado por la Universidad de Chile el año 2016, candidata a Magister en Tributación en la Universidad de Chile año 2021, de nacionalidad chilena. Se ha desempeñado como Contador Senior Tributario por más de 7 años en un Holding reconocido en el país, Bethia. Específicamente en la línea de negocios vitivinícola.

Actualmente se desempeña como fiscalizador Tributario en Servicios de Impuestos Internos

Agradecimientos

Primero que todo agradecer a Dios por todas las bendiciones en mi vida

A mi esposo Gustavo e Hija Isabella que me han acompañado y ayudado incondicionalmente en este gran desafío profesional. Sin ellos no habría sido posible pasar por este proceso formativo.

También a mis padres y hermanos que siempre tienen una palabra de aliento cuando ya no hay fuerzas para avanzar y siempre me han apoyado en todo.

A mis amigos más cercanos que siempre han confiado en mí y en especial a una muy buena amiga y compañera de tesis Carolina que ha sido un gran apoyo en estos dos años de arduo estudio.